

A FUNÇÃO COMPARATIVA DA BASE DE CÁLCULO: UM ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO APROVEITAMENTO DE RECURSOS HÍDRICOS E MINERAIS NO ESTADO DO PARANÁ

THE COMPARATIVE FUNCTION OF THE CALCULATION BASIS: A STUDY ON THE TAXATION OF THE EXPLOITATION OF WATER AND MINERAL RESOURCES IN THE STATE OF PARANÁ

NÁDIA RUBIA BISCAIA

Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2017). Graduada em Direito pela mesma Instituição (2015). Advogada atuante em Curitiba – Paraná.

RESUMO:

As atividades voltadas à lavra, exploração, e aproveitamento de recursos hídricos e minerais, em uma coordenação governamental silenciosa em âmbito nacional, passaram a ser tributadas pelos Estados por meio da espécie tributária taxa, em suposta decorrência do exercício do poder de polícia. Não obstante ao intuito de controle, acompanhamento e fiscalização pela máquina pública, vislumbram-se incoerências na estrutura da normativa em relação aos preceitos balizadores do sistema tributário brasileiro. Dessa forma, o presente artigo tem por objetivo, frente à teoria da norma, e em atenção especial à função comparativa da base de cálculo, estudar a legislação do Estado do Paraná que instituiu a TCFRH e a TCFRM, com vistas a demonstrar a inaplicabilidade da espécie tributária eleita.

Palavras-chave: função comparativa; base de cálculo; espécies tributárias; taxas; recursos hídricos e minerais.

ABSTRACT:

The activities aimed at mining, exploration, and utilization of water and mineral resources, under a silent governmental coordination at the national level, began to be taxed by the States through the tax rate, presumably due to the exercise of police power. Despite the intention of control, monitoring and inspection by the public machine, inconsistencies are seen in the normative text in relation to the precepts of the Brazilian tax system. Therefore, the present paper aims to, in attention to the norm theory, and in special attention to the comparative function of the basis of calculation, study the legislation of the State of Paraná, which established the TCFRH and the TCFRM, in order to demonstrate the inapplicability of the elected tribute type.

Keywords: comparative function; calculation basis; tributary species; rates; water resources and minerals.



1 INTRODUÇÃO

Em uma coordenação legislativa incompatível com os trilhos do sistema constitucional tributário brasileiro, o Estado do Paraná, a exemplo da postura pretérita adotada por Estados como o Amapá¹, Minas Gerais² e Pará³, estimulado pela necessidade de recursos financeiros e pela facilidade em termos de edição de normas voltadas à arrecadação tributária, instituiu por meio da Lei de nº 18.878, de setembro de 2016, a cobrança da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais (TCFRM) e da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e do Aproveitamento de Recursos Hídricos (TCFRH) – esta última em inovação quando comparada aos citados entes federados.

Sustentando, pois, o cenário de descompasso das casas legislativas quando do entendimento do rito formal e material que assim clamam as matérias de ordem tributária – especialmente quando da necessária observância aos alicerces constitucionais e ao conteúdo produzido pela Ciência do Direito –, o ente federativo elegeu a espécie tributária taxa, em suposta decorrência do exercício do poder de polícia. Isso porque ao analisar a regra matriz de incidência de ambas as exações é possível averiguar, a partir do confronto entre a base de cálculo – componente do critério quantitativo – e o critério material eleitos, a inobservância do caráter sinalagmático próprio das taxas – a contraprestação.

Este é, pois, o corte metodológico adotado no presente estudo, de tal forma que, pela profundidade que solicita, não será averiguada, nesse momento, a competência tributária do Estado do Paraná quando da instituição da legislação aqui apresentada.

¹ Lei nº 1.613, de dezembro de 2011, que institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - CERM.

² Lei nº 19.976, de dezembro de 2011, que institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM.

³ Lei nº 7.591, de dezembro de 2011, que institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM)



Logo, o presente artigo propõe-se a investigar a espécie tributária “taxa”, no âmbito do poder de polícia, com a finalidade de identificar os traços de sua natureza jurídica, para, então, empreender a compreensão do conceito de “base de cálculo”, apurando suas funções e sua relevância em relação à determinação da natureza jurídica dos tributos. Em sequência, verificar-se-á se os critérios eleitos pela norma estadual que instituiu a TCFRM e a TCFRH são compatíveis com a espécie eleita, identificando quais as incompatibilidades com os preceitos balizadores do sistema constitucional tributário.

2 AS TAXAS COMO TRIBUTOS VINCULADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Na perspectiva do Estado Democrático de Direito fundado no âmbito da Constituição Federal de 1988, para fins de promoção das políticas e tarefas públicas constitucionalmente previstas, bem assim de proteção aos direitos fundamentais dos cidadãos, e de garantia do desenvolvimento nacional, o Brasil – assim como em tantas outras nações – faz-se dependente da estruturação e manutenção de um lastro monetário cíclico. Lastro esse sedimentado, essencialmente, pelas receitas tributárias⁴, pelo que se pode atribuir à realidade brasileira a condição de “Estado do Imposto”, na medida em que “sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos”, assim como extraído dos ensinamentos de Luiz Eduardo Schoueri (2005, p. 01).

Nesse contexto, frente à determinação da receita tributária como fonte elementar da manutenção do Estado, o poder constituinte⁵, visando à estruturação de um ordenamento justo e isonômico, especialmente em matéria de tributação, se propôs a

⁴ Assim como Ruy Barbosa Nogueira fez constar, os tributos “são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular) (...)” (NOGUEIRA, 1989, p.159)

⁵ Nas Palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, é aquele que, “democraticamente constituído pelo povo (legitimidade da ordem jurídica do Estado), organiza o aparato estatal, garante os direitos fundamentais, reparte poderes e competências e, ao mesmo tempo, põe restrições ao exercício das potestades em prol da cidadania.” (COÊLHO, 2015, p. 91)

formular e discriminar as competências tributárias⁶, delimitando, assim, o campo de atuação da União, Estados, Distrito Federal, e Municípios em relação à instituição e administração dos tributos. Não somente, se voltou à preocupação com a estruturação de uma base principiológica balizadora de ações e condutas, pautando-se, pois, na necessidade de contenção do poder de tributar do Estado como um todo – identificando, desde logo, as espécies tributárias e seus respectivos e particulares traços no sistema normativo.

De antemão, explica-se que no presente estudo, em decorrência do corte metodológico, não serão analisadas e confrontadas as classificações das espécies tributárias adotadas no âmbito doutrinário, porquanto atende a um específico propósito; contudo, para fins de introdução ao tema, bem como de adequação, irá explorar, de início, o conceito de tributo.

2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO

A formulação da acepção do vocábulo tributo no sistema tributário brasileiro, enquanto norma jurídica, depende, primordialmente, de um trabalho analítico da Ciência do Direito em relação aos traçados normativos postos no âmbito da Constituição Federal – portanto, do direito positivo, afastando-se, dessa forma, das conceituações estruturadas a partir de outras ciências, tal como a financeira. Isso porque há um elevado risco de se consumir uma cadeia de imprecisões conceituais e terminológicas, transportando-nos, a exemplo da narrativa sedimentada por André Folloni, quando da crítica ao dualismo, à atribuição de um “potencial significado para cada intérprete” (FOLLONI, 2014, p. 27), impedindo, portanto, a composição de uma definição una.

Não se pode deixar de mencionar, nesse contexto, que “os conceitos jurídicos ou são pelas normas colhidos de outras áreas do conhecimento, e assim juridicizados, ou são elaborados pelas normas” (MACHADO, 1999, p. 67).

⁶ Tal como formulado pelo art. 145, da CF/88, que prevê: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; 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; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Sabendo, como muito bem observado por Geraldo Ataliba, que “não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos” (ATALIBA, 2012, p. 32), na medida em que “direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei; [e que] admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida” (ATALIBA, 2012, p. 33), temos que da Carta Maior brasileira, muito embora não esteja estruturada uma definição expressa, assim como poderá ser verificado, inclusive, de seu curso histórico, é possível extrair o conceito acerca do vocábulo tributo, mediante a leitura e interpretação de seus preceitos.

Nessa senda, cumprirá ao cientista do direito elevar ao seu conhecimento o conteúdo transposto na Carta Maior, no que condiz ao sistema tributário, identificando um denominador comum como meio apropriado para a verificação de conceitos. Das normas de competência tributária – que não são responsáveis pela instituição de tributos, porquanto se voltam, exclusivamente, à outorga do efetivo poder de tributar aos entes federados –, bem assim dos regimes jurídicos aplicáveis a cada espécie tributária, a exemplo da construção de André Mendes Moreira e Sophia Rocha Machado (2015, p. 79), edificada com base nos ensinamentos de Tácio Lacerda Gama e de Heleno Taveiro Torres, poderão ser extraídos os elementos para a tradução de um conceito constitucional de tributo.

Isso porque assim como bem verificou Geraldo Ataliba, com base em Cleber Giardino, “a ampla e estrita disciplina constitucional das competências tributárias retira toda liberdade do legislador no fixar os aspectos das hipóteses de incidência tributária” (ATALIBA, 2012, p. 34).

Considerando tais normas, portanto, é possível extrair que o tributo só poderá ser instituído mediante edição de lei competente, correspondendo a uma prestação pecuniária⁷ gravada pela compulsoriedade e voltada a fatos lícitos, e que, conseqüentemente, observa limitações quando de sua estruturação. É a configuração constitucional:

⁷ Pelo que se denota do art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/88, bem como dos arts. 157 a 162 da Carta Maior. (MOREIRA; MACHADO, 2015, p. 79)

(...) “prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e sujeita às limitações constitucionais tributárias, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, que não se constitua em sanção a ilícitos e seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (MOREIRA; MACHADO, 2015, p.79)

Sabendo, pois, que a conceituação do vocábulo tributo provém de normas jurídicas eminentemente constitucionais, o Código Tributário Nacional (CTN) estatuiu em seu artigo 3º a definição legal sobre o tributo, qual seja: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Coincide, pois, com aquele formulado no âmbito doutrinário.

Com conteúdo voltado às “regras jurídicas sobre tributos e sobre conflitos de competência entre as entidades estatais, bem como sobre limites constitucionais do poder tributário” (NOGUEIRA, 1989, p. 160), o CTN, que “não é lei de tributação, mas sim lei sobre leis de tributação, e em relação aos conflitos de competência tributária, como lei complementar da Constituição, tem alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes” (NOGUEIRA, p. 1989, 160), transportou à ordem tributária um conceito-modelo unitário em relação ao vocábulo tributo.

Ex lege e de prestação pecuniária⁸, o tributo, que não se constitui em sanção de ato ilícito⁹, tem por característica singular a compulsoriedade, definida como “obrigação a determinado comportamento, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias, que recebem o influxo do modal “permitido”” (CARVALHO, 2015, p. 418).

Vê-se, portanto, que não obstante a Carta Maior brasileira seja silente quanto a um conceito expresse do vocábulo tributo, houve, assim como bem apontou Ives Gandra da Silva Martins, o transporte da definição legal ao âmbito constitucional, com a ‘aceitação nítida e incontestável da definição codificada, ocultamente nela contida’ (MARTINS, 1983, p. 90).

⁸ Condizente diretamente ao objeto da obrigação tributária, que corresponde ao “comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.” (ATALIBA, 2012, p. 35)

⁹ Assim como bem apontou Geraldo Ataliba, “dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo.” (ATALIBA, 2012, p. 35)



2.2 RETENÇÃO DO ESTUDO: A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA TAXA

Constituindo espécie do gênero tributo, a taxa, nos moldes organizados pela Carta Maior, sujeita os entes tributantes a um texto minucioso que impõe, direta e indiretamente, um regime de limitações para sua instituição – de modo que “a legislação ordinária não pode, evidentemente, ter a mesma esfera de liberdade que tem alhures” (ATALIBA, 1970, p. 476), e, conseqüentemente, para sua diferenciação quando observada no conjunto das espécies tributárias.

Pois bem. Tem-se que a espécie “taxa”, é uma “obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte” (CARRAZZA, 2017, p. 631), cujos elementos da regra-matriz de incidência se encontram reproduzidos no inciso II, do art. 145 da Carta Maior (CARRAZZA, 2017, p. 632), em consonância com a formulação inaugurada pelo Código Tributário Nacional de 1966¹⁰.

Nessa mesma linha, Geraldo Ataliba estruturou que as taxas, enquanto tributos na condição de vinculados, possuem por hipótese de incidência a específica “atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado” (ATALIBA, 2012, p. 152). O entendimento não destoaria para Paulo de Barros Carvalho, para o qual as taxas “se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta, e especificamente dirigida ao contribuinte” (CARVALHO, 2012, p. 71).

Diante dessas considerações, e em atenção ao substrato constitucional, portanto, resta consignado que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios somente poderão instituir referida espécie em razão a) da prestação ou da disposição de serviços públicos, desde que específicos e divisíveis, para a utilização efetiva ou potencial do contribuinte, pelo qual se denomina “taxa de serviço”; ou b) em decorrência do exercício regular do poder de polícia, específico e divisível¹¹, pelo qual se designa “taxa de polícia”.

¹⁰ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: 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.

¹¹ Como bem pontuou Carrazza (2017, p. 638).

Ruy Barbosa Nogueira traduziu doutrinariamente, nesse mesmo sentido, que referida espécie tributária “somente pode ser arrecadada para custear o gasto com o exercício regular do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos efetivamente à disposição” (NOGUEIRA, 1989, p. 164).

O poder de polícia, de particular importância ao presente estudo, tem conceito minuciado por Roque Antônio Carrazza, na exata linha de raciocínio definido no âmbito do art. 78 do CTN¹². Veja-se:

(...) poder de polícia é a faculdade que o Estado tem de, dentro dos limites constitucionais, baixar regras de nível legal ou infralegal, para disciplinar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-o com o bem como. Para que o exercício dos direitos de uns não prejudique o exercício dos direitos de outros, exige-se que o Estado expeça regras, harmonizando estes exercícios com o interesse público primário. (CARRAZZA, 2017, p. 635)

Nogueira, por sua vez, define o poder de polícia a partir do conhecimento de Freund, para o qual “é o poder de promover o bem público pela limitação e regulamentação do uso da liberdade e da propriedade” (NOGUEIRA, 1989, p. 165).

Em estudo crítico ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal em matéria relativa às taxas, Sacha Calmon, Eduardo Maneira e Marcos Maia analisaram, aliás, que “o exercício do poder de polícia, de sua vez, afasta qualquer possibilidade de exercício potencial”, na medida em que o “poder de polícia tem que ser regularmente desempenhado para se caracterizar como fato gerador da taxa” (COÊLHO; MANEIRA; MAIA, 2013, p.115).

A explicação encontra respaldo em Ataliba, para o qual “as taxas de poder de polícia cabem para cobrir custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido a certas pessoas que o provocaram, ou o exigem, em razão de sua atividade” (ATALIBA, 2012, p. 157).

¹² O conceito de poder de polícia pode ser extraído do próprio CTN, em seu art. 78: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”



Paulo de Barros Carvalho bem expande referido entendimento:

Tendo o Poder Público a missão de garantir a segurança, o bem-estar, a paz e a ordem coletiva, é-lhe atribuído poder de vigilância, que o autoriza a controlar a liberdade dos indivíduos para proteger interesses da sociedade. Objetivando proteger tais interesses, o funcionamento de algumas atividades requer autorização administrativa, que implica controle e fiscalização. E é exatamente o exercício desse poder de polícia, inspecionando e fiscalizando os particulares em nome do bem comum, que abre espaço à remuneração por meio de “taxa de polícia”. (CARVALHO, 2015, p. 810)

É, pois, hipótese de incidência da taxa de polícia, isto é, o fato que autoriza sua exigência, a realização de diligências dos entes tributantes, por meio de seus agentes, com o fim último de expedir uma autorização ou licença, homologar uma situação, bem assim de proferir atos de permissão, negação, denegação e, ainda, de proibição – atos da Administração Pública “em favor do contribuinte, removendo-lhe obstáculos jurídicos, mantendo-os, fiscalizando a licença que lhe foi concedida etc” (CARRAZZA, 2017, p.637).

Tem-se, pois, um fato gerador em que o Estado é o agente responsável pela prática, em atividades por ele desenvolvidas e que retiram recursos dos cofres públicos, para atender imediatamente e diretamente ao contribuinte – situação, portanto, que uma vez concretizada estabelece fundamento à exação estatal por meio de taxas. Este é o retrato do caráter contraprestacional da espécie.

2.2.1 Entre retributividade, equivalência e base de cálculo

O caráter sinalagmático das taxas, considerando os ensinamentos elevados por Luís Eduardo Shoueri, especificamente quando da interpretação dos termos revelados pelo art. 145, inciso II, da CF/88, retrata o cenário em que “o constituinte informa o fenômeno que poderá motivar o legislador a exigir o tributo (prestação estatal), donde se pode extrair que o Estado está justificado em sua cobrança na medida em que oferece ao particular algo em troca, ou em que tem uma despesa provocada pelo último.” (SHOUERI, 2017, p. 192).

De suma importância, este caráter emerge correspondência direta com princípio informador da retributividade – ou comutatividade. Nas palavras de Roque Carrazza, pode ser definido na perspectiva de que:

(...) o contribuinte, nelas, retribui pecuniariamente o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida. Em nome da segurança jurídica não podemos aceitar que, só porque a pessoa política realizou a atuação estatal, está autorizada a cobrar uma taxa *no valor que quiser e de quem quiser*. Muito menos se nem se efetivou a atuação estatal. Pelo contrário, só poderá exigir a taxa *daquela* pessoa diretamente alcançada pela atuação estatal e desde que o tributo tenha por base de cálculo o custo da atuação. (CARRAZZA, 2017, p. 648-647) (grifos do autor)

Não somente, outra característica revelada quando se aprofunda o estudo sobre a *ratio* das taxas, é a equivalência. Considerando que a natureza do referido tributo prevê uma retribuição, isto é, a realização de um ato de polícia e o cumprimento da obrigação imposta, o desequilíbrio acaba por influir invariavelmente na desproporção entre o valor projetado em relação à atividade estatal desempenhada e seu efetivo custo – ofendendo e afrontando, dessa forma, “a essência da retribuição da taxa e (...) a garantia da vedação à tributação confiscatória” (COÊLHO; MANEIRA; MAIA, 2013, p. 113).

Schoueri, quando do estudo da justificação das taxas, define que:

Segundo a teoria da equivalência, somente pagaria o tributo aquele que provocasse uma prestação estatal e o tributo seria pago de acordo com o grau da prestação. Os tributos seriam, então, vinculados às suas finalidades, não se utilizando para cobrir interesses públicos financeiros que não correspondessem a um interesse especial dos contribuintes a eles sujeitos, desenvolvendo-se, daí, uma relação sinalagmática entre o tributo e a prestação por parte da Administração, de modo que a dívida tributária somente surgiria quando o contribuinte se valesse da prestação estatal. (SHOUERI, 2017, p. 193)

Tem-se, pois, que a inobservância entre a retributividade e a equivalência torna as taxas, especialmente aquelas relativas ao poder de polícia, desconforme com os preceitos constitucionais, na medida em que o *quantum debeat* não se amolda à estrutura jurídica (SCAFF; SILVEIRA, 2013, p. 52).

A propósito, nesse contexto, não se pode deixar de observar a importância da base de cálculo das taxas, quando de sua eleição em respectivo critério quantitativo, na medida

em será responsável por indicar ao cientista do Direito tanto o atendimento do legislador ordinário em relação ao princípio da retributividade, quanto aos termos da equivalência.

Ademais, assim como será averiguado em tópico próximo, referido elemento denota outra importância para além da estrutura interna das taxas: a essência de confirmar a natureza tributária.

2.2.2 A diferenciação entre taxas e impostos

O constituinte originário, em observância à regulação anteriormente promovida pelo Código Tributário Nacional, com acuidade verificou os traços e as limitações das espécies tributárias. Exemplo disso se encontra no parágrafo 2º, do art. 145, da Constituição Federal/88, em que há disposição expressa voltada à vedação da eleição, quando da estruturação das taxas, de base de cálculo que é estritamente própria de impostos – tal como renda, patrimônio, custo da prestação de um serviço ou de uma operação.

A importância desse dispositivo reside na oportunidade de o intérprete, quando da avaliação de norma que instituiu uma taxa, especialmente aquela por ato de polícia, verificar a respectiva correlação entre o custo da atividade estatal e o montante efetivamente cobrado por ela – concluindo pela adequação aos preceitos constitucionalmente previstos.

Uma vez identificado o descompasso da norma nessa perspectiva, com o reconhecimento de que o ente federado intenta, exclusivamente, elevar seu resultado arrecadatário mediante a promoção de exação que corresponde a outra rubrica que não aquela que é objeto de regulação, inferir-se-á pela mácula normativa, abrindo espaço para o seu conseqüente questionamento.

É importante destacar a construção de Carrazza quanto ao tema, pelo qual, em síntese, conclui que a limitação constitucional imposta às taxas diz respeito à vedação da eleição de base de cálculo inadequada, ou seja, “que não sirva para medir o exercício do poder de polícia” (CARRAZZA, 2017, p. 650). Mais ainda, discorre que:

(...) a base de cálculo só poderá dimensionar *custo* do “exercício do poder de polícia” (...) sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, o volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido etc). Do contrário, ter-se-á base de cálculo “própria de imposto” (e, não, “própria de taxa”) e, nesta medida, manifestamente inconstitucional, por falta de *nexo lógico* com a hipótese de incidência do tributo. (CARRAZZA, 2017, p. 650)

Resta inconteste, portanto, que a diferença – básica e essencial – das taxas, frente aos impostos, é especificamente a base de cálculo, porquanto aquelas, em detrimento dessas, correspondem à obrigação em que se deve experimentar, na relação jurídica entre sujeitos ativo e passivo, uma correlação entre direitos e deveres.

Nessa senda, não é demais anotar o que lecionou Hugo de Brito Machado quando do estudo do ICMS, em que verificou que

(...) sendo a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo, e identifica o tipo de imposto, a lei que define como base de cálculo algo que não está no âmbito constitucional do tributo é lei inconstitucional, porque viola o dispositivo definidor da competência impositiva. (MACHADO, 1999, p. 70)

A partir desta ponderação, de suma importância à construção da presente investigação, necessário se faz observar o íntimo da base de cálculo, um dos elementos que constitui o critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária.

3 A BASE DE CÁLCULO

Elemento de grandeza percebido no consequente da regra-matriz de incidência da norma tributária, e reconhecidamente valoroso a esta, a base de cálculo se preza a dimensionar o comportamento previsto pelo núcleo do fato jurídico, bem assim confirmar o critério material da hipótese de incidência, conforme consolidado por Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 174).

Alfredo Augusto Becker (1998, p. 373), ao elevar referido elemento à hipótese de incidência¹³ (o que não se concebe no presente estudo¹⁴), define-a como um “(...) critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico”. Já para Geraldo Ataliba a base de cálculo, ou base imponible, retrataria “(...) uma perspectiva mensurável da h.i que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” (ATALIBA, 2012, p. 108).

De se destacar, ademais, na linha do entendimento de Aires Barreto, o qual traduz a base de cálculo como uma “definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referencia a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (BARRETO, 1998, p. 53), que este elemento poderá equivaler tanto a um valor, quanto a uma unidade de medida (percentual, a exemplo).

Parelho aos demais, Carrazza aponta que a base de cálculo “mede o fato descrito na hipótese de incidência, de modo a permitir que a prestação tributária seja *quantificada*, isto é, traduzida numa expressão econômica” (CARRAZZA, 2005, p. 242) (grifos do autor).

É, portanto, mediante a conjugação da base de cálculo com a alíquota, ambas identificadas no critério quantitativo do consequente tributário, que se possibilita o dimensionamento, a apuração, da obrigação tributária. Ou seja:

Para criar um tributo a pessoa política vale-se, sempre do seguinte mecanismo jurídico: (...) descrever os critérios que permitirão fixar, com exatidão, a quantidade de dinheiro a pagar, após a realização do *fato imponible* (*fato gerador “in concreto”*). Fixar a quantidade de dinheiro é o mesmo que *quantificar* a obrigação tributária (...). A quantificação do tributo é feita pela base de cálculo e pela alíquota que sobre ela é aplicada. (CARRAZZA, 2005, p. 242) (grifos do autor)

¹³ Para referido autor (1998, p. 374) tamanha a importância da base de cálculo que a elegeu como núcleo da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação – na medida em que conferiria *gênero* ao tributo – , restando aos demais elementos da hipótese a identidade “adjetiva” – responsável por conferir espécie ao gênero jurídico do tributo.

¹⁴ Assim como bem pontuou José Roberto Vieira, incorreu em equívoco Alfredo Augusto Becker ao “subvalorizar esta entidade [a base de cálculo], erigindo-a em núcleo da hipótese, capaz de conferir o gênero jurídico ao tributo.” (VIEIRA, 1993, p. 67)

Nesse raciocínio, nota-se que a base de cálculo guarda em sua estrutura a função precípua de conversar com a hipótese de incidência e, mais internamente, com seu critério material, transportando à ordem jurídica instrumento para se averiguar a exata natureza jurídica de um gravame tributário.

Logo, no âmbito das taxas, em especial as de polícia, é reconhecida a imprescindibilidade de sua compatibilidade entre o efetivo custo da atuação do Estado e o valor correspondente da exação imposta, em consonância com o entendimento firmado por Becker (1998, p. 383). É, pois, a partir da análise do critério material da hipótese de incidência, conjugada com a da base de cálculo, que será possível confirmar referida correspondência.

O binômio identificador – hipótese de incidência e base de cálculo –, necessário ao intérprete para “ingressar na intimidade estrutural da figura tributária” como bem assentou Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 420), opera como ferramenta adequada à revelação da natureza do tributo investigado, “permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões tão frequentes no discurso legislativo” (CARVALHO, 2015, p. 421).

Não se pode esquecer de mencionar a contribuição de Becker, para o qual o binômio é “o critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para se chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma *única* base de cálculo (BECKER, 1998, p. 373). Na mesma linha, Carrazza aponta para o que Rubens Gomes de Sousa propôs:

Se um tributo formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência”. (CARRAZZA, 2005, p. 245)

Partindo da lógica estrutural do denominado binômio identificador, a doutrina, representada por nomes como Carvalho e Carrazza, identificou e extraiu da base de cálculo determinadas funções que auxiliam a Ciência do Direito quando do reconhecimento da espécie tributária eleita para ser o objeto de respectiva investigação.

Com efeito.



3.1 FUNÇÕES DA BASE DE CÁLCULO

Como elemento que assinala a dimensão do montante devido em decorrência de uma obrigação tributária, a base de cálculo, conforme mencionado anteriormente, tem por escopo não somente valorar um comportamento humano, mas, igualmente, dentre outras finalidades, de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material eleito em determinada hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, de maior importância doutrinária, saltam três funções relativas à base de cálculo, identificadas por Paulo de Barros (2012, p. 400-405), quais sejam, a) *função mensuradora*; b) *função objetiva*; e a c) *função comparativa*.

Pois bem. Em primeiro plano, a base de cálculo exterioriza o intento de medir as proporções reais de um determinado fato. Logo, identifica a grandeza inata à conduta eleita pelo legislador no antecedente normativo, quando concretizada a hipótese de incidência formulada, para além do mundo fenomênico.

Em segundo, denota a específica determinação da dívida tributária, na medida em que demarca, projeta, o exato conteúdo do laço obrigacional. É com a conjugação da base de cálculo em relação à alíquota que se extrai a grandeza condizente à obrigação tributária, a qual está vinculado o sujeito passivo.

Em terceiro, a função comparativa, de maior relevância ao sistema tributário em se tratando da identificação das espécies tributárias, cuja atribuição é a de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese. Nesta, a base de cálculo, quando confrontada com o critério material previsto no antecedente normativo, deverá guardar correlação com o núcleo do fato dimensionado, de modo que, havendo descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, prevalecerá esse último, conforme ensinamentos de Carvalho (2012, p. 404).

Roque Antônio Carrazza, por sua vez, identificou a existência de duas funções, limitadamente, quais sejam: “a) quantificar a prestação do sujeito passivo, no momento em que nasce o tributo (...) e b) afirmar (ou confirmar) a natureza jurídica do tributo” (CARRAZZA, 2005, p. 243). Em seu entendimento, portanto, apenas pelo cotejo desses dois elementos seria possível identificar a real espécie tributária objeto de observação.

Mizabel Derzi, nas palavras de José Roberto Vieira (1993, p. 68), identificou, adicionalmente, uma outra função da base de cálculo: a de permitir determinar a capacidade contributiva.

As funções da base de cálculo, em especial aquelas identificadas por Carvalho, detêm relevante importância à Ciência do Direito e aos juristas, destaque-se, na medida em que se demonstram aptas a corrigir incoerências perpetradas na cadeia legislativa quando da eleição de tributos para determinados fatos, identificando, pois, eventuais afrontas à ordem constitucional. Esta é a função que denota extrema serventia à finalidade a qual se propõe o presente estudo.

4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE A TCFRH E A TCFRM PARANAENSE

Instituídas pelo Estado do Paraná por meio da Lei de nº 18.878, de setembro de 2016, e regulamentadas por meio do Decreto de nº 5.770, de dezembro de 2016, a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e do Aproveitamento de Recursos Hídricos (TCFRH) e a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais (TCFRM), condizem, conforme se pode inferir, inclusive, do procedimento levado a efeito no âmbito Projeto de Lei nº 434, de agosto de 2016¹⁵, com a disposição contida no inciso II, do art. 145, da Carta Maior, no que se refere ao exercício regular do poder de polícia.

Para o presente estudo, será necessária a construção da regra-matriz de incidência tributária da TCFRH e da TCFRM, em conjunto, com vistas a desenhar os aspectos prescritos em texto legal. A exemplo da importância da construção de um núcleo lógico-estrutural de conduta prescrita, Maurício Darli Timm do Valle bem destaca:

¹⁵ Disponível em: <<http://portal.alep.pr.gov.br/index.php/pesquisa-legislativa/proposicao?idProposicao=65627>>. Acesso em 16 jan 2018.

A regra-matriz de incidência tributária é fundamental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo. A regra-matriz de incidência tributária é formada a partir da revelação de diversas proposições prescritivas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por numerosos diplomas normativos. (DO VALLE, 2016, p. 167)

A estrutura da regra-matriz de incidência tributária, na perspectiva de Paulo de Barros Carvalho, a qual se adota no presente estudo, é composta, de um lado, pela hipótese da norma – assim entendida, também, por descritor, antecedente, ou suposto –, cujo escopo é a “descrição normativa de um evento que, concretizado, no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará romper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência” (CARVALHO, 2012, p. 314). Compõem sua estrutura os critérios material, espacial e temporal.

Núcleo da hipótese, composto por um verbo (pessoal) somado a um complemento, o *critério material* descreve um comportamento humano hipotético e futuro, que deverá ser restringido pelas coordenadas de tempo e espaço. Na senda dos ensinamentos de José Roberto Vieira, temos que:

O isolamento eficaz do critério material depende da abstração das circunstâncias de espaço e tempo. Isto posto, teremos invariavelmente nesse critério comportamentos de pessoas, expressos por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direto ou indireto; afastando-se, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais (...) e, na maioria do caso, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo. (VIEIRA, 1993, p. 63)

O *critério espacial* se remete a um local, área específica, ou ao âmbito de vigência territorial da lei (aspecto genérico), possibilitando “o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território” (VIEIRA, 1993, p. 63). Por sua vez, o *critério temporal* é responsável por demarcar o instante em que se considerará ocorrido o fato descrito, ou, nas palavras de Vieira, “o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, até então apenas genericamente previsto no conseqüente da regra-padrão” (VIEIRA, 1993, p. 63)

De outro lado, compõe a regra-matriz de incidência o consequente normativo – mandamento, ou prescritor, cuja estrutura é composta pelos *critérios pessoal* (sujeito ativo e sujeito passivo)¹⁶ e *quantitativo* (alíquota e base de cálculo)¹⁷, sendo seu desígnio a descrição do vínculo jurídico – relação jurídica tributária – que se estabelece automática e infalivelmente (BECKER, 1998, p. 309) quando o fato previsto na hipótese se concretiza.

André Renato Miranda Andrade, nessa linha, fez bem constar o entendimento de Marçal Justen Filho, acompanhado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sentido de que:

(...) “Considera, então, que a norma jurídica tributária no consequente determina o objeto da relação jurídica, não apenas uma quantia em dinheiro, querendo, aqui, criticar a posição de PAULO DE BARROS CARVALHO o qual identifica um critério quantitativo”. (ANDRADE, 2000, p. 276).

Não é demais mencionar o entendimento de Vieira quando da análise tanto da hipótese, quanto do consequente. Confira-se:

Sabemos que a hipótese e a consequência estão unidas pela imputação deôntica, isto é, por um *dever-ser* que se estabelece entre ambas as proposições, por isso mesmo chamado por PAULO DE BARROS de “*dever-ser interproposicional*”. Já no seio do consequente, surge outro *dever-ser*, configurando a relação jurídica entre os sujeitos que integram aquele liame, e que, por ser interno a este segundo termo do juízo hipotético, batiza-o aquele autor de “*dever-ser intraproposicional*”. Acrescente-se que para este último *dever-ser* triparte-se o universo da conduta em obrigatório, permitido e proibido (os modais deônticos), o que não ocorre com o *dever-ser* interproposicional, que permanece neutro. (VIEIRA, 1993, p. 65)

Analisada, ainda que em apartada síntese, a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, bem assim o cerne dos elementos que a compõem, passamos, neste

¹⁶ Nas palavras de José Roberto Vieira, em que o critério pessoal condiz com a indicação dos dois polos da relação jurídica tributária, temos “no positivo, o titular do direito à prestação, no negativo, aquele que é jungido ao seu cumprimento. O sujeito ativo estará via de implícito nas malhas do texto legal (...); enquanto, no que pertine ao sujeito passivo, a regra não vai além de munir-nos com parâmetros, que deveremos aplicar às circunstâncias de fato para descobrir quem ocupa o polo passivo. Em resumo, a determinação do sujeito passivo é somente normativa e anterior ao fato jurídico tributário, ao passo que a do sujeito passivo é normativo-fática e posterior àquele evento”. (VIEIRA, 1993, p. 66)

¹⁷ “Dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota”. (VIEIRA, 1993, p. 66)

momento, a realizar a subsunção do fato a norma, isto é, a investigar internamente os contornos relativos à Lei de nº 18.878/2016 e a sua adequação com os traços da espécie tributária eleita

4.1 O ANTECEDENTE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TCFRH E DA TCFRM

A Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e do Aproveitamento de Recursos Hídricos (TCFRH), nos termos do art. 1º, da Lei nº 18.878/2016, tem por critério material “o exercício do regular poder de polícia conferido ao Estado, sobre a atividade de exploração ou de aproveitamento de recursos hídricos”.

Por sua vez, a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais (TCFRM), assim como definido pelo art. 9º da mesma Lei, tem “o exercício do regular poder de polícia conferido ao Estado, sobre a atividade de lavra, de exploração ou de aproveitamento de recursos minerais” como critério material.

Ambas as taxas, destaque-se, têm por critério espacial – genérico – o âmbito de vigência da normativa, uma vez que o legislador não elegeu área determinada. Do mesmo modo ocorre com o critério temporal, que, nos termos do art. 17 da Lei Estadual, condiz com o “último dia útil do mês seguinte ao da lavra, da exploração ou ao do aproveitamento do recurso mineral ou hídrico”¹⁸.

Com efeito.

4.2 O CONSEQUENTE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TCFRH E DA TCFRM

Após verificado o evento que, descrito normativamente e concretizado no mundo real, dá ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária, passa-se à averiguação do prescritor dos efeitos irradiados: o consequente normativo.

¹⁸ Art. 17. A TCFRH e a TCFRM serão apuradas mensalmente e recolhidas até o último dia útil do mês seguinte ao da lavra, da exploração ou ao do aproveitamento do recurso mineral ou hídrico.

De um lado, a TCFRH apresenta por sujeito ativo, nos termos do art. 2º, a Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (SEMA)¹⁹, restando à pessoa física ou jurídica, que utilize recurso hídrico com finalidade de exploração ou aproveitamento econômico, a condição de sujeito passivo. Destaque-se, por oportuno, que a legislação estadual previu a condição do responsável solidário – pelo pagamento da taxa -, na pessoa do beneficiário direto e, genericamente, de todo aquele que concorrer para o não pagamento²⁰. Esta é, pois, a estrutura do critério pessoal.

Já no que condiz ao critério quantitativo, a TCFRH tem por base de cálculo o metro cúbico (m³) do recurso hídrico utilizado, e alíquota correspondente a 1,7% ou 0,7% da UPF/PR, conforme a finalidade da exploração ou aproveitamento, sendo que para o caso das PCHs ou CGHs o legislador estadual previu condições à parte. Confirme-se:

Art. 7º A TCFRH corresponderá a:

I - 1,7% da UPF/PR (um inteiro e sete décimos por cento da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Paraná) vigente no mês da apuração por 1.000 m³ (mil metros cúbicos), no caso de exploração ou de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidro energético;

II - 0,7% da UPF/PR (sete décimos por cento da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Paraná) vigente no mês da apuração por metro cúbico de recurso hídrico para as demais explorações ou aproveitamentos.

§ 1º A TCFRH fica limitada a 3% (três por cento) da receita bruta obtida com a comercialização das mercadorias ou dos serviços que utilizem os recursos hídricos sujeito à taxa.

§ 2º Para as CGH e PCH com potência instalada até 15 MW, a TCFRH corresponderá a valor equivalente a 10 UPF/PR (dez Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná) por mês, observado o limite estabelecido no § 1º deste artigo.

§ 3º Para as CGH e PCH com potência instalada entre 15 MW e 30 MW, será acrescido ao valor de que trata o § 2º, mais 1 UPF/PR (uma Unidade Padrão Fiscal do Estado do Paraná) por megawatt, observado o limite estabelecido no § 1º deste artigo.

¹⁹ Art. 4º. Contribuinte da TCFRH é a pessoa, física ou jurídica, que utilize recurso hídrico com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico.

²⁰ Art. 5º São solidariamente responsáveis pelo pagamento da taxa e dos acréscimos legais: I - o beneficiário direto do serviço prestado ou do ato praticado, que não se caracterize como contribuinte; II - todo aquele que efetivamente concorrer para o não recolhimento total ou parcial da taxa, observado o disposto nos arts. 135 e 137 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.



Seguindo a mesma lógica estrutural, a TCFRM tem por sujeito ativo a Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (SEMA)²¹, sendo que no pólo passivo foram eleitos a pessoa física ou jurídica, que utilize recurso mineral com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico²². Da mesma forma como elaborado para a TCFRH, há igual previsão de responsabilidade solidária²³ pelo não pagamento do débito tributário.

Em relação ao critério quantitativo, fora eleita a tonelada, ou fração, de mineral ou minério bruto extraído, como base de cálculo, correspondendo a alíquota ao percentual de 3,3% da UPF/PR vigente no mês da apuração. Veja-se:

Art. 15. A TCFRM corresponderá a 3,3% (três inteiros e três décimos por cento) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Paraná - UPF/PR vigente no mês da apuração, por tonelada, ou fração, de mineral ou minério bruto extraído ou aproveitado, limitada a 3% (três por cento) da receita bruta obtida com a comercialização dos minérios sujeitos à taxa.

Em ambos os casos, registre-se, o legislador estadual previu a limitação das taxas em 3% da receita bruta obtida, seja com a comercialização dos minérios ou com a comercialização das mercadorias ou serviços que utilizem os recursos hídricos, desde que sujeitos à incidência tributária.

No plano normativo, é de se anotar, que a base de cálculo eleita se constitui como uma *referência abstrata*. Logo, somente com o procedimento do lançamento, isto é, da aplicação da legislação ao caso concreto, que se conhece o exato valor da obrigação tributária, líquido e certo, pelo qual se extrai a *base de cálculo fática* (CARVALHO, 2012, p. 406). É, pois, com a junção da base de cálculo com a alíquota que se extrai o exato valor da dívida tributária, conforme orientou Paulo de Barros Carvalho:

²¹ Art. 11. O poder de polícia de que trata o art. 10 desta Lei será exercido pela Sema, para: I - planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar as ações setoriais relativas à utilização de recursos minerais; II - registrar, controlar e fiscalizar a exploração e o aproveitamento de recursos minerais. Parágrafo único. No exercício das atividades relacionadas neste artigo, a Sema contará com o apoio operacional dos demais órgãos da Administração Estadual.

²² Art. 12. Contribuinte da TCFRM é a pessoa, física ou jurídica, que utilize recurso mineral com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico.

²³ Art. 13. São solidariamente responsáveis pelo pagamento da taxa e dos acréscimos legais: I - o beneficiário direto do serviço prestado ou do ato praticado, que não se caracterize como contribuinte; II - todo aquele que efetivamente concorrer para o não recolhimento total ou parcial da taxa, observado o disposto nos arts. 135 e 137 do CTN.

Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceria pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é a exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, §2º, e 154, I. (CARVALHO, 2012, p. 410)

Tem-se, pois, estruturada a regra-matriz de incidência tributária da TCFRH e da TCFRM, instrumento lógico pelo qual se possibilita a extração e a sistematização de todos os dados contidos em texto legal.

5 A FUNÇÃO COMPARATIVA DA BASE DE CÁLCULO APLICADA

O constituinte originário quando da estruturação e definição da feição das espécies tributárias no corpo da Carta Maior, consignou uma importante diretriz relacionada às taxas: a impossibilidade de serem instituídas com base de cálculo própria de impostos²⁴. Bem verdade, no entanto, que tal disposição já se encontrava firmada no âmbito do CTN, nos exatos termos do § único do art. 77: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto (sic) nem ser calculada em função do capital das empresas (sic)”.

Nesse contexto, sabendo que o legislador incorre, numerosas vezes, em incoerências perante a ordem constitucional e infraconstitucional quando da composição de normas de incidência tributária – muitas vezes utilizando de linguagem imprecisa –, principalmente no que tange a instituição de taxas decorrentes do exercício regular do poder de polícia; e considerando que o texto do direito positivo brasileiro habitualmente é recebido com insegurança pelos contribuintes, a Ciência do Direito identificou na base de cálculo um “índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o

²⁴Art. 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.

enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica” (CARVALHO, 2012, p. 403). Trata-se, pois, da função comparativa da base de cálculo²⁵.

O tangenciamento da hipótese de incidência e da base de cálculo, denominado simplesmente por binômio identificador, inaugurou um procedimento apto a revelar a verdadeira natureza de um tributo. Dessa forma, ao anúncio do legislador frente à instituição da espécie tributária taxa, esta deverá guardar base de cálculo que mensure exatamente o valor do ato desempenhado pela Administração Pública. Do contrário, estaremos diante de um tributo cuja espécie é estritamente de imposto. Foi o que, a propósito, constatou Amílcar Falcão (1987, p. 106), ao lado de Ruy Barbosa Nogueira (1989, p. 165), seguidos por Ataliba (2012, p. 155).

Em outras palavras, ocorrendo o desvio de trajetória da base de cálculo em relação ao caminho traçado pela materialidade da norma, verificar-se-á incongruência normativa-estrutural, na medida em que os critérios destoam de suas finalidades originariamente intencionadas.

Pois bem. Ao analisar a regra-matriz de incidência tributária da TCFRH e da TCFRM, vislumbra-se que o legislador estadual elegeu a metragem cúbica e o peso do mineral/minério, respectivamente, como a efetiva base de cálculo dos tributos, em resposta ao suposto exercício de polícia pelo Estado – cujos verbos que o traduzem são: planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar; registrar, controlar e fiscalizar (atividades de gestão e de políticas públicas).

Ocorre que, não obstante o texto cru descrever as atividades a serem desempenhadas pelo Estado e que ensejariam o poder de polícia, por meio da SEMA, a base de cálculo eleita condiz com uma manifestação de riqueza dos próprios sujeitos passivos.

Portanto, é de se questionar se metragem cúbica de recursos hídricos explorados, aproveitados ou utilizados, ou se o peso (tonelada ou fração) de recursos minerais extraídos ou aproveitado pelos contribuintes, ensejariam, de fato, maior atuação por parte

²⁵ No entendimento de Vieira, “(...) confirmando o critério material da hipótese, quando em consonância com ele, ou fixando esse critério, quando infirmar o que estava originalmente previsto (...)” (VIEIRA, 2006, p. 180)

da Administração Pública. Para Carrazza, a resposta certamente seria negativa, na medida em que consignou que as taxas

(...) não podem ter base de cálculo inadequada, ou seja, que não sirva para medir o exercício do poder de polícia (no caso das taxas de polícia) (...). Portanto, a base de cálculo das taxas só poderá dimensionar o custo do “exercício do poder de polícia” (...), sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, o volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido, etc.). Do contrário, ter-se-á base de cálculo “própria do imposto” (e, não, “própria de taxa”) e, nesta medida, manifestamente inconstitucional, por falta de nexó lógico com a hipótese de incidência do tributo. (CARRAZZA, 2017, p. 650)

Por ilógica, principalmente ante a ausência de relação linear entre as grandezas que seriam experimentadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, nos parece que seja exatamente o que fora pontuado pelo referido autor. Não é demais mencionar outra passagem de seus estudos, que se demonstra demasiadamente valorosa ao presente trabalho. Veja-se:

Conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma *correlação* entre ambas. Queremos com tais palavras destacar que, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos. Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, que não alcançam o contribuinte (...). (CARRAZZA, 2017, p. 649)

Nesse contexto, portanto, não se vislumbra o caráter sinalagmático entre a TCFRH, a TCFRM e a atuação do Estado do Paraná, quando confrontadas as bases de cálculo eleitas e o núcleo da hipótese de incidência. A utilização, pois, da metragem cúbica do recurso hídrico, ou do peso (tonelada ou fração) do recurso mineral para a definição da base de cálculo não se relacionada, de forma alguma, com a mensuração efetiva do exercício do poder de polícia estatal. Fora eleito, de se ratificar, um critério que condiz diretamente ao sujeito passivo, que em nada guarda relação com a atividade prevista ao Estado.

Em verdade, ao despir o texto legal identifica-se, sem maiores surpresas, que o legislador editou norma de incidência tributária condizente à espécie tributária “imposto”, e não, como bem quis, “taxa”.

Posto isto, considerando que as taxas “estão sujeitas aos princípios fundamentais de contenção do poder de tributar: *legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco e capacidade contributiva*” (COÊLHO, 2015, p. 129), bem assim o princípio informador da retributividade e o preceito da equivalência; e considerando a aplicabilidade inafastável da função comparativa da base de cálculo – que, diga-se de passagem, resulta no binômio identificador – conclui-se que a TCFRH e a TCFRM do Estado do Paraná estão em completo desacordo com os preceitos consolidados pela Carta Maior, bem assim pelo Código Tributário Nacional, na medida em que afrontam a ordem interna ao preverem base de calcula própria de um imposto.

6 CONCLUSÃO

Ao compreender os contornos desenhados pelo constituinte originário – bem como pelo legislador ordinário ao empreender a construção do Código Tributário Nacional – quando da identificação da espécie tributária taxa, bem assim a conceituação e as funções relacionadas à base de cálculo, um dos elementos constitutivos do critério quantitativo do consequente, ou prescritor, permitimo-nos investigar a regra-matriz de incidência tributária relativamente à Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e do Aproveitamento de Recursos Hídricos (TCFRH) e à Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais (TCFRM), e, assim, a assimilar seus fragmentos ao ordenamento pátrio.

O empreendimento tomado por este estudo, através da compreensão do binômio identificador e da função comparativa da base de cálculo, ambos elaborados por meio da Ciência do Direito quando da vivência do sistema tributário brasileiro, nos direcionou à conclusão de que as taxas instituídas pelo Estado do Paraná encontram-se maculadas por vícios, eivadas de incoerências, que nos transportam, propriamente, a edificar a tese de que estão em desacordo com o disposto pelo §2º, do art. 145, da CF/88 e, bem assim, pelo art. 77 e seguintes do CTN.

As taxas distinguem-se dos impostos, justamente, quando da concepção de suas bases de cálculo. É, pois, inadmissível que os legisladores ordinários optem por um parâmetro que, ao contrário de mensurar o efetivo e direto custo do exercício do poder de polícia, elejam fato condizente única e exclusivamente a uma grandeza experimentada diretamente pelos contribuintes.

A metragem cúbica dos recursos hídricos, e o peso (tonelada ou fração) dos recursos minerais, não guardam qualquer representatividade com a atuação do Estado enquanto em seu poder de polícia. Seria ilógico aceitar, pois, que medidas relativas aos produtos objeto da atividade dos sujeitos passivos tenham por condão mensurar o efetivo custo para a Administração Pública.

Dessa forma, vislumbra-se – não é demais anotar – a possibilidade de se questionar a validade da legislação paranaense junto ao poder judiciário, porquanto se afasta dos preceitos instituídos pela Carta Maior brasileira, extrapolando o princípio informador da retributividade e se afastando do parâmetro da equivalência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, André Renato Miranda. A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica. *In*: MARINS, James e MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 267-282.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 11 fev 2018.

_____. **Código tributário nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 11 fev 2018.



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

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

_____; MACHADO, Sophia Goreti Rocha Machado; MOREIRA, André Mendes. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. **Revista Fórum de Direito Tributário**: Belo Horizonte, ano 13, n. 76, 2015, p. 71-90. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2015-Conceito-de-tributo-e-sua-divis%C3%A3o-em-esp%C3%A9cies-RFDT-76.pdf>>. Acesso em 15 mar 2018.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A taxa de fiscalização de recursos minerários instituída por Minas Gerais e a novel Lei nº 20.414, de outubro de 2012 – pior a emenda do que o soneto. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 210, 2013, p. 168 - 184.

_____; MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos Correia Piqueira. A interpretação equivocada dos precedentes em relação às taxas de fiscalização de postes e orelhões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, 2013, p. 110-118.

_____. DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da taxa de fiscalização de recursos minerários instituída pelo estado de Minas Gerais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 210, 2012, p. 132-145.

DO VALLE, Maurício Dalri Timm do Valle. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados: IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.



MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PARANÁ (Estado). **Projeto de lei nº 434/2016**. Disponível em: <<http://portal.alep.pr.gov.br/index.php/pesquisa-legislativa/proposicao?idProposicao=65627>>. Acesso em 16 jan. 2018.

_____. Lei de nº 18.878, de setembro de 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=546>>. Acesso em 16 jan. 2018.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Taxas de fiscalização sobre a exploração de recursos minerais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 210, 2013, p. 40 -54.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 157-196.

_____. A Norma Jurídica, A Norma Jurídica Tributária, A Regra-Matriz de Incidência Tributária (itens 3.1, 3.2 e 3.3). In: **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55-70.