

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS TAXAS: UMA ANÁLISE DA TFPG**

FABIANA SANTOS PACHECO

RIO DE JANEIRO

2017

FABIANA SANTOS PACHECO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS TAXAS: UMA ANÁLISE DA TFPG**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO

2017

## CIP - Catalogação na Publicação

S116i Santos Pacheco, Fabiana  
A Inconstitucionalidade das Taxas: Uma Análise da TFPG / Fabiana Santos Pacheco. -- Rio de Janeiro, 2017.  
70 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. A Taxa como Tributo. 2. O Conceito de Taxa e suas Limitações. 3. A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás . 4. Inconstitucionalidade da TFPG. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

FABIANA SANTOS PACHECO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS TAXAS: UMA ANÁLISE DA TFPG**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Orientador

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

\_\_\_\_\_

Rio de Janeiro  
2017 / 2º Semestre

**SANTOS PACHECO, Fabiana.**

A Inconstitucionalidade das Taxas: Uma Análise da TFPG/ Santos Pacheco, Fabiana. – 2017.

74 fls.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 72

## RESUMO

As taxas são por excelência classificadas como tributo vinculado, uma vez que seu fato gerador está intimamente atrelado a uma atividade estatal. Esta atividade, por sua vez, pode figurar como a prestação de um serviço ou o exercício do poder de polícia. Contudo, recentemente se tornou frequente os casos em que tributos são instituídos de forma nitidamente ilegal, valendo-se da sua presunção de constitucionalidade, condenando os contribuintes a suportarem esses encargos, onerarem seus custos de produção, comprometerem o crescimento da empresa e a possibilidade de realizar novos investimentos. E com as taxas, não ocorre diferente. Mais especificamente, tem-se observado a instituição de taxas sem que sejam respeitadas as suas limitações, inclusive os limites impostos pela Constituição Federal. É essa a problematização que este trabalho pretende demonstrar. Para tanto, traz-se para discussão a análise crítica da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás instituída pelo Estado do Rio de Janeiro, através da Lei nº 7.182/15, para assim relacionar os conceitos extraídos da doutrina tributária brasileira e as disposições constantes nos diplomas legais com um caso em concreto, a qual se mostra por diversos prismas inconstitucional.

Palavras-chaves: taxa; poder de polícia; competência; inconstitucionalidade; petróleo; gás natural.

## **ABSTRACT**

The fee are par excellence classified as tribute tied, since its generating fact is closely tied to a state activity. This activity, in turn, may appear as the provision of a service or the exercise of police power. However, cases in which taxes are imposed in a clearly illegal manner have recently become frequent, using their presumption of constitutionality, condemning taxpayers to bear these charges, burdening their production costs, jeopardizing the growth of the company and the possibility of new investments. And with the rates, it does not occur differently. More specifically, we have observed the imposition of fees without respecting their limitations, including the limits imposed by the Federal Constitution. This is the problematization that this work intends to demonstrate. In order to do so, the critical analysis of the charge fees created in Brazil for control, environmental monitoring, and supervision of research, mining, exploration, and production of oil and gas activities instituted by the State of Rio de Janeiro, through Law No. 7.182 / 15, so as to relate the concepts extracted from the Brazilian tax doctrine and the provisions contained in the legal documents with a specific case, which is shown by several unconstitutional prisms.

Keywords: Fee - Police power - Competence – Unconstitutionality - Oil and Gas.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
INEA	Instituto Estadual do Ambiente
SEFAZ RJ	Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro
STF	Supremo Tribunal Federal
TFA	Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA
TFE	Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos
TFPG	Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás
TFRH	Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos
TFRM	Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários
UFIR/RJ	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>A TAXA COMO TRIBUTO.....</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>O CONCEITO DE TAXA E SUAS LIMITAÇÕES.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1</b>	<b>A Base de Cálculo das Taxas e a Questão da Referibilidade.....</b>	<b>22</b>
<b>4</b>	<b>UMA ANÁLISE DA TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS.....</b>	<b>28</b>
<b>4.1</b>	<b>Contexto Histórico, Econômico, Político e Jurídico.....</b>	<b>28</b>
<b>4.2</b>	<b>A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás.....</b>	<b>44</b>
<b>4.3</b>	<b>Questões Acerca da Constitucionalidade da TFPG.....</b>	<b>50</b>
<b>4.3.1</b>	<b>A Graduação da Base de Cálculo em Face da Capacidade Contributiva.....</b>	<b>50</b>
<b>4.3.2</b>	<b>A Competência do Estado do Rio de Janeiro para Instituir a TFPG.....</b>	<b>54</b>
<b>4.3.3</b>	<b>A Semelhança com as Atividades Exercidas pela ANP e pelo IBAMA.....</b>	<b>59</b>
<b>4.4</b>	<b>A TFPG nos Tribunais.....</b>	<b>63</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>68</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>

## INTRODUÇÃO

Não são raros os casos em que tributos são instituídos de forma nitidamente ilegal, valendo-se da sua presunção de constitucionalidade, condenando os contribuintes a suportarem esses encargos, onerarem seus custos de produção, comprometerem o crescimento da empresa e a possibilidade de realizar novos investimentos, culminando, por fim, levando ao achatamento de setores da economia.

E com as taxas, não ocorre diferente. Como se sabe, as taxas são por excelência classificadas como tributo vinculado, uma vez que seu fato gerador está intimamente atrelado à uma atividade estatal. Esta atividade, por sua vez, pode figurar como a prestação de um serviço ou o exercício do poder de polícia.

E, por conseguinte, o valor cobrado por estas exações deve representar a despesa pública com a prestação do serviço ou com a estrutura administrativa para realizar o poder de polícia pretendido. Contudo, sem perder de vista, que o valor cobrado a título de uma taxa deve partir de uma estimativa divisível e individualizada.

Pela própria definição desta espécie tributária, é possível se extrair que esta exação possui natureza contraprestacional. A natureza jurídica e fiscal das taxas é de grande relevância para a compreensão do presente trabalho, pois é esta noção basilar que permitirá concluir que o produto obtido com o pagamento de taxas pelos contribuintes não constituem fonte aferição de renda dos entes federativos.

Patente, portanto, consignar que a figura tributária que possui a função precípua de obtenção de receita são os impostos. Como será devidamente embasado no desenvolvimento deste trabalho, ver-se-á que a Constituição Federal cuidou, em sua redação, de minuciosamente dispor sobre as hipóteses de incidência dos impostos. E mais! Não poderia ser diferente, pois os impostos nada mais são que o instrumento legitimado pelo Poder Público para confiscar os haveres daqueles sujeitos que configuraram o fato gerador.

Além disso, a natureza contraprestacional das taxas, que para muitos não deve ultrapassar a simples ideia de pagamento de um serviço público ou ressarcimento ao Poder

Público por ato de poder de polícia prestado, acaba por criar brechas para inferências que pretendem distorcer a aplicabilidade deste tributo. Exemplo disso é a sua base de cálculo que, por óbvio, representa a despesa pública correspondente e, por isso, acaba por não possuir fórmula fixa. No entanto, muitos entes federativos se valem desta inexatidão para criar taxas com finalidades estranhas a esta espécie tributária.

Devido a estas e tantas outras inconsistências a serem ainda citadas no desenvolvimento do trabalho, tornou-se comum a instituição de taxas sem que fossem respeitadas as suas limitações, inclusive os limites impostos pela Constituição Federal. Não é por outro motivo que nas últimas duas décadas foram recorrentes as taxas foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como a Taxa de Fiscalização do Meio Ambiente criada pelo IBAMA, a Taxa de Serviços Administrativos cobrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus e a Taxa de Iluminação Pública. É essa a problematização que este trabalho pretende demonstrar.

Para que este artigo não fique limitado a exposições conceituais, traz-se para discussão a análise crítica da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás, instituída pelo Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei Estadual nº 7.182/15<sup>1</sup>. Faz-se isso com o maior objetivo de relacionar os conceitos extraídos da doutrina tributária brasileira e as disposições constantes nos diplomas legais com uma situação em concreto, a qual se questiona a validade constitucional por diversos prismas e, inclusive, está em discussão no Supremo Tribunal Federal.

Diante disso, o presente trabalho acadêmico buscará compreender as seguintes indagações: (i) a taxa como tributo no ordenamento jurídico brasileiro; (ii) quais são os limites constitucionais das taxas; (iii) a influência do contexto político e econômico em relação à instituição da TFPG; e (iv) a constitucionalidade da TFPG.

---

<sup>1</sup> RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.182/15, de 29 de dezembro de 2015. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. **Lex:** legislação estadual. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Atos do Poder Legislativo, Rio de Janeiro, RJ, 30 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aab9cac8032564fe0065abb4/f5941283aaf80adf83257f31005bdc85?OpenDocument>> Acessado em 02 de ago. de 2017.

Para tanto, no Capítulo 2 – “A Taxa Como Tributo” – se demonstra o entendimento da taxa como tributos nas correntes de classificação das espécies tributárias existentes na doutrina tributária brasileira. São elas a dicotômica, tricotômica, quadripartite e a quiquinpartite. Como se observará, todas elas, de forma comum, classificam as taxas como tributo independente e de natureza contraprestacional.

No capítulo seguinte – “O Conceito de Taxa e Suas Limitações”, cuidou-se de expor o conceito de taxa e, em especial, o conceito de taxa de poder de polícia, tendo em vista que a TFPG, exação eleita para ilustração do presente trabalho, foi instituída sob os moldes do exercício do poder de polícia. Posteriormente, tratou-se nos subcapítulos de discorrer acerca da base de cálculo das taxas e a necessidade de verificação de referibilidade nestas exações.

Passa-se, então, a análise da TFPG. No Capítulo 4 – “Uma Análise da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás” –, primeiramente abordaremos esta exação sob o prisma do contexto histórico, político, econômico e jurídico, que é de extrema relevância para a noção dos moldes os quais esta taxa foi instituída.

Além disso, também se analisará a TFPG com base na sua (i) apresentação; (ii) os questionamentos acerca da sua validade constitucional; e (iii) a TFPG nos tribunais: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e Supremo Tribunal Federal.

Por fim, a conclusão do presente estudo e seus levantamentos serão abordados no último capítulo, que apontarão as respostas encontradas por meio da pesquisa desenvolvida por este trabalho acadêmico.

## 2. A TAXA COMO TRIBUTO

Inspirado na doutrina italiana de A. D. Giannini, o ilustre professor Geraldo Ataliba deu o ponta pé na classificação das espécies tributárias na escola tributária brasileira, com base no critério da distinção da vinculação do fato gerador do tributo.

A escolha do fato gerador como denominador comum deriva dos ensinamentos trazidos pelo art. 4º do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que o fato gerador deve ser o único elemento a ser considerado. No caso das taxas, a vinculação do fato gerador, por sua vez, estaria estabelecida entre a hipótese de incidência e uma atividade estatal específica em relação.

Veja-se o que diz o Código Tributário Nacional<sup>2</sup>:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Apenas a título de título de esclarecimento, não iremos abordar neste trabalho os meandros de definições de fato geradores, hipótese de incidência e base de cálculo, uma vez que o objetivo deste capítulo é extrair os pontos relevantes referentes às taxas pertinentes em cada corrente doutrinária existente.

Nesta toada e com o avançar do tempo, foram se formando as correntes doutrinárias que encampavam as espécies tributárias vigentes a partir de uma classificação jurídica dos tributos. Ressalte-se que a classificação dos tributos vai muito além de uma divisão doutrinária, pois, em verdade, permite visualizar se determinada tributação está correta, se é realizada pelo ente competente e tudo nos termos da Constituição.

A corrente dicotômica, ora defendida por Alberto Xavier, que envolto pelos ares europeus entedia pela existência apenas dois tributos, os impostos e as taxas. Nesse sentido, este professor admitia como ponto comum partida o critério tradicionalmente formulado na

---

<sup>2</sup>BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2017.

ciência das finanças, para o qual o imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis e já as taxas, dos serviços divisíveis<sup>3</sup>. Ressalte-se aqui um prenúncio do que veio a se consolidar na doutrina sobre a necessidade da taxa ser específica e divisível.

Já os professores Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carraza e o próprio Geraldo Ataliba encamparam a corrente tricotômica. Segundo esta, os tributos são divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Patente registrar que, embalado pela Reforma Tributária traduzida na Emenda Constitucional nº 18/65, esta foi a corrente adotada pelo Código Tributário Nacional até o presente momento para nortear o Sistema Tributário Nacional. O diploma tributário homenageia a divisão feita com base no fato gerador e define as espécies tributárias, *in verbis*: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”<sup>4</sup>.

A corrente quadripartite apresenta configuração distinta, pois os tributaristas desta escola divergem quanto a pertinência do empréstimo compulsório, contribuições parafiscais e as contribuições de melhoria. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, classifica as contribuições de melhoria e as contribuições parafiscais como contribuições especiais.

Nesta corrente, merece destaque o posicionamento do professor Luciano Amaro, o qual entende que não haveria distinção entre as taxas, as contribuições de melhoria e o pedágio, todas estariam abarcadas pela definição do fato gerador da taxa.

Quanto ao entendimento acerca das contribuições de melhoria, a redação do art. 145, inciso III, da Constituição Federal, a qual define contribuição de melhoria como decorrente de obras públicas, parece claro para este autor que só caberia à cobrança de contribuição de melhoria, se da obra realizada, decorrer comprovada valorização do imóvel.

Por este motivo, o fundamento da contribuição de melhoria seria o mesmo das taxas, uma vez que, em relação às contribuições de melhoria, a atuação estatal prestada goza de referibilidade e individualidade. Isto porque, a obra em razão da qual se cobra tributos deveria

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2014. p. 38.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2017

ser cobradas dos sujeitos que de tão irão se beneficiar da melhoria, e não pelos impostos arrecadados por uma coletividade.

Veja-se o que entende Luciano Amaro<sup>5</sup> sobre as contribuições de melhoria:

Não obstante o laconismo do texto constitucional de 1988, que prevê a contribuição de melhoria “decorrente de obra pública” (art. 145, III), parece evidente que a contribuição de melhoria só cabe se da obra decorrer valorização (ou melhoria) para a propriedade imobiliária do contribuinte. Aquilo que “decorre da obra pública” não é a contribuição, mas sim a melhoria; e é essa melhoria (gerada pela obra) que lastreia a contribuição. Se assim é, o valor dessa melhoria (ou seja, a efetiva valorização do imóvel) não pode ser desconsiderado na quantificação do tributo; não se pode cobrar contribuição de 100 de um proprietário cujo imóvel teve uma melhoria de 10, ou não teve nenhuma valorização.

O fundamento da contribuição de melhoria, comum às taxas, está em que a atuação estatal que possa ser referível a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, deve ser financiada por tributos específicos, exigidos desses indivíduos, e não pelos tributos (impostos) arrecadados de toda a coletividade. Antônio Roberto Sampaio Dória realça as virtudes dessa espécie tributária, que evita “o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras (públicas)”.

A contribuição de melhoria liga-se a uma atuação estatal que por reflexo se relaciona com o indivíduo (valorização de sua propriedade). Esse reflexo é eventual, já que da obra nem sempre resulta aquela valorização; por vezes ocorre o contrário: a obra desvaloriza o imóvel, ensejando pedido de reparação do indivíduo contra o Estado, com o mesmo fundamento lógico que embasa a contribuição de melhoria: se a coletividade não deve financiar a obra que enriquece um grupo de indivíduos, também não se pode empobrecer esse grupo, para financiar uma obra que interessa à coletividade.

Em relação ao que se entende por pedágio, a Constituição Federal ao insolitamente introduzir o pedágio como “cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”<sup>6</sup>, estabeleceu como seu fato gerador uma atividade estatal específica. Assim, aproximando-se e muito da espécie tributária das taxas.

Contudo, ao confrontar o fato gerador do pedágio com os fatos geradores das taxas de serviço e de polícia, o referido tributarista não vislumbrou semelhanças, uma vez que esbarra no limite constitucional, pois o diploma maior tão somente definiu as taxas de serviço e de polícia, mas, por outro lado, em nada enquadrou o pedágio.

Por fim, chegamos a teoria quinquipartite, por meio da qual Ives Gandra da Silva Martins e José Eduardo Soares de Melo, corroborado pela jurisprudência do Supremo

---

<sup>5</sup>AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2014. p. 38.

<sup>6</sup>BRASIL. Constituição (1988). Art. 150, inciso V. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado)>. Acesso em: 25 ago. 2017.

Tribunal Federal, além das três espécies clássicas, reconhecem a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP<sup>7</sup>, o Ministro Moreira Alves adere a lógica quinquipartite. Esse julgado não demonstra uma virada de posição do Supremo Tribunal Federal, mas é importante por representar o rompimento com a lógica tricotômica, visto que reiteradamente o tribunal se pautava na existência de impostos, taxas e contribuições parafiscais.

Estes juristas<sup>8</sup> trazem premissa relevante ao presente trabalho, reforçando que a linha que separa o imposto da taxa é bastante tênue, e unicamente diferenciada pela destinação dada ao produto das respectivas arrecadações.

Como se vê, a espécie tributária da taxa em todas as escolas que pensam a classificação e diferenciação das espécies tributárias no Sistema Tributário Nacional acima relatada exibe que seu fato gerador sempre está diretamente vinculado a prestação de uma atividade estatal.

Veja-se também que nas correntes acima relatadas se pode constatar que um dos pontos de divergência – entenda-se como o ponto o qual os entendimentos dos juristas mais oscilam, vezes mais abrangentes, vezes mais restritivos – é a classificação da taxa, o que mais para frente resultará na dificuldade de se estabelecer bases de cálculo e fatos geradores bem definidos e constitucionais.

Passada esta evolução da taxa nas correntes doutrinárias, passaremos ao estudo analítico do seu conceito.

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. **Lex**: Jurisprudência do STF, Brasília, v. 143-02, p. 684, nov. 1992.

<sup>8</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 82-83.



### 3. O CONCEITO DE TAXA E SUAS LIMITAÇÕES

Para atingir o alcance desejado acerca da análise da inconstitucionalidade das taxas e, por conseguinte, também da TFPG, que é o objetivo do presente trabalho, é fundamental reforçar as balizas do conceito desta espécie tributária, bem como abordar as determinações constitucionais da matéria, visto que é a aplicação indevida destes elementos que torna tantas taxas inconstitucionais.

Pois bem. O conceito de taxa possui origem no Direito Financeiro, pois surgiram no ordenamento jurídico brasileiro com a edição do Decreto-Lei nº 1.804/39 e do Decreto-Lei nº 2.641/40, que constituem normas de cunho financeiro e que identificavam as taxas a partir do produto de sua arrecadação, dando os primeiros indícios da vinculação desta espécie tributária com a atividade estatal<sup>9</sup>.

Nesta toada, com a evolução das normas e da configuração do Sistema Tributário Nacional foi se firmando o entendimento de que a taxa consiste em valor a ser pago pela remuneração de serviço prestado pelo Estado diretamente aos contribuintes, devendo-se pautar nos critérios da especificidade e divisibilidade.

Assim, com a separação das noções de direito financeiro e direito tributário, define-se as taxas como tributos vinculados, cujo fato gerador está intimamente relacionado a uma atividade estatal, a qual, mais especificamente, materializa-se por meio de um serviço, específico e divisível, ou ato de exercício de poder de polícia, de fruição efetiva ou potencial. É o que determina a Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, após o advento da Emenda Constitucional nº 18/65. Será sob este prisma fiscal, que nos pautaremos daqui em diante.

Nas palavras de Roque Antonio Carraza, “é preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”<sup>10</sup>, fica evidente que o tratamento deste tributo no direito pátrio está relacionado com o fundamento e razão para sua instituição.

---

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, À Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 22.

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 515.

Isto é, a taxa nasce a partir de uma atividade estatal específica referível ao contribuinte. Cumpre aqui trazer a lição do ilustre Geraldo Ataliba que, ao classificar os tributos pela hipótese de incidência, ensina que a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal e que está imediatamente referida ao obrigado, ora sujeito passivo. E assim ilustra: “na taxa, h.i. é o *estado prestar um serviço, realizar uma obra, expedir uma certidão, dar uma licença, autorização etc., que se liga a alguém, que é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo*”<sup>11</sup>.

Contudo, a hipótese de incidência da taxa não pode ser uma conduta completamente desvinculada a conteúdo econômico. Isto se extrai do julgamento da inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA (TFA) pelo Supremo Tribunal Federal<sup>12</sup>. Esta taxa foi instituída pela Lei nº 9.969/00 e possuía como hipótese de incidência tão somente a poluição do meio ambiente. Não obstante, a lei que instituiu a exação determinava como sujeito passivo a pessoa jurídica que apresentava potencial poluidor, sem apresentar qualquer relação com uma atividade estatal.

Registre-se que após a ocorrência deste julgamento, novamente se intentou a criação de uma taxa sobre a poluição do meio ambiente, advindo a Lei nº 10.165/00 criando a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, a qual também foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal. Contudo, desta vez, o Tribunal Superior entendeu pela constitucionalidade da exação, uma vez que a cobrança, independente de ser realizada por meio de fiscalização de agentes, não descaracteriza a natureza do fato gerador, bem como a base de cálculo estabelecida com base no critério da razoabilidade, aplicada no potencial poluidor e no porte da empresa fiscalizada.

Outro elemento que merece ser analisado é o fato gerador das taxas. Veja-se o que diz o Código Tributário Nacional<sup>13</sup>:

---

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 2ª edição. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1981 p.164.

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 29 de março de 2000. Lex: Jurisprudência do STF, Brasília, v. 1990-01, p. 73, mai. 2000.

<sup>13</sup>BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2017.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Em face da redação proposta pelo Código Tributário Nacional, deve-se salientar que o fato gerador da taxa não se confunde com a atividade estatal em si. O fato gerador não será o exercício da atividade estatal, será, em verdade, uma conduta do contribuinte que pelas suas características mereceu, na visão do legislador, uma atenção regulatória mais intensa por parte do Poder Público<sup>14</sup>.

Para melhor compreensão da diferenciação proposta, ilustra-se com base na taxa de incêndio. A atividade estatal de apagar o fogo não constitui hipótese de incidência da taxa, muito menos se materializa em fato gerador. Neste caso, a hipótese de incidência será o contribuinte ser proprietário de imóvel, o que o coloca como potencial usuário deste serviço público.

Nesta toada, determina o Código Tributário Nacional<sup>15</sup>:

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

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

A partir destas noções é necessário tecer certas considerações para possibilitar a visualização dos liames constantes da Constituição Federal, permitindo visualizar as possíveis inconstitucionalidades.

---

<sup>14</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos Teoria Geral e Espécies**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2013. p. 33.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2017.

A Constituição Federal estabeleceu, por meio de competência comum entre os entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a aptidão para instituir taxas. Em outras palavras, no ordenamento jurídico brasileiro temos leis tributárias federais, estaduais, distritais e municipais que instituem tributos, no caso em estudo a taxa, que devem coexistir em harmonia, sem hierarquia e sem invadir a competência do outro ente federativo.

Em adição a isso, deve-se ter sempre em mente que a competência administrativa sempre precede a competência tributária. Isto é, antecede a competência para instituir a taxa, a competência administrativa do ente federado para prestar determinado serviço público ou exercer o poder de polícia. A consequência direta disso, é que a repartição político-administrativa entre os entes federados é que irão orientar a capacidade comum outorgada pela Constituição Federal.

Apenas a título de complemento, a lógica para instituição de impostos, por exemplo, se dá de forma diversa. Para os impostos, o constituinte originário indicou no próprio texto constitucional os elementos que compõem cada tributo, como o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e o ente federativo competente para instituir o imposto, de modo a se evitar que um ente federativo invadisse a competência de outro.

Veja-se, portanto, que o constituinte originário não deu o mesmo tratamento às taxas, pois não detalhou no texto cada taxa, nome a nome, que poderia ser instituída, pelo claro motivo de ser uma tarefa praticamente impossível. Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>16</sup>:

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas (como há, pelo contrário, no que respeita impostos), porque a h.i. da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia, prestação de serviço público), a pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre a atividade e colocar essa atuação, e só ela, é competente para legislar sobre a atividade e colocar essa atuação no núcleo da h.i. da sua taxa.

Em face desse contexto, são os termos da Constituição Federal<sup>17</sup>:

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

---

<sup>16</sup>ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 2ª Ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1981 p.155

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2017.

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

Registre-se que a redação dada pelo próprio constituinte originário cuidou de fazer importantes ressalvas, a utilização efetiva ou potencial da atividade estatal em questão, a atividade estatal que está sendo usufruída pelo contribuinte que deve ser específica e divisível, e por fim, a atividade estatal ganha forma por meio da utilização de um serviço prestado ou pelo serviço que se encontra a disposição do contribuinte.

Ainda quanto à análise constitucional do conceito de taxa, é importante analisar a definição trazida pela Lei Maior sob a seguinte ótica: uma vez que a redação do art. 145, inciso II, traz tão somente as taxas de serviço e as taxas de poder de polícia, o Sistema Tributário Brasileiro apenas comportaria estes dois tipos de taxas<sup>18</sup>.

A constituição, portanto, ao mesmo tempo que permitiu a instituição de taxas de serviço e taxas de polícia, ela limitou a criação de outras modalidades. Isto por que, não podemos esquecer, que toda outorga de competência implica em uma autorização e uma limitação. Assim, vejamos que implicitamente há a vedação constitucional da instituição de taxas fora dos moldes mencionados, levando-se a conclusão de que seriam estas inconstitucionais.

Assim, como ilustrado pelo professor Roque Antonio Carraza, diferentemente do que ocorre no Brasil, encontra-se no Direito Comparado a possibilidade de criação de diferentes tipos de taxa, a exemplo taxa de uso, taxa de obras e taxa de asfaltamento. Visto que não há vinculação da hipótese de incidência a uma atividade estatal ou ao exercício de poder de polícia.

Mas em referência à competência tributária o constituinte foi além, determinando que se deva ater também à estreita competência administrativa. Por mais que a competência para instituir as taxas seja comum entre os entes federativos, a criação legislativa de uma taxa pressupõe a existência a competência administrativa da pessoa política tributante também estabelecida na constituição. Essa é outra questão que justifica muitas inconstitucionalidades.

---

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 523.

Por exemplo, se a união presta a um dado município o serviço público de fornecimento de água potável, que é serviço típico de competência administrativa do município, não poderá haver cobrança de taxa por nenhum dos entes. A União não caberá, pois não possui competência administrativa para tanto, e o Município também não poderá cobrar, pois não realizou nenhum serviço. Este conflito voltará a ser abordado de forma mais detalhada no presente trabalho uma vez que a cobrança TFGP pelo Estado do Rio de Janeiro invade a competência privativa da União.

Cumprе ressaltar que nada impede existam serviços públicos e exercícios de poder de polícia prestados gratuitamente, a exemplo do serviço de vacinação que deveras constitui um serviço público ofertado à população gratuitamente. Ainda há determinações constitucionais de serviços e prestações de serviço que devem ser gratuitos, a educação (art. 206, inciso IV da Constituição Federal) e a segurança pública.

Nas palavras de Leandro Paulsen “os serviços que se apresentem como constitucionalmente como deveres do Estado e direito de todos, tais como o de saúde e de segurança, devem ser prestados gratuitamente, não podendo dar ensejo à cobrança de taxas”<sup>19</sup>.

Este ponto é relevante porque o conceito de taxa, em casos onde há prestação de serviço público e atuação do poder de polícia gratuitamente, também não se aproxima em nada ao conceito de preço público. Apenas a título de complementação do raciocínio, o preço público deriva de contrato firmado com a concessionária para fornecimento de determinado serviço.

No que tange o tratamento das taxas dado pela Constituição Federal, cabe ainda a análise do disposto no art. 167, inciso IV, deste diploma, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

---

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, A Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 58.

Muito embora este dispositivo se direcione à espécie dos impostos e, como se sabe, o produto da arrecadação das taxas pode ser afetado ao financiamento de determinada atividade estatal, é importante ter consciência de que não há vedação constitucional ao raciocínio contrário. A vinculação do produto da arrecadação de uma taxa a uma finalidade específica é uma decisão do legislador, uma vez que a arrecadação poderá ser afetada ao financiamento do serviço prestado ou ao poder de polícia exercido ou apenas permitir que o legislador orçamentário disponha sobre o destino destas verbas<sup>20</sup>.

No entanto, o que não se permite acontecer é a destinação legal específica, ou seja, no ato normativo que instituiu a exação, a algo que seja estranho às atividades estatais as quais se vinculam a taxa. Isso, em verdade, caracterizará em desvio de finalidade.

Esta controvérsia, já foi objeto de análise do Supremo Tribunal Federal à época do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.040<sup>21</sup>, a qual discutia a constitucionalidade da Taxa Judiciária no Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Nesta oportunidade, foi reconhecida a inconstitucionalidade da exação em face da vinculação do produto da arrecadação à Carteira de Previdência Complementar dos Servidores do Poder Judiciário, subvertendo-se, assim, a finalidade institucional na taxa judiciária.

Passado esta análise feita sob o prisma constitucional, iremos abordar a base de cálculo das taxas, assim como as controvérsias que merecem destaque, como a necessidade de referibilidade.

### **3.1. A Base de Cálculo das Taxas e a Questão da Referibilidade**

Após os comentários feitos acerca do conceito e hipótese de incidência da taxa e da competência constitucional para instituí-las, é fundamental para o presente trabalho a análise, em específico, da base de cálculo.

---

<sup>20</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos Teoria Geral e Espécies**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2013. p 36.

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa Judiciária do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.040, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 15 de dezembro de 1999. Lex: Jurisprudência do STF, Brasília, v. 1980-02, p. 240, fev. 2000.

No caso das taxas, a base de cálculo é o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, de modo a permitir a apuração do crédito tributário decorrente da prática do fato imponível. Devendo, portanto, representar a despesa pública despendida com a prestação de serviço público ou com o exercício de poder de polícia, evidentemente observando especificidade e divisibilidade.

Não se pode passar batido no presente trabalho da essencial diferenciação entre as bases de cálculo dos impostos e das taxas. Veja-se o que diz a Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
(...)  
§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Como se sabe, o financiamento estatal é precipuamente oriundo do produto da arrecadação dos impostos, meio pelo qual se arrecada para fazer frente aos gastos da pessoa pública. Assim, se um gasto é específico e voltado para determinado particular, nada mais justo que seja ele a arcar com esse custo. E, para tanto, o instrumento a ser utilizado pelo Estado será a taxa. Por outro lado, para o financiamento geral das despesas ente federativo, cuja atuação beneficia a todos de maneira difusa, temos que o custo da máquina pública deverá ser rateado por todos os membros da sociedade, desde que tenham capacidade econômica para contribuir. O instrumento, aqui, será o imposto, que não poderá ter sua receita afetada para finalidades específicas.

Diante desta diferença, o constituinte originário de 1988 cuidou de inserir o parágrafo 2º no artigo 145 da Constituição Federal, nos termos acima transcritos. Em um primeiro momento esta consignação se pode mostrar desnecessária. Contudo, muitos entes federados, vendo nas taxas um instrumento para incrementar a arrecadação, sempre agiram com o intuito deliberado de driblar a rígida discriminação de competências a fim de cobrar taxas que independam de efetiva atuação estatal, cuja base de cálculo se relaciona com alguma grandeza econômica própria do contribuinte – e não o custo da atividade pública.

E mais! O legislador ordinário, ao fixar a base de cálculo da taxa, não poderá considerar qualquer situação ou fato particular do contribuinte na mensuração da taxa (salvo quando isto impactar em maior esforço por parte do ente), pois a graduação do tributo em função da



capacidade contributiva do contribuinte só é admitida nos impostos.

Cumpra trazer a baila da discussão o recente julgado acerca das taxas municipais de fiscalização e funcionamento de estabelecimento, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal entendeu que a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos instituída pelo Município de São Paulo, por meio da Lei 13.477/02, com vistas a exigir valores a título de fiscalização da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, mostra-se desproporcional pois não pode ter como base de cálculo o ramo de atividade exercida pelo contribuinte.

Nesta oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu por reiterar o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça exibido no Recurso Especial nº 733.411/SP, no sentido de que a base de cálculo da taxa de poder de polícia não pode variar com base no número de empregados alocado no estabelecimento.

São os termos do voto vencedor proferido pelo Ministro Relator Dias Toffoli:

Todavia, permanece inalterado o entendimento da Corte, mesmo na vigência da Lei nº 13.477/02, no sentido de que as taxas se comprometem tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva ou com a atividade de polícia desenvolvida, devendo haver uma “equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado” (excerto do voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, no RE nº 416.601/DF, Tribunal Pleno, DJ de 30/9/05).

Tendo em vista essa orientação, a Corte vem afirmando, por exemplo, que o número de empregados é um indício insuficiente para fundamentar uma maior demanda pelo serviço desempenhado pelo Estado. Não foi por outra razão que o Superior Tribunal de Justiça assentou que “a base de cálculo da taxa impugnada não pode variar em função do número de empregados ou da quantidade de equipamentos existentes no estabelecimento sujeito ao poder de polícia” (REsp 733.411/SP, Segunda Turma, Relatora a Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/08/07). A jurisprudência do Supremo vai no mesmo sentido:

“Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. Taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento. Lei municipal 9.670/83. Base de cálculo. Número de empregados. Impossibilidade. Precedentes. 3. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 4. Agravo regimental a que se nega provimento” (ARE nº 803.725/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 1º/7/14 – grifei).”

Isso ocorreu à época do julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 990.914/SP<sup>22</sup> e registra-se que o caso em comento não foi afetado ao rito da repercussão geral, acabando por não instaurar precedente vinculante.

Quanto a graduação da base de cálculo das taxas é claro e justo o ensinamento de Leandro Paulsen<sup>23</sup>:

O montante cobrado a título de taxa por vezes é fixo, em outros casos escalonado em função de uma tabela ou, ainda, eventualmente, decorre da conjugação de uma base de cálculo com uma alíquota. Em razão da essência de que se revestem as taxas como tributos vinculados, surgem importantes questionamentos sobre os critérios a serem observados na estruturação do seu elemento quantitativo. Desde já ressalto que, embora a redação do § 2º, ora em questão, refira “base de cálculo”, temos que ter em consideração, em razão da própria natureza da taxa enquanto tributo vinculado a determinada atividade estatal, que o seu aspecto quantitativo deve ser dimensionado em função de tal atividade, seja quando for definido em valor fixo, seja quando admitir valor variável, independentemente de tal variação se dar em função da associação de uma base de cálculo com uma alíquota ou em função do enquadramento em uma tabela escalonada. O aspecto quantitativo da taxa, seja qual for o critério adotado, tem de estar em harmonia com o fato gerador, que é vinculado.

Infere-se, portanto, que mensuração da taxa de acordo com elementos pessoais do contribuinte só é admissível quando tais elementos impactarem no custo da atividade exercida pelo Estado. Se o critério adotado na lei para variação do valor da taxa é adequado para a medição do nível de intensidade da atividade estatal, não há ilegalidades. Por exemplo, um critério que leva em consideração a área do estabelecimento comercial para a cobrança da taxa de liberação de funcionamento parece razoável para a finalidade a que se propõe.

Apesar disso, varias vezes nos deparamos com taxas que em seu valor variam de acordo com a capacidade contributiva, estabelecendo um critério de graduação. Como a taxa pe tributo vinculado, a variação de valores não pode ser desvinculada da referibilidade. Isso foi reconhecido pelo STF no julgamento que culminou na constitucionalidade da Taxa da CVM. Nesta oportunidade, foi expresso que a variação da Taxa da CVM de acordo com o

---

<sup>22</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos. Recurso Extraordinário nº 990.914/SP, da Segunda Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 20 de junho de 2017. Lex: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 19 de setembro de 2017.

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, À Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 64

patrimônio líquido das empresas, reconhecendo este critério como razoável para mensuração da atividade estatal<sup>24</sup>.

No entanto, se o critério for arbitrário, então esta distinção em função de uma característica pessoal do contribuinte não será tolerável. O que não pode ocorrer, de forma alguma, é a taxa ser cobrada em função de características pessoais do contribuinte que não tenham qualquer relação com a intensidade do agir do Estado. Ou seja, quando não referibilidade.

Nesta toada, afirma-se que a base de cálculo da taxa deve guardar a devida referibilidade com a conduta estatal que se vincula ao obrigado, ou seja, sujeito passivo da exação.

De acordo com os ensinamentos do professor Geraldo Ataliba<sup>25</sup>, é preciso que a hipótese de incidência da taxa seja, de qualquer modo, referida ao sujeito passivo deste tributo, e tão somente assim poderá se exigir o pagamento. Isso se extrai do raciocínio lógico de que se a taxa não possuísse referibilidade, poderia ser exigida de qualquer pessoa ou de toda sociedade. O que acabaria com a distinção entre taxas e impostos.

Concluindo-se, então, que a cobrança e determinada taxa apenas será válida se guardar referibilidade, em sua modalidade direta, com o sujeito passivo. Do contrário, não se pode entender como válida a exigência de taxa que não resguarde vínculo com o obrigado.

Por exemplo, uma empresa integrante do setor energético e atua como distribuidora de combustíveis, principalmente de álcool, não poderá ser onerada por taxa instituída com vistas a tributar a fiscalização da cana-de açúcar. Isto, portanto, só reforça que a hipótese de incidência da taxa e, por conseguinte, seu fato gerador e o sujeito passivo, devem estar muito bem definidos no ato normativo de criação da taxa, sob pena de ser considerada ilegal.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários - Taxa da CVM. Recurso Extraordinário nº 177.835/PE, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 22 de abril de 1999. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 2032-04, p. 762, mai. 2001.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981. p. 175.

Sem a relatada referibilidade, a taxa ganhará formas de imposto, onde reside sua evidente importância.

## **4. UMA ANÁLISE DA TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS**

### **4.1. Contexto Histórico, Econômico, Político e Jurídico.**

Desde o início da segunda década dos anos 2000, a comunidade jurídica, em especial a tributária, vem observando a criação de reiteradas taxas para remunerar o potencial ou efetivo poder de polícia, pautadas em atividades de fiscalização, em diversos estados da federação. E há quem diga, que instituição das exações que serão relatadas estão diretamente ligadas com a crise econômica que paira na economia brasileira.

Assim, a instituição da TFRM, que também compõe objeto do presente trabalho, nos moldes de exação incidente sobre o setor de petróleo e gás natural em território fluminense, segue o modelo de uma série de taxas minerárias que estão sendo instituídas por vários Estados da Federação, como Minas Gerais, Pará e Amapá.

O primeiro impulso foi dado por Minas Gerais que, através da edição da Lei Estadual nº 19.976/11, criou a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários e também a obrigatoriedade de realização de cadastro específico para as pessoas jurídicas do setor de minérios<sup>26</sup>.

Em apertada síntese, a TFRM compreende a atuação fiscalizatória de diversos órgãos que compõe a administração estadual<sup>27</sup> e a cobrança de determinada exação pela

---

<sup>26</sup> A Lei Estadual nº 19.976/11, além de ter instituído a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários, também impôs às pessoas jurídicas atuantes no setor de recursos minerais, qual seja o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários.

<sup>27</sup> Lei Estadual nº 19.976/11 (Minas Gerais): “Art. 3º O poder de polícia de que trata o art. 1º será exercido pelos seguintes órgãos e entidades: I - Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Ensino Superior – Sedectes –, para: a) controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos minerários, à gestão e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, distribuição e comércio de bens minerais; b) registro, controle e fiscalização de autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários; c) controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários; d) defesa dos recursos naturais; II - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável - Semad -, Fundação Estadual do Meio Ambiente - Feam -, Instituto Estadual de Florestas - IEF - e Instituto Mineiro de Gestão das Águas - Igam -, que compõem o Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos

produtividade da empresa mineradora. Isto porque, o fato gerador da TFRM consiste na venda ou na transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, devendo-se recolher aos cofres mineiros o valor de 01 (um) Ufemg (equivalente a R\$ 3,2514, para o exercício de 2017<sup>28</sup>) por tonelada de mineral ou minério extraído<sup>29</sup>.

Diante do impacto econômico causado por esta taxa e pelos termos os quais foi imposta, a constitucionalidade da TFRM foi levada ao Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.785/MG, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria.

De acordo com a Inicial dos autos, a TFRM seria inconstitucional por dispor sobre matéria que é competência privativa da União; possuir base de cálculo típica de imposto, pois não representa, de fato, uma contraprestação a uma atividade estatal; e

Assim, numa tentativa de alterar o cenário, o qual deixou evidente o interesse arrecadatário do estado de Minas Gerais, foi editada a Lei Estadual nº 20.414/12, sob o argumento de sanar as inconstitucionalidades alegadas pelo setor econômico das empresas diretamente afetadas. O que não logrou êxito, pois apenas a alíquota do tributo foi reduzida e as atividades fiscalizadas forma mais bem detalhadas.

Atualmente, já existe nos autos parecer da Procuradoria Geral da República no sentido de seguimento do julgamento, mesmo após a edição Lei Estadual nº 20.414/12, e manifesta

---

Hídricos - Sisema -, para: a) aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos; b) identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades minerárias e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável; c) realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos recursos naturais do Estado, entre os quais o solo e o subsolo; d) defesa do solo e dos recursos naturais; Parágrafo único. No exercício das atividades relacionadas no caput, a Sedectes, a Semad, o IEF, a Feam e o Igam contarão com o apoio operacional dos seguintes órgãos e entidades da administração estadual, observadas as respectivas competências legais: I - Secretaria de Estado de Fazenda - SEF; II - Polícia Ambiental da Polícia Militar de Minas Gerais - PMMG; III - Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais - CBMMG; IV - Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais - Indi; V - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais - Fapemig; VI - Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais - Cetec”.

<sup>28</sup> Índice extraído da Resolução SEF nº 4.952/2016, publicada no DOEMG de 02.12.2016.

<sup>29</sup> Lei Estadual nº 19.976/11 (Minas Gerais): “Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador da TFRM no momento da venda ou da transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral ou minério extraído.(...)”

Art. 8º O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído.”

inconstitucionalidade da TFRM. Até o presente momento, este caso ainda aguarda julgamento da medida cautelar e se encontra sob a relatoria do Ministro Edson Fachin.

Nesta toada, os estados do Pará e do Amapá criaram taxas de fiscalização de recursos minerais nos mesmos moldes da TFRM mineira, assim como incorrendo nas mesmas inconstitucionalidades acima apontadas. Por óbvio, as exações paraense e amapaense também estão sendo discutidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal, através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.786/PA e 4.787/AP, respectivamente, que também ainda se encontram pendentes de julgamento.

O Pará ainda foi mais além. Por meio da Lei Estadual nº 8.091/14, também foi criada a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos (TFRH).

Nos mesmos moldes da taxa mineradora, a TFRH incide sobre o exercício de poder de polícia na fiscalização da atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos situados no estado do Pará<sup>30</sup>. Também neste caso, a taxa não compõe um valor fixo, sendo sua base de cálculo resultante da quantidade metros cúbicos de recursos hídricos utilizados<sup>31</sup>.

Note-se que, a alíquota ainda é maior nos casos em que se utilizem os recursos hídricos com fins de produção energética. Leia-se nas entrelinhas que o objetivo com a criação desta taxa muito provavelmente é tributar os setores envolvidos com a geração de energia hidrelétrica atuantes no território paraense. Não podemos esquecer que nesta região se encontra localizado grande potencial hidroelétrico, visto que lá se encontram o Aquífero de Alter do Chão e a usina de Belo Monte.

A chamada TFRH é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374/PA interposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), tendo como argumento principal a

---

<sup>30</sup> Lei Estadual nº 8.091/14 (Pará): “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”.

<sup>31</sup> Lei Estadual nº 8.091/14 (Pará): “Art. 6º O valor da TFRH corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA por m<sup>3</sup> (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 m<sup>3</sup> (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.”

incompetência do Estado para legislar sobre águas, a qual seria competência privativa da União, conforme se extrai do detalhado relatório<sup>32</sup> apresentado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, ora relator do caso.

2. A autora sustenta violação dos arts. 145, II e §2º; art. 146, II, combinado com o art. 77, parágrafo único, do CTN; art. 5º, LIV; arts. 22, IV, 23, XI e 176; art. 150, I; e art. 21, XIX e 154, I, da Constituição.

3. Defende a incompetência do Estado do Pará para legislar sobre águas, por se tratar de competência privativa da União. Alega também que foi criado um verdadeiro imposto, mascarado de taxa, porquanto o tributo não apresenta correlação com o conceito de poder de polícia, e que já existe uma taxa para fiscalização com a mesma finalidade da taxa em questão. Aduz que se trata de um imposto com forma de ICMS e, em razão disso, gera-se incidências tributárias que não respeitam a exoneração das exportações, as alíquotas nas operações interestaduais, a não cumulatividade e a não discriminação.

4. Sustenta tratar-se, em verdade, de sanção política como forma de exigir o pagamento de tributo, em violação aos princípios da livre iniciativa, do devido processo legal e da proporcionalidade. Alega, ainda, que não há relação de razoabilidade entre a taxa impugnada e o custo da atividade estatal do serviço prestado.

5. O Estado do Pará, por sua vez, sustenta a ausência das violações apontadas e aduz que o STF possui entendimento favorável à cobrança da taxa ora impugnada.

Como se vê, existem questionamentos comuns acerca das constitucionalidades destas taxas, como suposta a invasão da competência para legislar, uma vez que tributam matérias que são de competência privativa da União, a legitimidade da base de cálculo progressiva e existência de referibilidade nas exações.

Outra inconstitucionalidade suscitada em face destas taxas instituídas sobre os recursos minerais se centra na criação de taxas com base nas atividades de competência legislativa comum, previstas no art. 23 da Constituição Federal. Este dispositivo, por sua vez, dispõe acerca das atividades as quais cabem a União, Estados, Distrito Federal e Municípios legislarem comumente, como traz o inciso XI que possui a seguinte redação: “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”.

Aliado a isso, como já apontado em capítulo anterior do presente trabalho, sabe-se que a competência tributária para criar tributos deve estar estritamente relacionada à competência

---

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização dos Recursos Hídricos no Estado do Pará. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374/PA, da Primeira Turma. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. **Lex:** Jurisprudência do STF. Brasília, 15 de setembro de 2015.



legislativa do ente federativo, para poder legislar sobre matéria que a Constituição Federal tenha lhe designado a competência.

O que tem ocorrido na visão de muitos juristas, a exemplo de Ricardo Lodi<sup>33</sup>, é o alargamento das hipóteses destas atividades, para escapar das competências privativas a outros entes federativos e obter de forma artificial o incremento da arrecadação, com caminho para saída da crise financeira que assola os estados brasileiros.

Em que pese a invasão de competência tributária praticada pelos estados mencionados com clara intenção arrecadatória, há ainda posicionamentos extremamente minoritários que entendem pela validade destas taxas sobre recursos minerais.

É o caso do renomado tributarista Ives Gandra da Silva Martins<sup>34</sup>, que à época da discussão elaborou parecer sobre a TFRM do Pará, entendendo pela sua constitucionalidade. Para tanto, o jurista afirma que as competências legislativas comuns não comportam hierarquia, tendo, assim, cada ente federativo esferas de atuação independentes. Em outras palavras, qualquer ente federado, independente do exercício da competência comum por outro ente, pode exercer a mesma competência, desde que a mesma se justifique.

Não bastando a colocação destacada acima, o parecer em comento vai além. A fim de refutar o argumento de invasão de competência legislativa pelo estado do Pará, uma vez que a Constituição Federal determina que os recursos minerais são bens da União<sup>35</sup> e sua respectiva competência privativa<sup>36</sup>, argumentou-se a interpretação Lei Maior ensejaria um duplo regime jurídico. O que comportaria a vertente de que compete apenas a União a exploração das reservas minerais e, aos Estados e Municípios, cabendo o acompanhamento e a fiscalização desta exploração concedida pela União.

---

<sup>33</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Poder de Polícia Ambiental e a Competência para Instituir Taxas**. Direito do Estado. nº 212. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/o-poder-de-policia-ambiental-e-a-competencia-para-instituir-taxas>>. Acessado em 03 nov. 2017.

<sup>34</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Taxa de Fiscalização Mineral do Estado do Pará – Exercício de Competência Impositiva outorgada pela Constituição Federal (artigos 23, inciso XI e 145, inciso II) – Exação Constitucional – Parecer**. Parecer. São Paulo. 03 de fevereiro de 2012. p. 30-42. Disponível em: <[www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/cde4888075312p.doc+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/cde4888075312p.doc+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br)>. Acessado em 10 ago. 2017.

<sup>35</sup> Constituição Federal: “Art. 20. São bens da União: (...)IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;”

<sup>36</sup> Constituição Federal: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...)XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;”

Ora, como se vê, as explicações que existem para a validade da TFRM são as mais criativas possíveis e, muitas das vezes, parecem não encontrar guarida no direito constitucional e tributário.

O cenário jurídico atual acerca das taxas de poder de polícia destacadas neste capítulo ainda é incerto, pois as ações em trâmite no Supremo Tribunal Federal ainda pendem de análise da Medida Cautelar. O que existe são liminares proferidas por Tribunais de Justiça dos respectivos estados, com vistas a suspender a cobrança destas taxas.

Cumprir trazer, para melhor visualização da situação problema, as cifras do produto da arrecadação estimada para as taxas citadas até o presente momento.

Estimativa de arrecadação das TFRM's e TFRH para o primeiro ano de exercício <sup>37</sup>			
TFRM (MG)	TFRM (AP)	TFRM (PA)	TFRH (PA)
R\$ 570 milhões	R\$ 156 milhões	R\$ 723,7 milhões	R\$ 912 milhões

Maior relevância é verificada a esta problemática quando se confrontam os dados acima expostos com os valores efetivamente gastos com a manutenção dos órgãos da administração estatual, os quais foram designados para exercer o poder de polícia que justifica estas taxas. Veja-se a tabela abaixo:

Arrecadação x Despesa anual do órgão fiscalizador <sup>38</sup>				
	TFRM (MG)	TFRM (AP)	TFRM (PA)	TFRH (PA)
Arrecadação	R\$ 570 milhões	R\$ 156 milhões	R\$ 723,7 milhões	R\$ 912 milhões
Despesa	R\$ 158 milhões	R\$ 1,3 milhões	R\$ 423 milhões	R\$ 677 milhões

Não se pode perder de vista que a discussão acerca da constitucionalidade das referidas exações, assim como da TFPG que será dissertada mais adiante, vão além de uma mera problematização acadêmica.

<sup>37</sup>Valores obtidos nas petições iniciais nas das Ações Diretas de Inconstitucionalidade que questionam cada um destes tributos.

<sup>38</sup> Idem.

Conforme se extrai das tabelas acima colacionadas, a importância da discussão que ora se trava está diretamente relacionada a consequências com o impacto na máquina pública, grande probabilidade de inchaço do Poder Judiciário e questões econômicas.

Insta salientar que o presente trabalho não pretende desconhecer ou desmerecer os tributos cobrados pelos estados, quando este se utiliza de estratégias e concessão de benefícios fiscais para aumentar sua arrecadação, visto que também não restam dúvidas acerca da crise financeira que culmina a economia dos estados brasileiros. Contudo, o que não se pode admitir é que isso seja feito de forma confiscatória e ilegítima.

Diante deste cenário, econômico e jurídico, no qual nenhuma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade que pretendem questionar a constitucionalidade da cobrança destas taxas não obtiveram um desfecho, o que se perdura até o presente momento é um cenário “em aberto” para que outros estados viessem a criar novas taxas nestes moldes.

E foi nesta conjuntura que o estado do Rio de Janeiro iniciou sua aventura fiscal.

Aliado a isso, não se pode passar despercebido deste presente trabalho o potencial do território fluminense na produção de petróleo e gás natural, sendo este fator, em verdade, o que salta aos olhos quando se problematiza a instituição de uma taxa ambiental sobre este setor da economia.

Segundo o boletim com os últimos dados acerca da produção de petróleo e gás natural em território nacional divulgados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)<sup>39</sup>, refletem o elevado potencial do estado do Rio de Janeiro atualmente.

Confirmam-se os dados:

No mês de setembro de 2017, o estado do Rio de Janeiro foi responsável pela produção de 1.822.924 bbl de petróleo (um milhão, oitocentos e vinte e dois, novecentos e

---

<sup>39</sup> Agência Nacional do Petróleo, Superintendência de Desenvolvimento e Produção – SDP, Gás Natural e Biocombustíveis. *Boletim da Produção de Petróleo e Gás Natural – Circulação Externa*. Setembro 2017 / Número 85. 31/10/2017

vinte e quatro barris de petróleo) e 52.387 Mm<sup>3</sup>/d de gás natural (cinquenta e dois mil, trezentos e oitenta e sete milhões de metros cúbicos de gás natural), sendo a maior produção em território brasileiro, conforme se extrai da tabela abaixo<sup>40</sup>.

**Tabela 4.** Distribuição da Produção de Petróleo e Gás Natural por Estado

Estado	Petróleo (bbl/d)	Gás Natural (Mm <sup>3</sup> /d)	Produção Total (boe/d)	Nº Campos produtores
Rio de Janeiro	1.822.924	52.387	2.152.429	43
São Paulo	328.469	19.423	450.635	6
Espírito Santo	370.665	10.747	438.263	47
Amazonas	21.355	13.816	108.252	7
Bahia	32.351	7.204	77.663	83
Rio Grande do Norte	45.957	1.075	52.716	77
Sergipe	22.290	2.327	36.926	20
Maranhão	60	5.738	36.151	5
Alagoas	3.427	1.219	11.095	12
Ceará	5.092	71	5.540	6
<b>Total Geral</b>	<b>2.652.591</b>	<b>114.006</b>	<b>3.369.670</b>	<b>306</b>

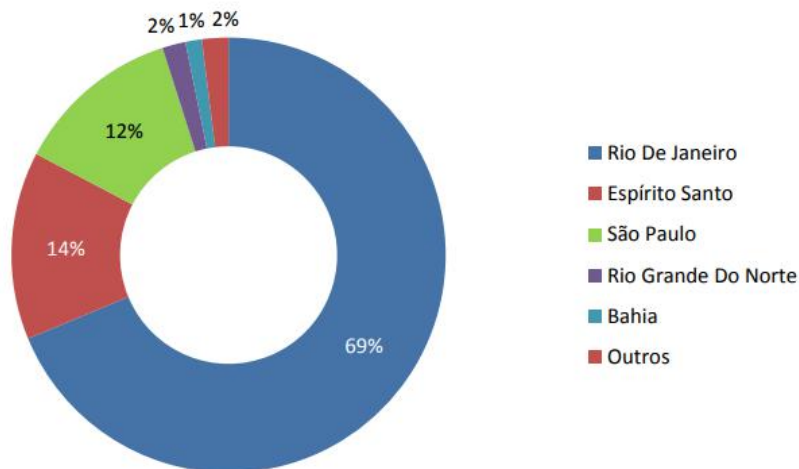
Fonte: ANP/SDP/SIGEP  
Setembro/2017

O que atualmente representa 69% (sessenta e nove por cento) da distribuição da produção de petróleo brasileira em relação aos outros estados também produtores. Veja-se o gráfico<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Agência Nacional do Petróleo, Superintendência de Desenvolvimento e Produção – SDP, Gás Natural e Biocombustíveis. Boletim da Produção de Petróleo e Gás Natural – Circulação Externa. Setembro 2017 / Número 85. 31/10/2017 – p. 9.

<sup>41</sup> Idem.

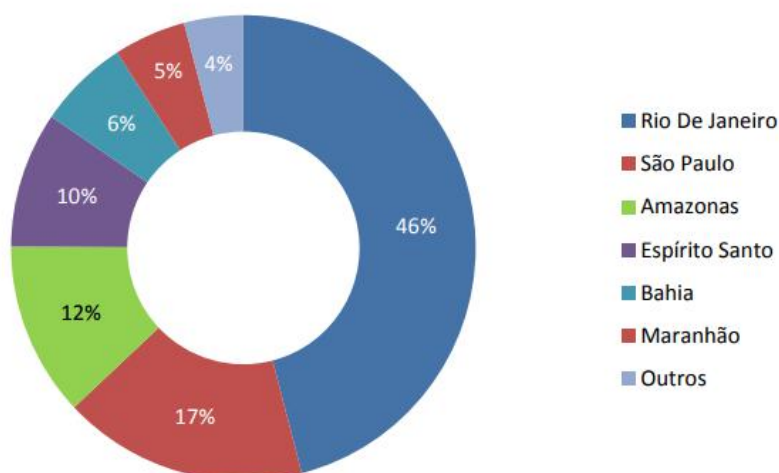
**Gráfico 4. Distribuição da Produção de Petróleo por Estado**



Fonte: ANP/SDP/SIGEP  
Setembro/2017

E também liderando a produção de gás natural, visto que a produção do estado do Rio de Janeiro representa 46% (quarenta e seis por cento) da distribuição da produção de gás natural por estado, vide gráfico abaixo<sup>42</sup>.

**Gráfico 5. Distribuição da Produção de Gás Natural por Estado**



Fonte: ANP/SDP/SIGEP  
Setembro/2017

<sup>42</sup> Agência Nacional do Petróleo, Superintendência de Desenvolvimento e Produção – SDP, Gás Natural e Biocombustíveis. Boletim da Produção de Petróleo e Gás Natural – Circulação Externa. Setembro 2017 / Número 85. 31/10/2017 – p. 10.

De acordo com os dados acima destacados, não restam dúvidas acerca do enorme potencial energético que se encontra localizado no estado do Rio de Janeiro, de modo que com esta noção se torna possível entender a grandiosidade do setor a qual está se tentando instituir a taxa e o valor de arrecadação que esta exação pode gerar.

Antes da edição da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás nos moldes da Lei Estadual nº 7.182/15 que iremos discutir no próximo capítulo, exação, em formato praticamente idêntico, foi objeto do Projeto de Lei nº 1.877/12<sup>43</sup>.

No bojo deste projeto de lei, instituía-se a TFPG e o respectivo “Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento De Recursos Minerários - CERM”. No entanto, o projeto de lei não foi sancionado, tendo vindo a ser objeto de veto pelo então Governador do Rio de Janeiro, Sérgio Cabral, sob o fundamento de que esta exação seria inconstitucional.

A mensagem de veto trouxe importantes argumentos que já apontavam, desde o início, as suas fragilidades.

Preliminarmente, fica evidente o interesse de aumento do produto da arrecadação aos cofres estaduais, uma vez que se menciona que a intenção de instituição da taxa com a finalidade de reembolsar o estado do Rio de Janeiro de futuras possíveis perdas dos *royalties* obtidos com a exploração do pré-sal. Inclusive, na justificativa do projeto o Deputado Relator André Ceciliano chama a taxa de “medida compensatória”. Evidente, portanto, que não se tratava em nenhuma hipótese de contraprestação ao poder de polícia a ser exercido.

Para que não restem dúvidas acerca do interesse meramente econômico na primeira tentativa de instituição da TFPG e a utilização das taxas das outras unidades da federação, acima destacadas, veja-se a íntegra da justificativa do projeto de lei:

Diante do risco da perda dos Royalties decorrentes da exploração do Petróleo, o Estado do Rio de Janeiro será o maior prejudicado com considerável redução de

---

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Parecer**. São Paulo. 24 fevereiro de 2016.

receita a partir do ano de 2013. Muito embora o Governo federal tenha vetado a proposta de redistribuição, o Congresso Nacional ameaça derrubar o veto. Medidas compensatórias vem 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 o seu meio ambiente.

Passado a análise do aspecto econômico acima destacado, surge a primeira controvérsia. O Governador do Estado suscitou que o Projeto de Lei nº 1.877/12 teria invadido a competência privativa do Chefe do Poder Executivo, pois, segundo ele, teria se invadido a reserva de regulamento autônomo<sup>44</sup>. Por força do art. 84, inciso VI, alínea *a*, da Constituição Federal<sup>45</sup> e do princípio constitucional da simetria, não havendo aumento de despesa, caberia a atribuição fiscalizatória à órgãos da Administração Pública por meio de decreto.

Isso porque, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.857/ES, o ilustre Ministro Relator Joaquim Barbosa consignou a aplicabilidade o instituto da reserva do regulamento autônomo ao Chefe do Poder Executivo Estadual, em homenagem ao princípio constitucional da simetria.

Por mais que o presente trabalho pretenda demonstrar os traços de inconstitucionalidade da TFPG, não se fará a qualquer custo. Fala-se em controvérsia porque a instituição da referida taxa necessariamente implicará o aumento da despesa publica para concretizar o ato de poder de policia. Logo, questiona-se os limites da reserva de regulamento autônomo neste caso.

Em seguida, argumenta-se pelo vício incorrido quanto á indicação da Secretaria de Estado do Ambiente para a atuação fiscalizatória concernente á taxa, sendo certo que o sujeito

---

<sup>44</sup> Segundo o procurador e advogado André Rodrigues Cyrino, entende-se como reserva de regulamento autônomo: “O que queremos demonstrar é que, com a nova redação do art. 84, VI da Constituição, as normas sobre organização e funcionamento da administração federal, quando não implicarem aumento de despesa, são reservadas à Administração Pública, na figura do Presidente da República, salvo delegação dessa atribuição (art. 84, parágrafo único), que disporá sobre o assunto através de regulamento. Nessa seara não poderá o legislador se imiscuir, sob pena de inconstitucionalidade.”.

CYRINO, André Rodrigues. O regulamento autônomo e a EC n. 32/2001: uma reserva de administração. Revista de Direito, Rio de Janeiro, v. 8, n. 13, jan./dez. 2004. Disponível em: <[http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2004/arti\\_regulamentoautonomo.pdf](http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2004/arti_regulamentoautonomo.pdf)>. Acesso em: 31.out.2017 – pg 118

<sup>45</sup> Constituição Federal (1988): “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VI – dispor, mediante decreto, sobre: a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;”.

revestido de capacidade institucional para tanto é o Instituto Estadual do Ambiente (INEA). Mais adiante, veremos que se questionará se o INEA, de fato, detém capacidade para efetivação da atuação prevista pela TFPG.

O ponto alto do veto proferido foi o expresso reconhecimento de que o fato gerador da TFPG é claramente típico da espécie tributária dos impostos. Isto porque, o projeto de lei definiu que incide a TFPG no momento da venda ou da transferência de petróleo ou gás, incidindo na atividade do contribuinte e não em razão do poder de polícia exercido pela administração pública estadual.

Veja-se que claramente o fato gerador definido para a exação em comento em nada difere do fato gerador do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS), cuja venda ou transferência da mercadoria se encontram muito bem definidos no art. 12 da Lei Kandir (Lei Complementar nº 86/97), a exemplo do inciso I que determina a incidência do imposto na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que destinado a outro estabelecimento do mesmo titular.

Mais absurdo ainda foi o fato de que o Projeto de Lei nº 1.877/12 ainda previa o repasse de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação da TFPG aos municípios, o que não coaduna, em nenhuma forma imaginável, com os limites constitucionais e tributários da espécie tributária das taxas.

Confira-se a integra do veto:

A instituição de uma taxa, no entanto, pressupõe uma atividade específica e divisível por parte do Poder Público. Embora o projeto tenha disciplinado a atuação fiscalizatória (caracterizadora do “Poder de Polícia” que autoriza a instituição de tributo da espécie taxa), invadiu a competência reservada à Chefia do Poder Executivo - pois a Constituição da República prevê que, inexistindo aumento de despesa, por Decreto (e não por lei formal) é que serão definidos o funcionamento e a organização dos órgãos da Administração Pública (art. 84, inciso VI, alínea a). Além disso, admitindo-se que o acréscimo de atribuições fiscalizatórias a cargo da Secretaria de Estado de Ambiente implicará em elevação de despesas, o projeto de Lei deveria ter sido deflagrado pela Chefia do Poder Executivo. Afinal, daí decorrerão impactos orçamentários e as leis de orçamento também são de competência privativa do Governador (CRFB, art. 165).

Aliás, importa consignar, com relação às atribuições imputadas à Secretaria de Estado do Ambiente, que tais poderes cabem, na verdade, ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA, que, embora vinculado a esta Pasta, é submetido a regime autárquico, com a consequente autonomia daí decorrente.



Afora o vício acima anotado, que compromete o projeto em sua integralidade, há um equívoco em seu art. 4º, onde se prevê que “*considerasse ocorrido o fato gerador da TFGP no momento da venda ou da transferência*” do petróleo ou gás. O fato gerador da taxa não pode ser a venda ou transferência de bem. Estas são hipóteses que se amoldam ao fato gerador de tributos da espécie “imposto”, que pressupõem atividades dos contribuintes (CTN, art. 16). Já o tributo da espécie “taxa” tem por pressuposto uma atuação do Poder Público, específica e divisível, voltada ao contribuinte. São hipóteses inconciliáveis.

Importante destacar, por fim, que a destinação de 25% da TFGP aos municípios não se coaduna com a natureza jurídica do tributo ora instituído, pois não há como justificar o repasse de parcela do valor para outros entes que não arcariam com os gastos relativos às atividades estatais fiscalizatórias. Mesmo que, por hipótese, os municípios delegassem ao Estado do Rio de Janeiro, a competência fiscalizatória de que são constitucionalmente titulares, quanto à proteção ambiental e concessões relativas à exploração de recursos minerais, não seria cabível tal partilha, pois na pressuposição aventada, todo o encargo da atividade fiscalizatória ainda seria suportado pelo estado fluminense.

Como se vê, a primeira tentativa do estado do Rio de Janeiro de instituir uma taxa de fiscalização acerca da exploração de petróleo e gás natural foi extremamente infeliz. Exibindo uma tentativa desesperada do Poder Legislativo de obter renda em razão de questões unicamente políticas.

No entanto, não se pode perder de vista que a importância do veto deste primeiro projeto de lei, uma vez que é expresso em rechaçar a taxa que era evidentemente inconstitucional.

Neste trabalho não se pretende julgar a atuação do poder público, especialmente o do Rio de Janeiro, nas suas tentativas de aumentar a arrecadação e, como no presente caso, brigar por sua parte nos *royalsts* do pré-sal. O que não se pode admitir é que isso se o faça por meio da criação de tributos patentemente inconstitucionais que, inclusive, já nascem fadados a ilegalidade.

Passado isso, a tentativa de se instituir a TFGP retornou ao plenário da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, desta vez tendo sido aprovada e editada a Lei Estadual nº 7.182/15.

Tendo se alterado a conjuntura política e, principalmente, agravado a crise financeira do estado do Rio de Janeiro, surge nova tentativa de instituir uma taxa de poder de polícia para fiscalizar a produção de petróleo e gás natural. Sob a relatoria do mesmo deputado, André

Ceciliano, novamente a justificativa para criação da TFPG é tão somente elevada arrecadação que esta exação irá gerar aos cofres públicos.

Antes de mais nada, deve-se observar a justificativa dada pelo Poder Legislativo para a instituição desta exação. Isto porque, cumpre ressaltar que é na exposição de motivos que muitas das vezes fica clara a intenção do ente federativo na criação de determinada lei e a conjuntura política, econômica e social.

Veja-se os termos da justificativa dada a Lei Estadual nº 7.182/15:

Taxa de fiscalização ambiental das atividades explorativas do petróleo e do gás  
Simulou-se, hipóteses, de arrecadação de uma eventual taxa a ser cobrada por barril de petróleo e pelo gás extraído no ERJ.

Caso fosse instituída a cobrança de 0,5 UFIR-RJ por cada barril, seriam arrecadados R\$ 805,6 milhões de reais em 2015, consoante Quadro 1.

QUADRO I

Ano	Barril óleo Roncador R\$	R\$ / US\$ (médio, venda)	Produção em barris (ANP)	Taxa a ser instituída (UFIR-RJ)	R\$ / UFIR-RJ	Taxa a ser instituída (R\$)	Taxa/Barril	Arrecadação estadual (R\$)
2010	137,43	1,76	594.803.694	0,50	2,0183	1,01	0,7%	600.246.148
2011	189,80	1,67	568.556.800	0,50	2,1352	1,07	0,6%	606.991.240
2012	216,63	1,95	561.482.223	0,50	2,2752	1,14	0,5%	638.742.177
2013	230,31	2,15	532.036.602	0,50	2,4066	1,20	0,5%	640.199.643
2014	132,32	2,35	563.232.642	0,50	2,5473	1,27	1,0%	717.361.254
2015	142,71	2,93	594.124.616	0,50	2,7119	1,36	1,0%	805.603.273

Outro formato de fonte de recursos para a fiscalização da exploração de petróleo do Estado seria estender a cobrança de taxa não só aos barris de óleo, mas também ao gás natural extraído. No entanto, salienta-se que o volume de gás extraído é cerca de 120 vezes superior ao volume de óleo. Consequentemente, para se aplicar uma mesma alíquota de taxa sobre os dois produtos, seria necessário que este percentual fosse mínimo para que a arrecadação não fique desproporcionalmente alta, no caso do gás. Na tabela abaixo (Quadro II) foi simulada a aplicação de uma taxa de Ufir-RJ 0,01 por barril de óleo ou metro cúbico de gás natural extraído (Quadro III).

QUADRO II

Ano	Barril óleo Roncador R\$	R\$ / US\$ (médio, venda)	Produção em barris (ANP)	Taxa a ser instituída (UFIR-RJ)	R\$ / UFIR-RJ	Taxa a ser instituída (R\$)	Taxa/Barril	Arrecadação estadual (R\$)
2010	137,43	1,76	594.803.694	0,01	2,0183	0,02	0,0%	12.004.923
2011	189,80	1,67	568.556.800	0,01	2,1352	0,02	0,0%	12.139.825
2012	216,63	1,95	561.482.223	0,01	2,2752	0,02	0,0%	12.774.844
2013	230,31	2,15	532.036.602	0,01	2,4066	0,02	0,0%	12.803.993
2014	132,32	2,35	563.232.642	0,01	2,5473	0,03	0,0%	14.347.225
2015	142,71	2,93	594.124.616	0,01	2,7119	0,03	0,0%	16.112.065
			QUADRO III					

Ano	m³ gás Roncador R\$	R\$ / US\$ (médio, venda)	Produção em 10³ m³ (ANP)	Taxa a ser instituída (UFIR-RJ)	R\$ / UFIR-RJ	Taxa a ser instituída (R\$)	Taxa/m³	Arrecadação estadual (R\$)
2010	0,5822	1,76	10.132.236	0,01	2,0183	0,02	3,5%	204.498.914
2011	0,51569	1,67	9.386.858	0,01	2,1352	0,02	4,1%	200.428.201
2012	0,81832	1,95	10.344.442	0,01	2,2752	0,02	2,8%	235.356.750
2013	0,78373	2,15	10.005.786	0,01	2,4066	0,02	3,1%	240.799.255
2014	0,52612	2,35	11.097.353	0,01	2,5473	0,03	4,8%	282.682.870
2015	0,54127	2,93	13.329.058	0,01	2,7119	0,03	5,0%	361.470.713

Percebe-se que nesta situação a arrecadação incidente sobre o óleo é bem pequena, apenas R\$ 16,1 milhões, enquanto a arrecadação do gás natural atinge a cifra de R\$ 361 milhões, perfazendo o montante de R\$ 377.1 milhões.

Outra possibilidade seria graduar separadamente a taxa que incidiria sobre cada um dos produtos, estipulando-se uma taxa superior para os barris de óleo (0,5 UFIR) e inferior para o m³ do gás natural (0,01 UFIR) que propiciariam pela taxa de fiscalização, respectivamente, R\$ 805 milhões para os barris de óleo e de R\$ 362 milhões para o gás natural, perfazendo o montante de R\$ 1,2 bilhão.

Reitera-se, no entanto, que a instituição de taxa com arrecadação desproporcional ao custo da fiscalização a qual está relacionada acarretaria em vício de sua cobrança, pois a taxa é um tributo vinculado. A transferência de suas receitas a outra finalidade que não a manutenção de estrutura fiscalizatória é vedada pelas normas gerais tributárias. Para se ter uma noção do gasto atual com atividades fiscalizatórias registra-se que o orçamento para toda a Secretaria de Estado do Ambiente para o exercício 2016 é de R\$ 1, 38 milhão e a da SECFAZ R\$ 1,06 bilhões, segundo informações constantes da LOA 2016, perfazendo um total de R\$ 2, 44 bilhões.

O TCE-RJ tem se posicionado contra a utilização de taxas para finalidades diversas das quais fora instituído, conforme extrai-se do voto das Contas de Governo 2014:

“No que concerne à arrecadação das taxas de trânsito pelo DETRAN-RJ, cobradas pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços relativos ao controle do trânsito, deve-se assinalar que tais valores deveriam ser vinculados integralmente às atividades inerentes aos licenciamentos de veículos e de condutores previstos na lei instituidora das referidas taxas.

Isso, porque o valor da arrecadação das taxas deve ser proporcional ao custo das atividades estatais para as quais elas foram criadas, pois “diferentemente do imposto, em que não há fixação de parâmetros exatos, na taxa, o montante devido deve guardar proporcionalidade com a atuação estatal”.

(...)

Dessa forma, não foi possível comprovar o cumprimento da determinação 28 das Contas de Governo (CG) 2013, pois os registros contábeis das despesas ainda não são suficientes para comprovar a destinação específica da parcela de taxas repassadas (R\$349,3 milhões, em 2014).”

Assim posto, decidiram os membros da CPI, a apresentarem Projeto de Lei ao parlamento fluminense, instituindo a taxa (TFPG) de fiscalização ambiental das atividades explorativas do petróleo e gás, com o seguinte conceito:

Valor da taxa de 1 (uma) Ufir incidindo sobre a produção do petróleo no Rio de Janeiro em barris e, também, sobre o volume de gás extraído em barril equivalente.

Produção do gás em m³ x 1/1000 (1000 m³ de gás = 1 m³ de óleo) x 1/ 0,158984).

Diante de tal conceito, teríamos:

a) Petróleo em 2015 (ANP) = 594.124.616 de barris de petróleo x R\$ 2,7119 (1 UFIR)= R\$ 1.611.206.546 = R\$ 1,6 bilhão.

b) Gás em 2015 (ANP) = 13. 329.058.000 m³ de gás.

Transformando o volume de gás em m³ para barris equivalentes: 1 barril = 158,984 litros = 0,15894 m³

(1000 m³ de gás = 1 m³ de óleo)

Volume de gás equivalente ao volume de óleo = 13.329.058 m³ x 103 / 1 x 103 = 13.329.658 m³.

Número de barris equivalentes ao óleo = 13.329.658 / 0,158984 = 83.842.769 barris

Arrecadação estimada em 2015 = 83.842.764 x R\$ 2,7119 (1 UFIR) = R\$ 227. 968. 475,00 bilhões

Arrecadação total estimada considerando a produção de 2015 = R\$ 1.6 bilhão + R\$ 0.228 bilhão = R\$ 1.839 bilhão.

Conclusão

Previsão de arrecadação no ano base de 2015=R\$1,84 bilhão.

Como se vê, a justificativa acima colacionada deixa claro que a Lei nº 7.182/15 nasce com essência meramente arrecadatória, nos moldes de uma alternativa encontrada pelo governo vigente de aumentar os valores recolhidos aos cofres públicos para suprir a crise financeira que assola o estado.

Cumprе ressaltar que a relação valor arrecadado com a TFPG e a despesa do órgão da administração pública mencionada na justificativa não se mostra a mais adequada, uma vez que o órgão competente apenas ao Instituto Estadual do Ambiente o qual, como se demonstrará mais a frente, possui despesa muito menor que as relatadas. Registre-se que durante a tramitação do Projeto de Lei nº 1.046/15 foi alterada a redação para que viesse a constar o INEA como órgão competente.

Por fim, apenas a título de composição do contexto político e econômico no qual foi instituída a TFPG, o desejo arrecadatório do Estado do Rio de Janeiro, diga-se até confiscatório, foi resultado de acentuada crise que se instaurou, e se mantém até o presente momento, na economia fluminense. As razões para a instauração deste colapso na econômica não integram o objeto de análise, contudo, é de conhecimento geral a ocorrência de escândalos de corrupção, excesso de gastos públicos e retração da economia nacional.

Nesta toada, somando-se a este cenário os abalos sobre a Petrobras com a operação Lava Jato, a queda dos *royalties* e a no valor do barril de petróleo, agravou-se a situação financeira do Estado. O que diretamente implicou no estabelecimento de medidas de austeridade direcionadas ao setor petrolífero, que, como acima mencionado, é de extrema prosperidade em território.

No bojo destas medidas para recompor os cofres públicos do estado do Rio de Janeiro, além da TFPG, foi editada a Lei Estadual nº 7.183/15, que ficou conhecida como “Nova Lei Noel”, tentou deslocar o fato gerador para o momento imediatamente posterior à extração do petróleo e por se considerar este momento o qual se transfere a propriedade da União para o concessionário. Houve ainda a tentativa de sustar os efeitos do regime aduaneiro do

REPETRO<sup>46</sup> no Estado do Rio de Janeiro, através do Decreto Legislativo nº 2/16 que suspendia os efeitos do Decreto do Governador nº 41.142/08, que anteriormente concedeu isenção e redução da base de cálculo do ICMS nas operações amparadas pelo REPETRO. Esta última, portanto, também não logrou êxito.

Como se observará no disposto no próximo subcapítulo deste trabalho, muitas das inconstitucionalidades mencionadas permaneceram na lei vigente, tendo sido minimamente maquiadas ou reformuladas a redação dos dispositivos. Contudo, estamos tratando novamente de uma norma que carrega um forte contexto político e econômico, que está maculada por gritantes inconstitucionalidades desde sua criação.

#### **4.2. A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás**

Em face do contexto político, econômico e social acima disposto foi instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás, nos termos da Lei Estadual nº 7.182/15, e posteriormente regulamentada pelo Decreto Estadual nº 45.638/16.

Registre-se que para fins de delimitação da proposta do presente trabalho, escolheu-se a TFPG como modelo para se problematizar a constitucionalidade das taxas e, por conseguinte, demonstrar que reiteradamente as taxas têm sido instituídas de forma equivocada. Passa-se, então, análise dos elementos que compõe a TFPG.

Eis o disposto no art. 1º e 3º da Lei nº 7.182/15, *in verbis*:

Art. 1º - Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente- INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal.  
(...)

---

<sup>46</sup>O REPETRO (regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural) foi instituído pelo Decreto nº 3.161/99 (revogado) e atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

Art.3º- Contribuinte da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG é a pessoa jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração, e produção de recursos de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro.

Como se vê, a TFPG se intitula como taxa ambiental que possui como fato gerador o exercício do poder de polícia a ser exercido pelo Instituto Estadual do Ambiente e, nos termos do art. 3º, o contribuinte da TFPG são as pessoas jurídicas que estão autorizadas a realizar pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás natural, ou seja, as empresas petrolíferas atuantes no Estado do Rio de Janeiro.

Ressalta-se ainda que a TFPG se fundamenta no art. 23, inciso XI, da Constituição Federal, que é a competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”. Fato que representa verdadeiro prenúncio de possível conflito ou invasão de competências privativas de outros entes federados, o que será especificamente abordado no próximo item.

Com base nisso, o legislador estadual cuidou de elencar as atividades de fiscalização que ensejarão a cobrança da TFPG. São elas:

Art. 2º - O poder de polícia de que trata o artigo 1º, com ações específicas em benefício da coletividade para evitar danos ambientais irreversíveis será exercido mediante:

I - controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos de petróleo e gás e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, transporte, distribuição de bens relativos ao petróleo e gás;

II - controle e fiscalização das autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;

III - controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;

IV - defesa dos recursos naturais;

V - aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos;

VI - identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades de petróleo e gás e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;

VII - realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos presentes recursos naturais do Estado, não renováveis, quer seja no solo, no subsolo ou na sua plataforma continental, seja no pré -sal ou no pós-sal, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal;

VIII - defesa do solo, das águas, da fauna, da flora, das florestas e dos recursos naturais, através da aplicação da taxa, em políticas públicas socioambientais inerentes a natureza da mesma, inclusive, mediante convênios de cooperação técnico- científico.

Parágrafo único - Os recursos advindos da presente taxa serão utilizados nas atividades explicitadas neste artigo.

Ressalte-se que no dispositivo supracitado consta limitação expressa á vinculação do produto da arrecadação desta taxa com o a despesa pública despendida para realizar a fiscalização pretendida. Se isso ocorrerá e como acontecerá, já faz parte de uma segunda discussão.

Merece também destaque a base de cálculo da TFPG. Segundo o art. 4º da lei em comento, observa-se que a base de cálculo será correspondente ao produto da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ) por barril de petróleo ou equivalente, sendo estritamente relacionada à produtividade do contribuinte.

Art. 4º - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavos) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente.

Parágrafo único - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG, será corrigida, em 1º de janeiro de cada ano, pela variação da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ), e, na hipótese de sua extinção, pelo índice de correção monetária adotado para a correção tributária estadual.”

Nesta toada, caberá à Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro a realização da administração, cobrança e fiscalização da arrecadação da TFPG, como se vê:

Art. 10 - Os contribuintes da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG remeterão à Secretaria de Estado de Fazenda e ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA, na forma, no prazo e nas condições estabelecidos em regulamento, informações relativas à apuração e ao pagamento da TFPG.

E ao INEA, compete a análise dos relatórios anuais apresentados pelas empresas petrolíferas, com vistas a proceder com o controle e com a fiscalização das atividades abarcadas pela TFPG. Conforme dispõe o art. 15 do Decreto nº 45.638/16.

Art. 15. O contribuinte da TFPG deverá entregar, até o dia 31 de março de cada ano, ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA, relatório das atividades exercidas no ano

anterior, para o fim de controle e fiscalização, em modelo a ser definido por ato normativo daquele órgão.

Antes de qualquer discussão acerca da validade constitucional da TFGP, vale registrar duas a incongruências verificadas na redação da Lei nº 7.182/15, sobre as quais se passará à análise em sede de preliminar.

Primeiramente, observa-se um descompasso entre as atribuições dadas pela Lei nº 7.182/15 para a efetivação da fiscalização da produção, exploração, pesquisa e lavra de petróleo e gás natural e as atribuições autárquicas do INEA, qual seja a executar as políticas estaduais do meio ambiente, de recursos hídricos e de recursos florestais adotadas pelo legislativo e executivo<sup>47</sup>. Veja-se o quadro comparativo abaixo:

Lei Estadual nº 7.182/15 – TFGP	Lei Estadual nº 5.101/07 – INEA
<p>“Art. 2º - O poder de polícia de que trata o artigo 1º, com ações específicas em benefício da coletividade para evitar danos ambientais irreversíveis será exercido mediante:</p> <p>I - controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos de petróleo e gás e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, transporte, distribuição de bens relativos ao petróleo e gás;</p> <p>II - controle e fiscalização das autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;</p> <p>III - controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;</p> <p>IV - defesa dos recursos naturais;</p> <p>V - aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos;</p> <p>VI - identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades de petróleo e gás e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;</p> <p>VII - realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos presentes recursos</p>	<p>“Art. 5º - Ao Instituto compete implementar, em sua esfera de atribuições, a política estadual de meio ambiente e de recursos hídricos fixada pelos órgãos competentes, em especial:</p> <p>I – conduzir os processos de licenciamento ambiental de competência estadual e expedir as respectivas licenças, determinando a realização e aprovando os estudos prévios de impacto ambiental, observado o disposto no §1º deste artigo;</p> <p>II – exercer o poder de polícia em matéria ambiental e de recursos hídricos, sem prejuízo das atribuições dos demais órgãos do Sistema Estadual de Gerenciamento de Recursos Hídricos, aplicando medidas acauteladoras e sanções administrativas, em decorrência da prática de infrações administrativas ambientais, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;</p> <p>III – expedir normas regulamentares sobre as matérias de sua competência, respeitadas as competências dos órgãos de deliberação coletiva vinculados à Secretaria de Estado do Ambiente, em especial o Conselho Estadual de Recursos Hídricos e a Comissão Estadual de Controle Ambiental – CECA;</p> <p>IV – editar atos de outorga e extinção de direito de uso dos recursos hídricos;</p> <p>V – efetuar a cobrança aos usuários pelo uso dos recursos hídricos, sem prejuízo das atribuições dos demais órgãos do Sistema Estadual de Gerenciamento de Recursos Hídricos;</p> <p>VI – aprovar Projetos de Alinhamento de Rio (PAR) e Projetos de Alinhamento de Orla de Lagoa ou Laguna (PAOL), demarcar Faixas Marginais de Proteção</p>

<sup>47</sup>Lei Estadual nº 5.101/17: “Art. 2º – Fica criado o Instituto Estadual do Ambiente – INEA, entidade integrante da Administração Pública Estadual Indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada à Secretaria de Estado do Ambiente, com a função de executar as políticas estaduais do meio ambiente, de recursos hídricos e de recursos florestais adotadas pelos Poderes Executivo e Legislativo, com sede na Capital do Estado.”



<p>naturais do Estado, não renováveis, quer seja no solo, no subsolo ou na sua plataforma continental, seja no pré -sal ou no pós-sal, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal;</p> <p>VIII - defesa do solo, das águas, da fauna, da flora, das florestas e dos recursos naturais, através da aplicação da taxa, em políticas públicas socioambientais inerentes a natureza da mesma, inclusive, mediante convênios de cooperação técnico-científico.</p> <p>Parágrafo único - Os recursos advindos da presente taxa serão utilizados nas atividades explicitadas neste artigo.”</p>	<p>(FMP) e expedir autorização prevista na Lei nº 650, de 11 de janeiro de 1983, observado, quanto a esta, o § 4º deste artigo;</p> <p>VII – gerir as unidades estaduais de conservação da natureza e outros espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, incluindo aqueles não previstos no Sistema Nacional de Unidades de Conservação – SNUC;</p> <p>VIII – fixar o valor a ser cobrado pela visitação das unidades estaduais de conservação, bem como pelos serviços e atividades de cada unidade;</p> <p>IX – expedir a autorização de que trata o §3º do art. 36 da Lei Federal nº 9.985, de 18 de julho de 2000, observado o disposto no §4º deste artigo;</p> <p>X – celebrar termos de ajustamento de conduta, nas hipóteses previstas na legislação;</p> <p>XI – resolver quanto à celebração, alteração ou extinção de seus contratos, bem como quanto à nomeação, exoneração e demissão de servidores, realizando os procedimentos necessários, na forma em que dispuser o regulamento;</p> <p>XII – adquirir, administrar e alienar seus bens, observada a legislação específica;</p> <p>XIII – formular à Secretaria de Estado do Ambiente - SEA proposta de orçamento;</p> <p>XIV – aprovar o seu regimento interno;</p> <p>XV – elaborar relatório anual de suas atividades, nele destacando o cumprimento da política de meio ambiente, dos recursos hídricos e dos recursos florestais;</p> <p>XVI – enviar o relatório anual de suas atividades à Secretaria de Estado do Ambiente – SEA e, por intermédio da Chefia do Poder Executivo, à Assembléia Legislativa do Estado, disponibilizando-o posteriormente na rede mundial de computadores;</p> <p>XVII – promover ações de recuperação ambiental;</p> <p>XVIII – realizar ações de controle e desenvolvimento florestal.”</p>
--	--

Face o confronto proposto acima, fica claro que as funções de fiscalização pretendidas pela TFPG são mais amplas que as funções autárquicas que competem ao INEA, as quais, como se vê, estão ligadas a concessão de licença ambiental, outorga de uso de recursos hídricos e monitoramento da qualidade do ar, por exemplo. Além de amplas, o art. 2º da Lei nº 7.182/15 renuiu atividades que se mostram genéricas, e, por isso, apresentam certa deficiência quanto a sua densidade normativa suficiente para justificar a cobrança de uma taxa de polícia, a exemplo da defesa dos recursos naturais (vide inciso IV do referido artigo). O que nos leva a conclusão de que a TFPG não se mostra uma taxa tipicamente ambiental.

Assim, mesmo nas taxas o fato gerador do tributo não pode ser uma conduta do contribuinte que não possua conteúdo econômico, como por exemplo, poluir o meio

ambiente. Sob o prisma subjetivo, todos os tributos também devem respeitar os limites do mínimo existencial e do Não-confisco.<sup>48</sup>

O segundo ponto a ser discutido é a delegação de diversas funções atinentes à administração da TFPG à Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Isto é, fala-se praticamente na ausência da atuação do INEA no trato administrativo da TFPG. Isto porque, não se delega apenas o controle e a cobrança, caberá à SEFAZ RJ inclusive lavratura de auto de infração e a discussão administrativa, conforme se vê na Resolução nº 15/17.

Art. 1º Fica instituído o modelo de auto de infração constante do anexo único desta Resolução, a ser utilizado para a lavratura de autos de infração por não pagamento das taxas de que tratam as Leis nº 7.182/2015 e nº 7.184/2015.

Art. 2º O auto de infração será lavrado em duas vias com a seguinte destinação:

I - a 1ª via será entregue ao contribuinte;

II - a 2ª via constituirá processo administrativo-tributário.

Art. 3º O processo de trata o inciso II do art. 2º terá todo o seu trâmite controlado pelo órgão lançador.

De acordo com o disposto na resolução acima, o trâmite dos casos que questionarem possíveis autuações serão julgados pelas autoridades fiscais da SEFAZ RJ, e não pelo INEA. Questiona-se esta organização da administração pública, uma vez que um dos pilares da argumentação acerca da validade da TFPG se sustenta na legitimidade do INEA.

Então, paira a dúvida sobre a segurança jurídica do contribuinte na referida exação, pois, por mais que as autoridades da Inspeção Especializada em Petróleo e Combustíveis possuam elevado conhecimento, o órgão delegado pelo legislador estadual como competente e detentor de conhecimento para exercício da fiscalização foi o INEA. Não se questiona aqui possíveis ilegalidades na delegação destas funções, mas apenas deixa novamente claro o cunho arrecadatário desta taxa.

Em adicional, insta salientar que até o presente momento não se verifica resolução interna do INEA ou qualquer outro ato normativo, que venha a regulamentar a fiscalização proposta pela TFPG no âmbito do INEA. O que apenas reforça novamente a linha argumentativa traçada até aqui.

---

<sup>48</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Rio de Janeiro. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18. 2010. p 19.

Salta os olhos, portanto, o fato de que o orçamento do INEA seja de R\$ 511.108.287,00, que é nitidamente inferior à totalidade do que será arrecadado pelo Estado do Rio de Janeiro com a TFPG, nos termos da exposição de motivos da lei instituidora, é de R\$ 1.840.000.000,00.

Muito além das questões preliminarmente expostas, passaremos a problematização dos limites da constitucionalidade da TFPG.

### **4.3. Questões acerca da constitucionalidade da TFPG.**

Como mencionado no capítulo introdutório do presente trabalho, primeiramente, propõe-se a tecer análise teórica acerca das taxas, fazendo comentários pontuais acerca de controvérsias que comumente calham em inconstitucionalidades. Dentro deste contexto, elegeu-se uma da taxa para estudo exemplificativo, qual seja a TFPG.

Passa-se, então, à análise dos pontos controversos quanto a validade constitucional da TFPG.

#### **4.3.1. A Graduação da Base de Cálculo com Base na Capacidade Contributiva.**

O primeiro questionamento que se faz é em relação à base de cálculo. Veja-se o dispositivo legal que dispõe sobre a base de cálculo da TFPG:

“Art. 4º - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavos) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente.

Parágrafo único - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG, será corrigida, em 1º de janeiro de cada ano, pela variação da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ), e, na hipótese de sua extinção, pelo índice de correção monetária adotado para a correção tributária estadual.”

De acordo com a redação acima exposta, será cobrado da pessoa jurídica um UFIR/RJ por barril de petróleo ou o equivalente de gás natural extraídos de suas plataformas. O que nos

permite inferir que, seguindo a lógica do art. 4º da Lei Estadual nº 7.182/15, quanto maior a produção de petróleo e gás natural, maior será o valor pago a título desta exação.

Em outras palavras, a base de cálculo da TFPG, nos moldes delineados pela competente legislação se funda na capacidade contributiva do contribuinte. Isso porque, a TFPG instituída como uma taxa de polícia deveria exibir cálculo pautado na despesa pública com a fiscalização da produção, lavra, pesquisa e exploração de petróleo e gás natural.

Neste ponto, não podemos fugir da ideia contraprestacional que é típica da taxa, face sua origem de tributo vinculado. Como já dissertado no Capítulo 3, os ensinamentos basilares da doutrina tributária acerca da taxa afirmam que este tributo não possui base de cálculo predefinida, por representar o valor da atividade estatal que por algum motivo foi utilizada pelo sujeito passivo da relação tributária. Portanto, não se relacionando com a riqueza do contribuinte. Nas palavras de Leandro Paulsen:

Sendo a taxa instituída em razão do poder de polícia ou de serviço específico e divisível colocado à disposição do contribuinte, não tem em consideração a riqueza do contribuinte, mas a atividade estatal prestada particularmente a determinada pessoa. Assim seu dimensionamento deve ter em conta o custo do serviço, assumindo o valor pago, um caráter contraprestacional. Por isso é que a base de cálculo da taxa precisa ter relação com uma grandeza relativa à atividade estatal, e não o patrimônio do contribuinte.<sup>49</sup>

Questiona-se porque não se estabeleceu uma forma de tributação mais equitativa. A exemplo da seguinte simples lógica: se deveria calcular a despesa despendida pelo INEA para fiscalizar periodicamente um plataforma de petróleo, passado isso a base de cálculo da taxa poderia variar conforme a quantidade de plataformas de petróleo que a pessoa jurídica detivesse. E claramente uma saída óbvia para tributar este setor, sem que sua base de cálculo não fosse inconstitucional/questionável.

Resta evidente, portanto, a relação direta da TFPG com os índices de riqueza do contribuinte, implicando na aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. O constituinte originário cuidou de elencar este princípio no § 1º do art. 145, é a redação:

---

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, A Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** Relação do valor da taxa com o custo da atividade estatal 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 61.

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

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O legislador tributário acabou por atrelar a capacidade contributiva apenas a espécie tributária dos impostos. No entanto, apesar dos termos da redação acima colacionada, o princípio da capacidade contributiva se irradia por todo Sistema Tributário Nacional, resguardada suas devidas nuances. Por este motivo, é equivocado simplesmente se afirmar que a capacidade contributiva não é afeta às taxas.

Ocorre que a capacidade contributiva aplicada aos moldes que pretende o art. 4º da Lei Estadual nº 7.182/15 parece não se enquadrar nos limites impostos pela Constituição Federal e, por conseguinte, nosso Sistema Tributário. Isso em razão da distorção do conceito de justiça fiscal e dos aspectos objetivos deste princípio.

Como se sabe, a capacidade contributiva encontra seu fundamento no ideal de justiça fiscal, sendo um mecanismo “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”<sup>50</sup>. No que tangem às taxas, a justiça fiscal se faz presente no pagamento da contraprestação estatal.

Lógica esta que foi descrita de forma bastante clara pelo ilustre tributarista Leandro Paulsen:

O princípio da capacidade contributiva baseia-se num ideal de justiça fiscal. Relativamente às taxas, porém, a justiça fiscal reside na sua simples cobrança, na medida em que, além do pagamento dos tributos em geral, as pessoas que individualmente se beneficiam de serviço público específico e divisível ou que exerçam atividade que exija fiscalização por parte do Poder Público, suportarão os respectivos ônus. A própria cobrança da taxa, com vista ao ressarcimento do custo com a atividade estatal, pois, já realiza o ideal de justiça fiscal. Não é adequado, por ofensivo à própria natureza da taxa, pretender fazê-la conforme a capacidade contributiva do

---

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.94.

contribuinte, pois esta não entra em questão nas taxas, cujo fato gerador é a atividade estatal, e não fatos reveladores da riqueza do contribuinte.<sup>51</sup>

Quanto aos aspectos objetivos da capacidade contributiva, merece trazer à baila da discussão as ideias do professor Ricardo Lodi no seu trabalho intitulado como “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais”<sup>52</sup>.

Reputa-se a importância deste artigo por, em um primeiro momento, reforçar a aplicação da capacidade contributiva em todo o Sistema Tributário Nacional, principalmente no que concerne a proteção dos contribuintes que se mostram economicamente hipossuficientes.

Num segundo momento, passa-se a análise das taxas sob o prisma dos aspectos subjetivos e objetivos da capacidade contributiva. Para a presente análise, mostra-se diretamente relacionado o aspecto objetivo da graduação dos tributos, e é este ponto o qual a doutrina rechaça a aplicação às taxas.

Baseado nos ensinamentos do renomado Ricardo Lobo Torres, Lodi parte da ideia de que o princípio do Custo-Benefício é inerente à capacidade contributiva, e por isso a base de cálculo da taxa obrigatoriamente deve guardar referibilidade à atividade estatal a qual representa. E mais, o aspecto quantitativo do fato gerador, que é revelado através da base de cálculo e da alíquota, deve ser proporcional à complexidade e à onerosidade da atividade estatal em questão. Assim, conclui:

É que, como vimos, não existe oposição entre os princípios da Capacidade Contributiva e do Custo-Benefício. Ao contrário, nos tributos vinculados a uma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte, como a taxa e a contribuição de melhoria, a Capacidade Contributiva se manifesta pela relação custo-benefício, uma vez que o fato gerador desses tributos, que irá determinar o índice de manifestação de riqueza eleito pelo legislador para ser tributado, está intimamente relacionado com a atividade estatal.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, A Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Relação do valor da taxa com o custo da atividade estatal 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p 58.

<sup>52</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Rio de Janeiro. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18. 2010. p 19.

<sup>53</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Rio de Janeiro. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18. 2010. p 20.

De posse dos entendimentos esposados, fica claro que a graduação da base de cálculo da TFPG, que pretende variar ao sabor da produção de petróleo e gás natural, mostra-se incompatível com o Sistema Tributário Nacional, pois os seus moldes diferem da aplicação da capacidade contributiva aplicada no âmbito das taxas.

Apenas para conclusão do raciocínio ora exposto, a graduação da exação em face da produtividade, ou seja, em outras linhas aferição de riqueza, é propriedade dos impostos. Esbarrando, portanto, no impeditivo constitucional de que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto, conforme o art. 145, § 2º, da Constituição Federal.

O que revela que a TFPG é mais uma taxa travestida de imposto, face a revelada inconstitucionalidade. Contudo, não sejamos ingênuos. Conforme sinalizado diversas vezes no presente trabalho, a intenção do Estado do Rio de Janeiro é meramente arrecadatória.

#### 4.3.2. A Competência do Estado do Rio de Janeiro para Instituir a TFPG.

A segunda questão constitucional que merece atenção é a competência constitucional do Estado do Rio de Janeiro para instituir uma taxa ambiental de poder de polícia, com vistas a fiscalizar a exploração, pesquisa, lavra e produção de petróleo.

Veja-se o que a Constituição Federal<sup>54</sup> diz a respeito da competência privativa da União e a competência comum dos entes federativos.

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

(...)

XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;

(...)

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.”

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

(...)

---

<sup>54</sup>BRASIL. Constituição (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 25 out. 2017.

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Como se vê, quanto à competência para legislar acerca de recursos minerais, onde se encaixam o petróleo e o gás natural, a Lei Maior expõe duas situações: de um lado, a competência privativa da União para legislar sobre recursos minerais e, de outro, a competência comum dos entes federados para registrar, acompanhar e fiscalizar concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais. E é nesta última, a qual o Estado do Rio de Janeiro se fundamentou para instituir a TFPG, conforme expõe seu art. 1º:

Art. 1º - Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente- INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal.

Em que pese este permissivo, ambos em seus parágrafos únicos fazem ressalvas as quais inviabilizam a instituição da TFPG nos termos do art. 1º da lei Estadual nº 7.182/15. O art. 22 da Constituição Federal, que trata das competências privativas da União, expressamente ressalva que somente por intermédio de lei complementar os Estados poderão legislar sobre as matérias que são objetos direcionados unicamente à atividade legislativa da União. Assim como, o art. 23 da Constituição Federal condiciona a execução da competência comum entre os entes federados à edição de lei complementar que venha a regulamentar a atuação de mais de um ente sobre a mesma atividade.

Da sistemática acima exposta, podemos concluir que a competência do Estado para “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”<sup>55</sup> está condicionada a existência de lei complementar autorizativa. A edição desta lei é, portanto, competência da União, a qual não pode ser invadida pelos Estados. Assim, sob o prisma da competência dos Estados se trata de uma competência residual que poderá ser conferida aos Estados.

Em decorrência disso, também se está a violar o dispositivo constitucional que dá fundamento a todo este raciocínio esposado, ora constante do art. 146, inciso I, da

---

<sup>55</sup> Vide Constituição Federal (1988). Artigo 23, inciso XI.



Constituição Federal. Muito antes da discussão na seara da competência comum, a Constituição Federal cuidou de ressaltar que em face de conflitos acerca de matéria tributária, lei complementar irá sanar o conflito de competência.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

Ou seja, nas situações de incerteza, o constituinte originário impôs que nestas situações a edição de lei complementar solucionará os conflitos.

Outrossim, o próprio Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.544<sup>56</sup> consolidou o entendimento de que a competência administrativa comum do art. 23 da Constituição não é uma autorização para que todos os entes passem a exercer simultaneamente atividades fiscalizatórias.

No entanto, o curioso é que nenhuma das leis complementares acima mencionadas foram editadas até o presente momento. Em outras palavras, sem estas leis o Estado do Rio de Janeiro não se mostra competente para instituir exação com base na competência comum do art. 23, inciso XI, da Constituição Federal.

Em adicional à conclusão de que a TFPG viola a competência privativa da União, adiciona-se o fato de que as jazidas de recursos minerais são bens pertencentes à União. É o que se afirma nos artigos 176 e 177 da Constituição Federal.

Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o "caput" deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

---

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Competência Constitucional Comum. Proteção do Patrimônio Comum Sítios Arqueológico. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.544, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 28 de junho de 2006. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 29, n. 337, 2007, p. 73-86.

§ 2º - É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

§ 3º A autorização de pesquisa será sempre por prazo determinado, e as autorizações e concessões previstas neste artigo não poderão ser cedidas ou transferidas, total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente.

§ 4º Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida.

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

(...)

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

Note-se que a redação dos dispositivos deixa claro que as jazidas de petróleo e gás natural são constitucionalmente bens de propriedade da União e que as atividades de concessão de licença, pesquisa, lavra e exploração destes recursos minerais compõem monopólio da União, as quais tão somente poderão ser realizadas por este ente federado, ou delegados por meio de autorização legislativa.

Não obstante as determinações constitucionais, é de se notar que o Congresso Nacional cuidou de editar a Lei Complementar nº 140/11, na qual, em seu art. 7º, inciso XIV, alínea “b”, atribuiu à União a competência para realizar licenciamentos ambientais das atividades desenvolvidas em mar territorial, plataforma continental ou zona econômica exclusiva. Confira-se:

Art. 7º São ações administrativas da União:

(...)

XIV - promover o licenciamento ambiental de empreendimentos e atividades:

(...)

b) localizados ou desenvolvidos no mar territorial, na plataforma continental ou na zona econômica exclusiva;

Insta salientar que nesta mesma oportunidade também restou consignado que as atividades ora licenciadas ambientalmente pela União, serão por elas fiscalizadas, nos termos do inciso XIII “exercer o controle e fiscalizar as atividades e empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar, ambientalmente, for cometida à União;”<sup>57</sup>. Aplicando-se diretamente à exploração de petróleo e gás natural em águas marítimas. Nesta toada, aborda-

---

<sup>57</sup> Vide Lei Complementar nº 140/11. Artigo 7º, inciso XII.

se a Lei Complementar nº 140/11 na análise da problemática da TFPG, por conta do fato de que de grande parte da produção de petróleo e gás natural no Estado do Rio de Janeiro ocorrer em plataforma continental, justamente é o que se refere o art. 7º, inciso XIV, “b”.

A título de esclarecimento, cumpre registrar que a extração de petróleo e gás no território fluminense, ora abarcada pelos efeitos da Lei Complementar nº 140/11, é aquela que ocorre na zona da plataforma continental, com o objetivo de explorar a camada do pré-sal situada na Bacia de Campos. Para isso, faz-se uso das plataformas petrolíferas localizadas em alto mar, com vistas a realizar a perfuração do pré-sal. À grosso modo, esta é a modalidade conhecida como *offshore*.

Além disso, mister salientar que a instituição da TFPG nos moldes ora expostos pelo Estado do Rio de Janeiro vai além dos limites de sua competência territorial. Isto porque, cada Estado da federação possui competência, inclusive tributária, para atuar nos limites fronteiriços de seu território, ao passo nestes limites não estão inclusas as plataformas continentais.

É de se notar que o art. 20, § 1º da Constituição Federal expressamente exclui a plataforma continental do território brasileiro, é ver:

Art. 20. São bens da União:

(...)

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

Como se vê, apenas é garantido aos Estados, Distrito Federal e Municípios a compensação financeira – *royalties* – pela exploração de recursos hídricos e minerais. Diante disso, infere-se que a atuação dos demais entes está adstrito a sua fronteiras.

Nesta mesma esteira, deve-se atentar ao entendimento trazido pela Lei Federal nº 8.617/93, que trata da internalização da Convenção de Montenegro Bay e por meio da qual se

reconhece que cabe ao Estado Brasileiro o direito de soberania para fins de exploração e gestão de recursos naturais na faixa de mar entre 12 a 200 milhas náuticas. *In verbis*:

Art. 12. O Brasil exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental, para efeitos de exploração dos recursos naturais.

Parágrafo único. Os recursos naturais a que se refere o caput são os recursos minerais e outros não-vivos do leito do mar e subsolo, bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, àquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo, ou que só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.

Este segundo argumento que se expõe, mostra-se tomando de grande importância, uma vez que toda a exploração de petróleo e gás natural que ocorre supostamente em território fluminense se dá em plataformas continentais. O que demonstra, portanto, outra fragilidade constitucional da TFGP.

Em suma, uma análise sistemática do ordenamento permite concluir que o ente federativo competente para exercer o controle, a monitoração e fiscalização da lavra, pesquisa, exploração e produção de petróleo e gás natural, como pretende a TFGP, é tão somente a União.

#### 4.3.3. Fiscalização já realizada pela ANP e pelo IBAMA.

A terceira e última inconstitucionalidade a ser abordada no presente trabalho é referente às atividades de controle, monitoramento e fiscalização pretendidas pela TFGP já são realizadas por outros órgãos, que é o caso da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA).

A competência privativa da União para fiscalizar outorga de jazidas de petróleo e gás natural, como discorrido acima, fica ainda mais evidente quando da análise a Lei nº 9.478/97, a qual foi editada com fundamento no art. 22, inciso XII, da Constituição Federal. Esta lei foi criada com vistas a definir a política energética nacional que seria executada por uma autarquia federal também criada no bojo da Lei nº 9.478/97, qual seja a ANP.

A ANP consiste em autarquia federal vinculada ao Ministério de Minas e Energia, que possui três áreas de atuação que se concentram em três diretrizes principais: regular, contratar e fiscalizar. Esta última, segundo dispõe a própria ANP, consiste em fazer cumprir as normas nas atividades das indústrias reguladas, diretamente ou mediante convênios com outros órgãos públicos<sup>58</sup>.

No bojo deste princípio institucional, o art. 8º da Lei nº 9.478/97 traz as atividades que competem à ANP, as quais abarcam todo o procedimento de outorga de direito de exploração até a produção de petróleo. Assim, ao se comparar com as atividades a serem exercidas pela TFPG se verifica que muitas delas já se encontram abarcadas pela a ANP. Como é caso da fiscalização do uso dos recursos naturais pela TFPG, descrita no inciso VII do art. 2º da Lei Estadual nº 7.182/15<sup>59</sup>, já se encontra devidamente abarcada pela atuação da ANP, mais especificamente no inciso IX do art. 8º da Lei nº 9.478/97<sup>60</sup>.

Isso reflete no entendimento de que ainda que as atividades propostas pela TFPG viessem a configurar verdadeiro exercício do poder de polícia, a ser exercido em face de concessionárias de exploração de petróleo e gás, fato é que esta atividade já fora atribuída à ANP. Assim, nos termos do relatado no subcapítulo anterior, os Estados poderiam realizar esta fiscalização tão somente existindo em caso de lei complementar autorizativa. Dada a ausência de lei complementar, a ANP se apresenta como único órgão competente.

A necessidade de autorização para outro ente federado realizar atividades de fiscalização da exploração de petróleo e gás natural é tão clara que na própria norma de instituição da ANP, há manifestação a respeito. O inciso VII, art. 8º da Lei nº 9.478/97<sup>61</sup> é expresso que a atividade de fiscalização apenas pode ocorrer de forma concorrente com

---

<sup>58</sup> LEI do petróleo completa 20 anos. Site da ANP. Brasília, 04 de agosto de 2017. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/wwwanp/noticias/3928-lei-do-petroleo-completa-20-anos>>. Acessado em 17 de nov. 2017.

<sup>59</sup> Lei Estadual nº 7.182/15: “Art. 2º. (...) VII - realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos presentes recursos naturais do Estado, não renováveis, quer seja no solo, no subsolo ou na sua plataforma continental, seja no pré -sal ou no pós-sal, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal;”

<sup>60</sup> Lei nº 9.478/97: “Art. 8º (...) IX - fazer cumprir as boas práticas de conservação e uso racional do petróleo, gás natural, seus derivados e biocombustíveis e de preservação do meio ambiente;”

<sup>61</sup> Lei nº 9.478/97: “Art. 8º (...) VII - fiscalizar diretamente e de forma concorrente nos termos da Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990, ou mediante convênios com órgãos dos Estados e do Distrito Federal as atividades integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, bem como aplicar as sanções administrativas e pecuniárias previstas em lei, regulamento ou contrato;”

órgãos que compõem a administração pública de Estados e do Distrito Federal sob a égide de convênio.

Desta forma, vê-se que não poderiam constar no rol das atividades da TFGP, ora expostas no art. 2º da Lei Estadual nº 7.182/75, pois jamais poderiam violar a competência conferida à ANP.

Além das atividades exercidas pela ANP, a ilegalidade relatada neste tópico também se justifica pelas funções típicas atribuídas ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). Questiona-se se seria constitucionalmente válido exercício de atividades de controle e fiscalização do meio ambiente, bem como realizar o licenciamento ambiental, nos termos dos incisos IV e VIII, art. 2º da Lei Estadual nº 7.182/75.

IV - defesa dos recursos naturais;

(...)

VIII - defesa do solo, das águas, da fauna, da flora, das florestas e dos recursos naturais, através da aplicação da taxa, em políticas públicas socioambientais inerentes a natureza da mesma, inclusive, mediante convênios de cooperação técnico- científico.

Pela simples leitura já se identifica que estas funções são estranhas a uma taxa ambiental que pretenda alcançar tão somente o setor petrolífero. E, de fato, não alcança. A Lei Federal nº 11.516/07 consignou que as principais atribuições do IBAMA são, por exemplo, exercer o poder de polícia ambiental, executar ações das políticas nacionais de meio ambiente, realizar o licenciamento ambiental, realizar o controle da qualidade ambiental, à autorização de uso dos recursos naturais e à fiscalização, monitoramento e controle ambiental.

Mais especificamente, no que tange a competência administrativa para conceder outorga dos direitos de exploração com vistas à realizar o licenciamento ambiental é exclusiva do IBAMA. É o que diz a Resolução CONAMA nº 237/97. Este ato ficou estabelecido que caberá exclusivamente ao IBAMA promover o licenciamento o licenciamento ambiental de atividades desenvolvidas em mar territorial, zona econômica exclusiva, unidades de domínio da União e em plataformas continentais – que é exatamente o caso em tela.

Ou seja, além de todas as inconsistências demonstradas até aqui, a TFPG encontra nova barreira quando do licenciamento ambiental, uma vez que esta é uma competência exclusiva do IBAMA.

Em adicional, mais claro é o Decreto Federal nº 8.437/15 quando regulamenta o art. 7º da Lei Complementar nº 140. Anteriormente, já mencionamos a relevância desta lei complementar, a qual atribui a União a faculdade exclusiva para realizar o licenciamento ambiental especialmente em mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva.

Assim, o Decreto Federal nº 8.437/15 veio a conferir a competência em discussão ao “órgão ambiental federal”, sendo, inclusive, expresso quanto a modalidade de exploração de petróleo e gás natural de *offshore*. É ver:

Art. 3º Sem prejuízo das disposições contidas no art. 7º, caput, inciso XIV, alíneas “a” a “g”, da Lei Complementar nº 140, de 2011, serão licenciados pelo órgão ambiental federal competente os seguintes empreendimentos ou atividades:

(...)

VI - exploração e produção de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos nas seguintes hipóteses:

- a) exploração e avaliação de jazidas, compreendendo as atividades de aquisição sísmica, coleta de dados de fundo (piston core), perfuração de poços e teste de longa duração quando realizadas no ambiente marinho e em zona de transição terra-mar (*offshore*);
- b) produção, compreendendo as atividades de perfuração de poços, implantação de sistemas de produção e escoamento, quando realizada no ambiente marinho e em zona de transição terra-mar (*offshore*); e
- c) produção, quando realizada a partir de recurso não convencional de petróleo e gás natural, em ambiente marinho e em zona de transição terra-mar (*offshore*) ou terrestre (*onshore*), compreendendo as atividades de perfuração de poços, fraturamento hidráulico e implantação de sistemas de produção e escoamento; e.

A título de complementação, por mais que exista o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA)<sup>62</sup>, sistema integrado que envolve o IBAMA e os entes federativos para a execução da política nacional ambiental, a atividade que a TFPG pretende tributar é exclusiva do IBAMA, inclusive por força de lei.

---

<sup>62</sup> O Sistema Nacional do Meio Ambiente foi criado pela Lei nº 6.938/81 e se encontra regulamentado pelo Decreto Federal nº 99.274/90, compondo uma estrutura adotada para realizar a gestão da política ambiental brasileira, e é formado pelos órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios responsáveis pela proteção, melhoria e recuperação da qualidade do meio ambiente.

E mais, cumpre diferenciar que o Instituto Estadual do Ambiente (INEA) – órgão executor do controle, monitoramento e fiscalização da TFPG, nos termos da Lei Estadual nº 7.182/15 –, apesar de estar inserido no SISNAMA, compete licenciar outras atividades de exploração. Isto é, é estanho ao INEA conferir licenças ambientais a empreendimentos e atividades com significativo impacto ambiental de âmbito nacional ou regional que ocorram em plataforma continental. É o que se extrai da redação do art. 5º da Resolução CONAMA nº 237/97<sup>63</sup>.

Art. 5º - Compete ao órgão ambiental estadual ou do Distrito Federal o licenciamento ambiental dos empreendimentos e atividades:

I - localizados ou desenvolvidos em mais de um Município ou em unidades de conservação de domínio estadual ou do Distrito Federal;

II - localizados ou desenvolvidos nas florestas e demais formas de vegetação natural de preservação permanente relacionadas no artigo 2º da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, e em todas as que assim forem consideradas por normas federais, estaduais ou municipais;

III - cujos impactos ambientais diretos ultrapassem os limites territoriais de um ou mais Municípios;

IV – delegados pela União aos Estados ou ao Distrito Federal, por instrumento legal ou convênio.

Parágrafo único. O órgão ambiental estadual ou do Distrito Federal fará o licenciamento de que trata este artigo após considerar o exame técnico procedido pelos órgãos ambientais dos Municípios em que se localizar a atividade ou empreendimento, bem como, quando couber, o parecer dos demais órgãos competentes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, envolvidos no procedimento de licenciamento.

Tem-se assim mais um argumento relevante que corrobora ao entendimento de que o controle, a fiscalização e o monitoramento sobre a produção de petróleo e gás natural abarcados pela TFPG competem unicamente a União e aos órgãos administrativos que a compõem.

#### **4.4. A TFPG nos Tribunais.**

Como era de se esperar, a divulgação da instituição da TFPG causou grande repercussão no setor petrolífero atuante no Estado do Rio de Janeiro, o que, nos termos anteriormente destacados, abarcam as maiores empresas deste setor atuantes no Brasil, a exemplo da Petrobras, Shell Brasil Petróleo, Statoil Brasil O&G e Chevron Frade.

---

<sup>63</sup>BRASIL. Resolução nº 237, 19 de dezembro de 1997. Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 jan. 1986. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res97/res23797.html>>. Acesso em: 20 nov. 2017.



Assim, devido ao valor que as empresas do setor petrolífero teriam que arcar e as graves insistência desta nova exação, naturalmente o questionamento acerca da validade constitucional da TFPG chegou ao Poder Judiciário.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, existem duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade aguardando julgamento. A primeira delas foi proposta pela Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás, a ADI nº 5.480, e a segunda, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, qual seja a ADI nº 5.512, sendo que está última segue tramitando em apenso. Ato contínuo, a Procuradoria Geral da República apresentou parecer se manifestando em favor do deferimento da medida cautelar e, em juízo de análise inicial, argumenta pela inconstitucionalidade da base de cálculo da TFPG e a relevância arrecadatória que permeia a discussão.

Os autos atualmente se encontram sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes e ainda está pendente a apreciação do pedido de Medida Cautelar. Este caso havia sido pautado para julgamento do último dia 20 de setembro de 2017, porém, com o advento do julgamento da segunda denúncia movida contra o Presidente da República, os autos foram retirados de pauta e aguardam nova data para julgamento.

Em paralelo à tramitação no Supremo Tribunal Federal, são relevantes as decisões judiciais ocorridas no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Em associação as empresas petrolíferas atuantes no Estado do Rio de Janeiro (BG E&P Brasil Ltda., Cgevron Brasil Petróleo Ltda., Chevron Brasil Upstream Frade Ltda., Petrogal Brasil S.A., Repsol Sinopec Brasil S.A., Shell Brasil Petróleo Ltda. e Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda.), impetraram Mandado de Segurança para verem reconhecido a suspensão da exigibilidade de recolhimento da TFPG, sob a argumentação das diversas inconstitucionalidades que permeiam esta exação.

O Magistrado da 11ª Vara de Fazenda Pública do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro proferiu sentença favorável às Impetrantes, vindo a conceder a segurança com vistas a suspender a cobrança da TFPG, assim como não imputar nenhuma sanção em face de possíveis futuras alegações de descumprimento de obrigações acessórias.

Na referida decisão, o Magistrado reconhece o cenário de crise econômica e política que se encontra instalada no Rio de Janeiro, assim como o agravamento com a queda da arrecadação dos royalties do petróleo e preço do petróleo que está em constante baixa. No entanto, logo de início afirma que não obstante as necessidades do Poder Público, é preciso cautela nas medidas tomadas para o aumento da arrecadação.

Veja-se a exposição do mérito:

É o entendimento pacífico da jurisprudência e recepcionado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se vê no R.E.S.P. n° 343800/MG, de 12/2002, tendo como Relator o Ministro Paulo Medina, 2ª Turma, verbis: "Admite-se mandado de segurança contra lei de efeitos concretos, revestida de caráter de ato administrativo." Aliás, segundo o próprio S.T.J., é cabível mandado de segurança contra lei tributária capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes, o que afasta a aplicação da Súmula 266/STF. Sendo assim, afasto a preliminar invocada nas informações.

Insta salientar que, o recurso de agravo de instrumento foi interposto na 14ª Câmara Cível do TJRJ, Rel. Des. José Carlos Paes, não conhecido.

Sabemos que, o Estado do Rio de Janeiro passa, atualmente, por problemas orçamentários que são, de fato, extremamente graves, causados não só pela queda da arrecadação dos royalties do petróleo, cujo preço atingiu patamares de queda jamais imaginados, mas da tributação em geral, como consequência dessa crise econômica pela qual passamos.

Inobstante a necessidade absoluta para buscar soluções das quais decorram a urgente otimização da arrecadação tributária, é preciso ter cuidado com os meios escolhidos. É de trivial sabença que, o exercício do poder de polícia e a prestação de serviço público são atividades tipicamente estatais. Serão inconstitucionais as taxas instituídas em razão de situação jurídica estranha à atuação do Estado, bem como indevidas suas cobranças, caso não atendam os requisitos de especificidade e divisibilidade do serviço, previsto no art. 79, incisos II e III do CTN.

A Constituição Federal estabelece que, a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto (art. 145, §2º). A base de cálculo deve espelhar a maior ou menor onerosidade e complexidade da atividade estatal exigidas pela conduta do contribuinte identificada pela lei como fato gerador.

Se o valor da taxa 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.

A Lei do Estado do Rio de Janeiro n° 7182/2015, não parece ser nova. A Assembleia legislativa (Alerj) já havia aprovado projeto semelhante, sendo inclusive vetado integralmente pelo então governador Sérgio Cabral.

Ora, nos parece que a cobrança dessa "taxa" afeta a segurança jurídica necessária para o bom planejamento e a execução dos investimentos de longo prazo, típicos do setor de petróleo e gás.

Visualizo violação ao art. 23 da C.F./88, bem como o fato de que a base de cálculo da taxa deve ser proporcional à onerosidade e à complexidade da atividade em comento.

A própria lei instituidora estabelece que o exercício regular do poder de polícia será exercido pelo INEA, e o orçamento do órgão em 2016 é apenas 25% da estimativa de arrecadação da taxa no mesmo ano, está claramente caracterizada a

desproporcionalidade na relação de referibilidade entre o valor a ser pago por todos os contribuintes e a atividade estatal.

Ademais, as atividades previstas no art. 2º da Lei nº 7.182/15 não guardam a especificidade necessária a justificar a cobrança de taxa, pois a atividade estatal a justificar a cobrança do tributo sempre deverá ser específica e divisível (são duas faces inseparáveis da mesma moeda) em relação à pessoa do contribuinte.

A Constituição Federal estabelece que, a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto. Se o valor da taxa ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva.

Ademais, as atividades previstas no art. 2º da Lei nº 7.182/15 não guardam a especificidade necessária a justificar a cobrança de taxa, pois a atividade estatal a justificar a cobrança do tributo sempre deverá ser específica e divisível (são duas faces inseparáveis da mesma moeda) em relação à pessoa do contribuinte.

Nota-se que, boa parte das atividades descritas no artigo Segundo da Lei nº 7.182/15 extrapolam em muito o raio do interesse ambiental regional, invadindo a esfera federal de proteção ao meio ambiente.

Não é por outra razão que tais atividades são estranhas às atribuições do INEA definidas pelo Decreto nº 41.628/09, onde não consta a prática de atos de controle, monitoramento e fiscalização ambiental do setor de petróleo e gás. E nem poderia tal competência ser deferida por lei estadual, pois a exploração e produção de petróleo no Estado do Rio de Janeiro é exclusivamente desempenhada no mar territorial, na plataforma continental e na zona econômica exclusiva, área em que o poder de polícia ambiental compete ao IBAMA, e não aos órgãos estaduais, de acordo com os artigos 4º e 5º da Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente - CONAMA, a quem compete, de acordo com o art. 6º, §1º da Lei nº 6.938/81, que estabeleceu a Política Nacional de Meio Ambiente, definir as competências dos órgãos estaduais para estabelecer normas supletivas e complementares à legislação federal ambiental. Logo, falece ao INEA competência para exercer o poder de polícia ambiental a que se vincula a TFPG no mar territorial, na zona econômica exclusiva e na plataforma continental, de onde são extraídos os barris de petróleo que servirão de base de cálculo para a taxa. Essa desarmonia entre a competência para o exercício do poder de polícia e os elementos da obrigação tributária eleitos pelo legislador torna impossível a cobrança da taxa.

O descompasso atinge como se vê a pretensão estatal que data vênua, está fadada ao malogro.

Isto posto, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO narrado às tintas da inicial, CONCEDENDO A SEGURANÇA pleiteada e confirmando a decisão initio litis.<sup>64</sup>

Nos termos da sentença acima colacionada, observe-se que o Magistrado se baseou em praticamente todos os argumentos demonstrados no presente trabalho, entendendo pela ilegalidade da cobrança da TFPG pela clara inconstitucionalidade da base de cálculo, reconhecendo o caráter confiscatório e arrecadatório dos valores pretendidos, a incompetência do INEA e do Estado do Rio de Janeiro para instituir exação que o fato gerador ocorrerá em

---

<sup>64</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. 11ª Vara de Fazenda Pública da Capital. Tributário. Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Mandado de Segurança nº 0054261-48.2016.8.19.0001. Impetrantes: BG E&P Brasil Ltda., Cgevron Brasil Petróleo Ltda., Chevron Brasil Upstream Frade Ltda., Petrogal Brasil S.A., Repsol Sinopec Brasil S.A., Shell Brasil Petróleo Ltda. e Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. Impetrados: Inspetor Chefe da Inspetoria de Fiscalização Especializada IFE 04 da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, Presidente do INEA e Procurador Chefe da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Lex: Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 07 de outubro de 2016.

plataforma continental e que as atividades previstas no art. 2º da Lei Estadual nº 7.182/15 carecem de especificidade e divisibilidade para serem válidas.

No presente momento, após a interposição de recurso de Apelação pelo Estado do Rio de Janeiro, os autos foram remetidos à 16ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e aguardam apresentação de parecer do Ministério Público Estadual.

Diante todo o exposto, resta claro que a TFPG não possui qualquer validade constitucional.

## CONCLUSÃO

Como anteriormente mencionado, o objeto do presente trabalho surge da observação do cenário jurídico atual, no que tange a tributação, no qual comumente vemos casos em que tributos são instituídos de forma nitidamente ilegal, valendo-se da sua presunção de constitucionalidade, condenando os contribuintes a suportarem esses encargos, onerarem seus custos de produção, comprometerem o crescimento da empresa e a possibilidade de realizar novos investimentos.

Esse contexto, por sua vez, cada vez mais é agravado com a crise política e econômica que assola todas as instancias do nosso país, bem como a seara financeira e tributária de cada ente federativo. Levando-se, portanto, a falsa ideia de que a solução para cobrir os rombos nos cofres públicos é o aumento da arrecadação por meio dos tributos. E, assim, movidos pelo afã arrecadatório aumentam-se alíquotas e criam-se tributos.

Por este motivo se escolheu falar sobre inconstitucionalidades de tributos e, em específico, das taxas.

Assim, com base nos alicerces da doutrina, inicialmente foram expostos os principais pontos acerca da construção do conceito de taxa, do conceito de taxa propriamente dito, da base de cálculo, da necessidade de referibilidade e da exposição acerca da competência constitucional para a instituição das mesmas.

Partindo do entendimento de que as taxas consistem em tributo vinculado, uma vez que seu fato gerador está intimamente vinculado a uma atividade estatal e esta atividade, por sua vez, pode figurar como a prestação de um serviço ou o exercício do poder de polícia. Contudo, sem perder de vista, que o valor cobrado a título de uma taxa deve partir de uma estimativa divisível e individualizada.

Nesta toada, também é patente o entendimento de que sua base de cálculo está intimamente atrelada a sua natureza contraprestacional. A natureza jurídica e fiscal das taxas é de grande relevância para a compreensão do presente trabalho, pois é esta noção basilar que permitirá concluir que o produto obtido com o pagamento de taxas pelos contribuintes não

constituem fonte aferição de renda dos entes federativos. Desta definição, leva-se a cabal conclusão de que a base de cálculo, assim como a taxa em sua origem, devem guardar relação direta com a referibilidade. Sendo claro, portanto, que não se pode exigir do contribuinte determinada exação estranha a sua atuação em vida fiscal.

Fala-se em referibilidade, mas em verdade a necessidade de referibilidade da taxa e sua base de cálculo para com o sujeito passivo nada mais é que um desdobramento dos preceitos da divisibilidade e especificidade da taxa.

Outro prisma que merece ser considerado é a interferência da capacidade contributiva com o critério de graduação da base de cálculo, uma vez que quando a base de cálculo da taxa for arbitrada em função de uma característica pessoal do contribuinte, não poderá ser aceita. Isto porque, o valor pago a título de uma taxa deve ser correspondente à despesa pública com a prestação de determinado serviço ou com a manutenção de estrutura administrativa que exercerá o poder polícia. Sendo certo que a capacidade contributiva não compõe a estrutura da espécie tributária das taxas.

No entanto, ressalta-se que a capacidade contributiva deverá ser levada em consideração tão somente no que tange a isenção das taxas devido à hipossuficiência de específicos contribuintes. O que não pode ocorrer, de forma alguma, é a taxa ser cobrada em função de características pessoais do contribuinte que não tenham qualquer relação com a intensidade do agir do Estado.

Neste contexto é que exsurge a TFPG. Na calada da noite, em 30 de dezembro de 2015 o Estado do Rio de Janeiro, através da publicação da Lei nº 7.182/15, instituiu uma taxa ambiental que pretende exigir valores em face do controle, monitoramento e fiscalização da pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás natural, ocorridas em território fluminense. Conforme foi dissertado ao longo do desenvolvimento, muitas das ilegalidades apontadas são aplicáveis a TFPG. O que nos levará a conclusão de que esta taxa, nos moldes os quais foi criada, apresenta diversas inconstitucionalidades.

Em verdade, a instituição da TFPG traduz o movimento do Estado do Rio de Janeiro em tentar driblar a rígida discriminação de competências a fim de cobrar taxas que independam

de efetiva atuação estatal, cuja base de cálculo se relaciona com alguma grandeza econômica própria do contribuinte – e não o custo da atividade pública.

Como detalhadamente relatado no subcapítulo que trata do “Contexto Histórico, Político, Econômico e Jurídico”, a TFPG nasce em um cenário já bastante delicado. Fala –se isso, pois existe um histórico entes federativos tomados pela sede arrecadatória que instituíram reiteradas taxas ambientais para lucrar com a suposta fiscalização da exploração de recursos minerais. Isso sem falar na crise política e financeira que assolou e assola o Estado do Rio de Janeiro.

E pelas razões acima expostas, não foram respeitados os limites legais atinentes a esta espécie tributária. Primeiro, a graduação da exação em face da produtividade, ou seja, em outras linhas aferição de riqueza, é propriedade dos impostos. Esbarrando, portanto, no impeditivo constitucional de que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto, conforme o art. 145, § 2º, da Constituição Federal.

Em segundo lugar, vimos também a clara incompetência constitucional do Estado do Rio de Janeiro para instituir uma taxa ambiental de poder de polícia, com vistas a fiscalizar a exploração, pesquisa, lavra e produção de petróleo. Isso porque, a extração de petróleo feita no Rio de Janeiro é feita na modalidade *offshore*, ou seja, é realizada em alto mar localizada em plataforma continental. Conseqüentemente, por força do art. 20, § 1º e Lei Complementar nº 140/11 em seu art. 7º, inciso XIV, alínea “b”, compete a União à administração das atividades exercidas em plataforma continental.

Quanto à competência para legislar acerca de recursos minerais, onde se encaixam o petróleo e o gás natural, a Lei Maior expõe duas situações: de um lado, a competência privativa da União para legislar sobre recursos minerais e, de outro, a competência comum dos entes federados para registrar, acompanhar e fiscalizar concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais.

Contudo, a Constituição Federal também impõe a edição de lei complementar que regule a delegação de competência da União para os Estados e também para regulamentar e dirimir possível conflitos de competência existentes entre os entes federativos. Assim como

não há no ordenamento jurídico brasileiro lei complementa que solucione o conflito de competência, o qual a TFPG se instala.

O terceiro e último ponto que nos leva a comprovar que a TFPG é uma taxa inconstitucional consiste no fato de que as atividades de monitoramento, controle e fiscalização pretendidas pela TFPG, já são realizadas por outros órgãos que compõem a administração pública federal. Assim, com base em simples confronto entre os dispositivos legais, fica evidente que a fiscalização pretendida pela TFPG já é realizada pela ANP e pelo IBMA.

Passados a análise destes pontos, cumpre ressaltar que a validade constitucional da TFPG segue aguardando julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, assim como as outras taxas ambientais mencionadas neste trabalho, a exemplo da TFRM mineira e a TFRH paraense.

É fundamental observar que a manutenção de exigências nitidamente inconstitucionais causam grandes efeitos aos sujeitos passivos dessa exação, uma vez que, ao deixarem de recolher o valor exigido por meio do lançamento ora combatido, estarão sujeitas às exigências de multas e juros calculados sobre créditos tributários claramente indevidos, bem como também ficarão impossibilitadas de renovarem a Certidão de Regularidade Fiscal conjunta da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Por hipótese, ainda que se decida pelo pagamento dos valores sob a rubrica destas exações, muitos contribuintes teriam suas atividades ainda mais oneradas, para, somente ao final de possíveis processos judiciais, reaverem o *quantum* pago indevidamente, incorrendo no malsinado *solve et repete*.

Diante todo o exposto, resta claro que a TFPG, ora analisada com base nos elementos que a compõe, exhibe ilegalidades que esbarram de sua validade constitucional. Assim, responde-se a hipótese do presente trabalho pela inconstitucionalidade da TFPG.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás*. Parecer. São Paulo. 24 fevereiro de 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 143-02, p. 684, nov. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 29 de março de 2000. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 1990-01, p. 73, mai. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa Judiciária do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.040, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 15 de dezembro de 1999. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 1980-02, p. 240, fev. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos. Recurso Extraordinário nº 990.914/SP, da Segunda Turma. Relator:

Ministro Dias Toffoli. Brasília, 20 de junho de 2017. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 19 de setembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários - Taxa da CVM. Recurso Extraordinário nº 177.835/PE, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 22 de abril de 1999. **Lex:** Jurisprudência do STF, Brasília, v. 2032-04, p. 762, mai. 2001

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização dos Recursos Hídricos no Estado do Pará. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374/PA, da Primeira Turma. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. **Lex:** Jurisprudência do STF. Brasília, 15 de setembro de 2015.

BRASIL. Resolução nº 237, 19 de dezembro de 1997. Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 jan. 1986. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res97/res23797.html>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva Jur. 2017.

LEI do petróleo completa 20 anos. Site da ANP. Brasília, 04 de agosto de 2017. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/wwwanp/noticias/3928-lei-do-petroleo-completa-20-anos>>. Acessado em 17 de nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra. *Taxa de Fiscalização Mineral do Estado do Pará – Exercício de Competência Impositiva outorgada pela Constituição Federal (artigos 23, inciso XI e 145, inciso II) – Exação Constitucional – Parecer*. Parecer. São Paulo. 03 de fevereiro de 2012. Disponível em: <[www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/cde4888075312p.doc+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/cde4888075312p.doc+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br)>. Acessado em 10 ago. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO, A Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 17ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos Teoria Geral e Espécies*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2013.

\_\_\_\_\_. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Rio de Janeiro. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18. 2010

\_\_\_\_\_. *O Poder de Polícia Ambiental e a Competência para Instituir Taxas*. Direito do Estado. nº 212. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/o-poder-de-policia-ambiental-e-a-competencia-para-instituir-taxas>>. Acessado em 03 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.182/15, de 29 de dezembro de 2015. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. **Lex:** legislação estadual. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Atos do Poder Legislativo, Rio de Janeiro, RJ, 30 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/f5941283aaf80adf83257f31005bdc85?OpenDocument>> Acessado em 02 de ago. de 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.