Voto

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): 1. Senhor Presidente, cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB , visando à declaração da inconstitucionalidade do art. 33 e do Anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, e dos arts. 38 e 44 e do Anexo V, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma Unidade da Federação.

Legitimidade ativa

2. Reconheço a legitimidade ativa *ad causam* do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, forte nos arts. 103, VII, da Constituição da República e 2º, VII, da Lei 9.868/1999.

O direito de petição e o recurso administrativo. Incidência da hipótese de imunidade tributária prevista no art. 5º, XXXIV, *a* , da Constituição Federal

3. José Afonso da Silva assevera, em seu manual, que o direito de petição (*right of petition*) tem como origem remota a Idade Média inglesa, havendo se consolidado ao longo das revoluções lá vivenciadas, sendo certo que encontrou abrigo definitivo no *Bill of Rights* de 1689.

O direito de petição, nas palavras de Canotilho, pode ser definido como

> "a faculdade reconhecida a indivíduo ou grupo de indivíduos de se dirigir a quaisquer autoridades públicas apresentando petições, representação ou queixas destinadas à defesa dos seus direitos, da constituição, das leis ou do interesse geral."

Assim, pode-se dizer que o direito de petição é importante instrumento, à disposição dos particulares, para defesa, em âmbito não jurisdicional, de direitos, da constituição, das leis e dos interesses gerais e coletivos.

4. Por sua vez, o Ministro Gilmar Mendes, em âmbito doutrinário, afirma que dentro do conceito de direito de petição

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

> "há de se compreender a reclamação **dirigida à autoridade competente** para que reveja ou eventualmente corrija determinada medida, a reclamação **dirigida à autoridade superior** com o objetivo idêntico, o expediente **dirigido à autoridade sobre a conduta de um subordinado** , como também qualquer pedido ou reclamação relativa ao exercício ou à atuação do Poder Público."

Vê-se, portanto, que no quadrante conceitual do direito de petição temos não só o direito de se dirigir a autoridades públicas, como também o direito de recorrer de seus pronunciamentos por meio de instrumentos de caráter administrativo para análise do pleito por órgão hierarquicamente superior (PIEROTH, Bodo e SCHLINK, Bernhard. Trad. António Francisco de Sousa e António Franco. *Direitos fundamentais* . 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 491-2).

5. No Brasil, o art. 5º, XXXIV, *a* , da Constituição Federal, assegura que o direito de petição poderá ser exercido, **independentemente do pagamento de taxas** , em defesa de direitos, contra ilegalidade ou abuso de poder.

Ponto de especial relevo é a previsão constitucional de impossibilidade de cobrança de taxa para exercício do direito de petição. Referido dispositivo constitucional consubstancia verdadeira imunidade tributária, tendo em vista que impede a atribuição de competência tributária e outorga direito público subjetivo aos particulares de não se sujeitarem à tributação ao exercerem o direito de petição e seus consectários (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* . 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107 e 128). Nesse sentido:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 178 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 19, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1997, DO ESTADO DO AMAZONAS. **EXTRAÇÃO DE CERTIDÕES, EM REPARTIÇÕES PÚBLICAS, CONDICIONADA AO RECOLHIMENTO DA "TAXA DE SEGURANÇA PÚBLICA". VIOLAÇÃO À ALÍNEA "B" DO INCISO XXXIV DO 5º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL** .
>
> AÇÃO JULGADA PROCEDENTE."
>
> (**ADI 2.969/AM** , Rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, j. 29.3.2007, DJe 22.6.2007)
>
> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. **DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. TAXAS. CUSTAS E EMOLUMENTOS JUDICIAIS** . LEI COMPLEMENTAR 156/97 DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **DIREITO DE PETIÇÃO.**

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

OBTENÇÃO DE CERTIDÕES EM REPARTIÇÕES PÚBLICAS, PARA DEFESA DE DIREITOS OU ESCLARECIMENTO DE SITUAÇÕES DE INTERESSE PESSOAL. ART. 5º, XXXIV, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL . NULIDADE PARCIAL SEM REDUÇÃO DE TEXTO.

1. **Viola o direito de petição previsto no art. 5º, XXXIV, "b", da Constituição Federal, a exigência de recolhimento de taxa para emissão de certidão em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, porquanto essa atividade estatal está abarcada por regra imunizante de natureza objetiva e política** . Precedente: ADI 2.969, de relatoria do Ministro Carlos Britto, DJe 22.06.2007.

2. A imunidade refere-se tão somente a certidões solicitadas objetivando a defesa de direitos ou o esclarecimento de situação de interesse pessoal, uma vez que a expedição de certidões voltadas à prestação de informações de interesse coletivo ou geral (art. 5º, XXXIII) não recebe o mesmo tratamento tributário na Carta Constitucional.

3. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá parcial procedência, para fins de declarar a nulidade do dispositivo, sem redução de texto, de toda e qualquer interpretação do item 02 da Tabela VI da Lei Complementar 156/97, do Estado de Santa Catarina, a qual insira no âmbito de incidência material da hipótese de incidência da taxa em questão a atividade estatal de extração e fornecimento de certidões administrativas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal."

(**ADI 3.278/SC** , Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 03.3.2016, DJe 16.3.2016)

6. Trago à colação, ainda, por extremamente pertinente, fragmento do voto proferido pelo Ministro Carlos Britto ao exame da ADI 2.969/AM:

> "No tema, penso que, ao garantir a obtenção gratuita de certidões em repartições públicas, o Texto Magno **impôs limite material à atividade legislativa do Estado** . É que, por meio da alínea "b" do inciso XXXIV do artigo 5º, a Constituição de 1988 **terminou por instituir uma espécie de imunidade tributária e, dessa forma, impediu qualquer exação** que tenha por fundamento o fornecimento, pelo Poder Público, de certidões que visem à defesa de direito e ao esclarecimento de situações de interesse pessoal do requerente."

7. Vale destacar que o art. 5º da Carta Política veicula em seu inciso XXXIV hipótese de imunidade tributária e, posteriormente, explicita as

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2020 00:00

circunstâncias de sua incidência nas alíneas *a* e *b* . Em outras palavras, a jurisprudência firmada por esta Corte quanto ao art. 5º, XXXIV, alínea *b* , CF é igualmente aplicável à alínea *a* , pois a intributabilidade está prevista para ambas as alíneas.

8. Observo que a jurisprudência desta Suprema Corte, alinhada ao posicionamento doutrinário acima exposto, se consolidou no sentido de que *o recurso administrativo é um desdobramento do direito de petição, razão pela qual a ele deve ser assegurada a garantia prevista no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal* (**AI 428.249-AgR/RJ** , Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 09.4.2014, DJe 19.5.2014).

Assim, a imunidade tributária prevista no art. 5º, XXXIV, *a* , da Carta Política, é plenamente aplicável ao recurso administrativo, **a evidenciar a inadmissibilidade de cobrança de taxa** , independentemente do momento do recolhimento, para sua interposição.

Desse modo, não obstante o art. 33 da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará e o art. 44 do Decreto 31.859/2015, da mesma Unidade da Federação, afirmem que o recolhimento da taxa não consubstancia requisito de admissibilidade do recurso administrativo, a simples existência de referida cobrança, independentemente do momento, revela contrariedade ao disposto na Carta Política.

É que o art. 5º, XXXIV, *a* , da Constituição exclui competência para instituição de **taxa** em virtude do exercício do direito de petição, ao contrário do que sucede em relação às custas e emolumentos judiciais sobre os quais não recai idêntica vedação.

9. Ressalto, ainda, para corroborar a intelecção acima, que esta Suprema Corte tem firme posição no sentido da inconstitucionalidade de exigência de depósito ou arrolamento prévios, para admissibilidade de recurso administrativo, de dinheiro ou bens (**RE 388.359/PE** , Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 28.3.2007, DJ 22.6.2007; **RE 389.383/SP** , Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 02.4.2007, DJ 29.6.2007; **RE 390.513/SP** , Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 02.4.2007, DJ 29.6.2007; **ADI 1.976 /DF** , Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 28.3.2007, DJ 18.5.2007; **ADPF 156/DF** , Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 18.8.2011, DJe 28.10.2011, *v.g.*), tanto que foi editado o enunciado de Súmula Vinculante 21.

É certo, como já tive oportunidade de afirmar ao exame da Rcl 25.511 /CE, de minha relatoria, que a exigência de depósito ou arrolamento prévios

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

não se confunde com a exação de taxa pela interposição de recurso administrativo, motivo pelo qual, na ocasião, neguei seguimento à reclamação ante a ausência de aderência estrita. No entanto, nos precedentes que alicerçam a Súmula Vinculante 21, **asseverado pelo Plenário desta Casa que o recurso administrativo consubstancia decorrência do direito de petição, assim, entendo que a cobrança de taxa para interposição de referida espécie recursal acarreta, igualmente, violação do art. 5º, XXXIV, *a* , da Constituição Federal** .

Trago à colação, quanto ao ponto, parecer do Procurador-Geral da República:

> "No julgamento do RE 388.359/PE, da Relatoria do Ministro Marco Aurélio, decidiu-se que o direito de petição, na forma como previsto no art. 5º, XXXIV, alínea *a* , da CF, proíbe a exigência do recolhimento de multa ou arrolamento de bens como pressuposto de admissibilidade de recurso interposto na esfera administrativa, sob pena de inviabilizar-se o direito de defesa.
>
> Após iterativos julgados no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 21:
>
> *É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo* .
>
> Ainda que referido enunciado vede a exigência de depósito prévio e arrolamento de bens como condição para admissibilidade do recurso, **com maior razão se aplica à cobrança de "taxa", que é a expressão jurídica utilizada no texto constitucional** .
>
> Embora o art. 33 da Lei 15.838/2015 do Estado do Ceará disponha que a cobrança do referido tributo não seja condição para admissibilidade do recurso, **a imunidade tributária inscrita no art. 5º, XXXIV, alínea *a* , da CF proíbe a cobrança de taxas, independentemente do momento do recolhimento, se antes ou após a interposição do recurso** ."

10. Entendo, com apoio na jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, que **os subitens 1.9.1 e 1.9.2 do Anexo IV** da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, bem assim **os subitens 1.9.1 e 1.9.2 do Anexo V** do Decreto 31.859/2015, também do Estado do Ceará, **revelam-se inconstitucionais** . Da mesma forma e pelas mesmas razões, devem ser excluídas do ordenamento jurídico, por inconstitucionais, as expressões *não é condição de admissibilidade da impugnação em primeira instância administrativa e do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, bem como* constante do art. 33 da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, *não é condição de admissibilidade da impugnação em primeira instância administrativa e do*

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, bem como constante do art. 44 do Decreto 31.859/2015, do Estado do Ceará e *por ocasião da apresentação de impugnação, recurso ordinário ou recurso extraordinário ou, ainda* , constante do § 2º do art. 38 do Decreto 31.859/2015, do Estado do Ceará.

O direito de petição e a realização de perícias e diligências

11. Diversa, contudo, é a temática veiculada nos subitens 1.9.3 e 1.9.4 do Anexo IV da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, bem como nos subitens 1.9.3 e 1.9.4 do Anexo V do Decreto 31.859/2015, da mesma Unidade da Federação.

Referidos subitens dispõem sobre a cobrança de taxa para efetiva realização de perícias e para empreendimento de diligências a pedido do contribuinte.

Cabe refutar, portanto, a alegação segundo a qual tais atos estariam abarcados no âmbito conceitual do direito de petição. Como explicitado acima, o direito de petição significa não só o direito de se dirigir a autoridades públicas, como também o direito de recorrer de seus pronunciamentos por meio de instrumentos de caráter administrativo para análise do pleito por órgão hierarquicamente superior.

Disso não resulta, entretanto, que o direito de petição alberga a realização de perícias e de diligências, nem que a exação caracteriza, por si só, violação da ampla defesa e do contraditório. Nessa linha, pertinente a manifestação do Advogado-Geral da União:

> "Por outro lado, conforme salientado anteriormente, o direito de petição abrange, apenas, as iniciativas essenciais à provocação administrativa – incluindo, necessariamente, tanto o pedido de revisão, como o recurso administrativo –, não alcançando a imunização das despesas relativas à escolha dos meios de defesa e de prova mais convenientes, que serão imputáveis ao interessado em produzi-los, como é o caso das perícias.
>
> Analisando-se os dispositivos sob invectiva, observa-se que há, neles, a previsão de taxa para a realização de perícia (item 1.9.3) e para a realização de diligência a pedido do contribuinte (item 1.9.4). Tais fatos geradores não são essenciais ao exercício do direito de petição, e, por isso, não se subsumem [*sic*] no âmbito de proteção da imunidade

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

tributária prevista no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a", da Constituição da República.

Não há que se falar, tampouco, em violação ao contraditório e à ampla defesa, pois o artigo 33 da Lei estadual nº 15.838 afirma que o não recolhimento da referida taxa " *não obstaculiza a realização de perícia e de diligência a pedido do contribuinte* ". "

12. Em suma: não está abarcada, no âmbito conceitual do direito de petição (art. 5º XXXIV, *a* , CF), a realização de perícias e o empreendimento de diligências, tampouco se pode falar em violação da ampla defesa e do contraditório na hipótese vertente.

A instituição de taxa e a realização de perícias e diligências

13. A taxa, a teor do art. 145, II, da Constituição Federal, consubstancia espécie de tributo vinculado, de competência comum à União, aos Estados e aos Municípios (**RE 602.089-AgR/MG** , Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 24.4.2012, DJe 22.5.2012, *v.g.*), atrelada à execução de uma atividade estatal (poder de polícia ou prestação de serviço público), de modo específico, diretamente ao contribuinte (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* . 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 627-8.).

Desse modo, a *taxa pressupõe exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição – artigo 145, inciso II, da Constituição Federal* (**ADI 3.281/MG** , Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021, DJe 19.3.2021, *v.g.*).

Vale destacar que *a instituição de taxa exige que os serviços públicos por ela remunerados cumulem os requisitos de especificidade e divisibilidade. Os serviços autorizadores de cobrança de taxas não podem ser prestados de forma geral e indistinta a toda a coletividade (uti universi), mas apenas à parcela específica que dele frui, efetiva ou potencialmente, de modo individualizado e mensurável (uti singuli)* (**ADI 2.908/SE** , Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 11.10.2019, DJe 06.11.2019, *v.g.*).

Com efeito, *a taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em*

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

lei (**ADI 2.551-MC-QO/MG** , Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 02.4.2003, DJ 20.4.2006, *v.g.*), de modo que a instituição de taxa sem razoável equivalência recíproca entre o valor exigido do contribuinte e o efetivo custo da atividade estatal acarreta grave violação da Constituição Federal (**ADI 5.374/PA** , Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021, DJe 25.02.2021; **ADI 6.211/AP** , Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 04.12.2019, DJe 05.5.2020, *v.g.*).

14. Vê-se, portanto, que, nos termos da jurisprudência desta Corte, a taxa é espécie tributária vinculada e contraprestacional que visa custear atividades estatais específicas e divisíveis relativas ao contribuinte. Pode ser instituída, mediante lei, por quaisquer dos membros da Federação desde que a contraprestação seja de sua competência e o seu valor deve ser razoavelmente equivalente ao custo efetivo da atividade referida ao contribuinte. Não pode, a teor do art. 145, § 2º, da Constituição Federal, *ter como base de cálculo própria de impostos* , embora seja possível, no cálculo do valor da taxa, a utilização de um ou mais elementos que compõem a base de cálculo de determinado imposto, desde que não ocorra identidade integral entre ambos (**RE 576.321-QO-RG/SP** , Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 04.12.2008, DJe 13.02.2009, *v.g.*), sendo certo que referida jurisprudência, hoje, acha-se consolidada na Súmula Vinculante 29.

15. Cabe, no caso, analisar se a realização de perícias e de diligências a pedido do contribuinte se caracterizam como serviços públicos a legitimar a cobrança de taxa.

Segundo Hugo de Brito Machado, serviço público consubstancia

> " **qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer; de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas** . Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.
>
> Para que o serviço público possa servir como fato gerador de taxa, deve ser (**a**) específico e divisível; (**b**) prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; e, finalmente, (**c**) utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte.
>
> (…)
>
> Entende-se como prestado ao contribuinte o serviço que este utiliza efetivamente, e posto à disposição do contribuinte aquele por este apenas potencialmente utilizável. Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, I).

Se o serviço não é de utilização compulsória, só a sua utilização efetiva enseja a cobrança de taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada. Em qualquer caso é indispensável que a atividade estatal, vale dizer, o serviço público específico e divisível, encontre-se em efetivo funcionamento. **Em outras palavras, é condição indispensável para a cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte** ."

De fato, na linha da lição acima transcrita, a realização de perícia e de diligências a pedido do contribuinte no âmbito de processo administrativo fiscal se qualificam como serviços públicos específicos e divisíveis de utilização não compulsória.

Aliás, conforme bem assentado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, seria inconcebível *que o cidadão financie a autotutela da Administração Tributária na constituição de seus créditos tributários* . No entanto, a hipótese, com a devida vênia, é distinta.

É que **a realização de perícias e de diligências a pedido do contribuinte não consubstanciam pressupostos para válida constituição do crédito tributário** – o que, por certo, descaracterizaria a natureza de taxa do tributo instituído –, mas tão somente mecanismos, à disposição das partes, para instrução do processo administrativo fiscal.

16. Nem se alegue que a previsão normativa constante do art. 38, § 4º, do Decreto estadual 31.859/2015, ao prever a devolução das taxas *na hipótese de o auto de infração ser julgado nulo ou improcedente, ou ter sido declarado extinto* , teria o condão de descaracterizar a natureza de taxa da exação.

A destinação dos montantes arrecadados com as taxas, porém, a vinculação é referente, em verdade, à receita auferida com a tributação, matéria afeta ao Direito Financeiro.

Com efeito, o art. 4º do Código Tributário Nacional dispõe que:

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2020 00:00

> "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".

Especificamente em relação às taxas, a Carta Magna determina a arrecadação com destinação vinculada apenas na seguinte hipótese:

> "Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão:
> (...)
> § 2º As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"

Quanto ao tema, destaco que a jurisprudência desta Casa *fixou-se no sentido de que o produto da arrecadação da taxa judiciária pode ser destinado a despesas diversas à remuneração do serviço de prestação jurisdicional, desde que não haja destinação a instituições privadas, entidades de classe ou Caixa de Assistência dos Advogados* (**ADI 1.926/PE** , Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 21.4.2020, DJe 02.06.2020).

Vale ressaltar que, quando a Constituição Federal pretendeu a vinculação da receita auferida por uma espécie tributária à finalidade específica o fez de modo expresso, como, por exemplo, em relação à taxa judiciária e emolumentos (art. 98, § 2º, CF), ao empréstimo compulsório (art. 148, parágrafo único, CF) e às contribuições (arts. 149 e 149-A, CF). Nessa linha:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO FINANCEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1º, §§ 1º, 3º, III, 4º, I, II, III E IV, E 5º; 3º; 7º; E 9º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 360/2009 DO ESTADO DE MATO GROSSO, QUE AUTORIZAM O REPASSE, À CONTA ÚNICA DO PODER EXECUTIVO, DE RECURSOS FINANCEIROS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 145, II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CAUSA DE PEDIR ABERTA DAS AÇÕES DE CONTROLE CONCENTRADO. UTILIZAÇÃO DE RECEITAS CONSTITUCIONALMENTE VINCULADAS PARA O

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

PAGAMENTO DA DÍVIDA PÚBLICA DO ESTADO. INCONSTITUCIONALIDADE. PROCEDÊNCIA PARCIAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO AO ARTIGO 1º, § 4º, I.

1. Alegação de que os dispositivos impugnados, ao autorizarem o repasse, à Conta Única do Poder Executivo, dos recursos arrecadados por meio de taxas cobradas pelo Departamento Estadual de Trânsito de Mato Grosso – DETRAN/MT –, permitem o desvio de finalidade, uma vez que os valores obtidos não se prestam a custear o exercício do poder de polícia do Estado quanto à segurança do trânsito.

2. Sequência histórica de normas sobre o Sistema Financeiro de Conta Única do Estado, instituído como instrumento de gerenciamento dos recursos financeiros do Poder Executivo de Mato Grosso. A Lei Complementar nº 360/09 manteve o sistema de conta única e regulou sua composição, gerenciamento e controle.

3. O art. 1º, § 4º, I, acrescido pela Lei Complementar nº 480/12 determina a retenção no cálculo da receita efetivamente disponível à respectiva unidade ou fonte de até 30% (trinta por cento) das receitas vinculadas ou não, diretamente arrecadadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo para o pagamento da dívida pública do Estado. Disposição normativa anterior à Emenda Constitucional 93/2016, que autorizou a desvinculação de receitas dos Estados, nos termos do art. 76-A do ADCT.

4. **Causa de pedir em torno da inconstitucionalidade da permissão do uso, alegadamente indevido, das receitas oriundas das taxas cobradas pelo DETRAN. Embora tributo vinculado quanto ao fato gerador, a Carta Magna determina a arrecadação de taxa com destinação vinculada apenas na hipótese do art. 98, § 2º** .

5. Causa de pedir aberta própria dos processos de controle concentrado. Precedentes. Aplicação de até 30% (trinta por cento) das receitas vinculadas diretamente arrecadadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo no pagamento da Dívida Pública do Estado. Fixação de retenção, para o pagamento da dívida pública, de despesas vinculadas. Inobservância da destinação específica, atrelada a determinadas despesas. Disposição, com indevida liberdade, de fração da arrecadação com destinação constitucional específica, a ser vinculada a órgão, fundo ou despesa. Afastamento do vínculo finalístico. Priorização do pagamento da dívida pública. Quebra do elo entre a receita e a sua prévia destinação. Inconstitucionalidade.

6. Ação direta conhecida e pedido julgado parcialmente procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 1º, § 4º, I, da Lei Complementar nº 360/2009 do Estado de Mato Grosso, para excluir do seu âmbito de incidência as receitas vinculadas."

(**ADI 5.564/MT** , de minha relatoria, Tribunal Pleno, j. 21.6.2022, DJe 01.7.2022)

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

17. Em síntese: mostra-se constitucional a instituição de taxa referente à realização de perícia e diligências a pedido do contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal.

Proporcionalidade, capacidade contributiva, efeito confiscatório e taxa

18. A parte autora da presente ação direta de inconstitucionalidade, aponta, por fim, violação dos princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva e do não confisco. Afirma, para tanto, que o Estado do Ceará (*i*) repassou *o ônus de manutenção do aparato executivo ao jurisdicionado mediante a exigência de pagamento de "taxas" extremamente onerosas, que não atendam à proporcionalidade com o custo do serviço hipoteticamente prestado* ; (*ii*) transgrediu *o princípio da capacidade contributiva* , porquanto estabeleceu *um valor uniforme para o serviço sem considerar a complexidade dos créditos tributários que estarão sendo objeto de apreciação pelo Contencioso Administrativo Tributário* ; (*iii*) afrontou o princípio do não confisco, tendo em vista que *os valores das taxas se afiguram proibitivos em relação à base de cálculo, podendo afetar determinantemente o patrimônio do contribuinte* .

19. O princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) consubstancia, em matéria tributária, uma decorrência lógica e coerente do princípio – que se espraia por todo ordenamento jurídico nacional – da isonomia, sendo certo que impõe, em certa medida, limite à tributação, vinculando-se ao mínimo existencial e, também, ao não confisco.

De fato, não obstante previsto em dispositivo constitucional atinente aos impostos, esta Casa entende, há muito tempo, que referido princípio constitucional também é aplicável às taxas (**RE 177.835/PE** , Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 22.4.1999, DJ 25.5.2001; **RE 191.417-AgR/PE** , Rel. Min. Néri da Silveira, j. 09.5.2000, DJ 16.6.2000; **RE 216.259-AgR/CE** , Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma j. 09.5.2000, DJ 19.5.2000, *v.g.*). Nesse linha:

> "TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO.

A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL.

- A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, inocorrendo, em conseqüência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República.

O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo , notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes.

A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AUTORIZA O JULGAMENTO IMEDIATO DE CAUSAS QUE VERSEM O MESMO TEMA (RISTF, ART. 101).

- A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Juízes que integram a Corte, viabilizando, em conseqüência, o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, ainda que o acórdão plenário - que firmou o precedente no "leading case" - não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, ainda não haja transitado em julgado. Precedentes.

É que a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida nas condições estabelecidas pelo art. 101 do RISTF, vincula os julgamentos futuros a serem efetuados, colegialmente, pelas Turmas ou, monocraticamente, pelos Juízes desta Corte, ressalvada a possibilidade de qualquer dos Ministros do Tribunal - com apoio no que dispõe o art. 103 do RISTF - propor, ao Pleno, a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional . Precedente."

(**RE 216.331-AgR/PE** , Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 09.5.2000, DJ 19.5.2000)

Na realidade, este Supremo Tribunal Federal compreende que **o princípio da capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias**

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

(**RE 406.955-AgR/MG** , Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 04.10.2011, DJe 21.10.2011; **RE 1.018.911-RG/RR** , Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 11.11.2021, DJe 02.12.2021, *v.g.*). Nesse sentido:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ASSEMELHADAS. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%. ART. 22, §1º, DA LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE.
>
> 1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a lei complementar para instituição de contribuição social é exigida para aqueles tributos não descritos no altiplano constitucional, conforme disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição da República. A contribuição incidente sobre a folha de salários esteve expressamente prevista no texto constitucional no art. 195, I, desde a redação original. O artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91 não prevê nova contribuição ou fonte de custeio, mas mera diferenciação de alíquotas, sendo, portanto, formalmente constitucional.
>
> 2. Quanto à constitucionalidade material, a redação do art. 22, § 1º, da Lei 8.212 antecipa **a densificação constitucional do princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos , e da equidade no custeio da seguridade social** . Esses princípios destinam-se preponderantemente ao legislador, pois nos termos do art. 5º, caput, da CRFB, apenas a lei pode criar distinções entre os cidadãos. Assim, a escolha legislativa em onerar as instituições financeiras e entidades equiparáveis com a alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social, revela-se compatível com a Constituição.
>
> 3. Fixação da tese jurídica ao Tema 204 da sistemática da repercussão geral: "É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC 20/98."
>
> 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento."
>
> (**RE 598.572-RG/SP** , Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 30.3.2016, DJe 09.8.2016)

Assim, aplicável, na linha de iterativa jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, às taxas o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

20. Por outro lado, o princípio do não confisco, como o próprio nome evidencia, se caracteriza por limitar, de forma expressiva, a tributação imposta pelo Estado, impedindo o excesso de exação. Tal princípio, nas palavras de Heleno Torres, objetiva proibir

> "o uso de atitudes estatais que conduzam ao excesso de exigências tributárias, mediante indevida apropriação estatal, total ou parcial, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, como forma de garantir o equilíbrio de carga tributária, individual ou sistêmica, o exercício dos direitos patrimoniais e de livre-iniciativa, bem como a correta aplicação dos tributos, segundo os critérios estabelecidos em lei e conforme a Constituição. A *aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira* , portanto, é apenas uma das facetas do referido princípio, e não o seu fundamento exclusivo."

Com efeito, o art. 150, IV, da Constituição da República, ao instituir o princípio do não confisco, estabeleceu que a carga tributária como um todo deve ser um encargo suportável, de modo que o *contribuinte pode pagar* os tributos *sem sacrifício* , digo eu, excessivo, *do desfrute normal dos bens da vida* (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* . 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 42). Nesse sentido:

> "A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.
>
> - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.
>
> - **A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais** (educação, saúde e habitação, por exemplo).
>
> - **A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária** , mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

(renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), **condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público** .

- Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- **O Poder Público, especialmente em sede de tributação** (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), **não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade** ."

(**ADC 8-MC/DF** , Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. Em 13.10.1999, DJ 04.4.2003)

21. O princípio da proporcionalidade, por sua vez, no caso, encontra-se intimamente conectado à própria noção conceitual de taxa. É que a taxa, como dito acima, caracteriza-se como espécie de tributo vinculado *cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado* , assim, regida, como o é, pela referibilidade, *o contribuinte deve suportar o ônus da carga tributária em termos proporcionais à fiscalização a que submetido ou aos serviços públicos disponibilizados à sua fruição* (**ADI 4.785/MG** , Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 01.8.2022, pendente de publicação, *v.g.*).

Desse modo, é possível dizer que *os elementos que vão calibrar a proporcionalidade da exação são o custo do serviço ou do exercício do poder de polícia e o valor efetivamente cobrado, independentemente da situação econômica do sujeito passivo* (**RE 1.018.911-RG/RR** , Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 11.11.2021, DJe 02.12.2021).

Presente esse contexto, o princípio da proporcionalidade atua como baliza apta a impedir os excessos cometidos pelos entes tributantes. Nessa linha:

"TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

> - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.
>
> - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, **encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público** .
>
> **O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções** , qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.
>
> - **A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte** . É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.
>
> (**ADI 2.551-MC-QO/MG** , Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 02.4.2003, DJ 20.4.2006)

É certo que o princípio da proporcionalidade, inobstante sua vocação limitadora à atividade legislativa do Estado, *impõe não equivalência estrita, mas, sim, equivalência razoável entre o valor da taxa e os custos da atividade estatal. Surge aceitável, portanto, alguma folga orçamentária, a fim de que o custeio da fiscalização de atividade desenvolvida com fins lucrativos puramente particulares não seja arcado pela sociedade como um todo* (**ADI 4.786/PA** , Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, j. 01.8.2022, pendente de publicação, *v.g.*).

22. Assentadas tais premissas teóricas, entendo que, na presente hipótese, a despeito da possibilidade constitucional de instituição de taxa referente à realização de perícia e diligências a pedido do contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal, o legislador cearense incidiu em inconstitucionalidade.

Como se sabe – e já exposto no início deste voto – deve existir razoável correlação entre o valor da taxa e o custo do serviço público a justificar a sua imposição. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri assevera:

> "se a justificativa da taxa está em não forçar toda a coletividade a suportar um gasto que pode ser imputado a um contribuinte individualizado, é claro que se tem aí uma indicação da base de cálculo possível: será aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade que o referido contribuinte exigiu do Estado."

Tal como instituída, no caso, a taxa revela-se inconstitucional, pois **o estabelecimento de um valor fixo** (perícias – 1.000,00 UFIRCE e diligências – 500,00 UFIRCE) **para realização de perícias e diligências** sem levar em consideração a complexidade, o lapso temporal para sua execução, os valores envolvidos na apuração do crédito fiscal e o custo efetivo do serviço público **evidenciam a desproporcionalidade e desconexão da comutatividade ou referibilidade** .

Assim, deveria o legislador estadual ter estabelecido base de cálculo variável – tal como sucede em relação às custas judiciárias (**ADI 5.612/DF** , Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 29.5.2020, DJe 28.7.2020, *v.g.*) e no tocante à fiscalização exercida pela CVM (**RE 198.868/DF** , Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 22.6.1999, DJ 06.8.1999, *v.g.*) –, de modo a caracterizar a razoável equivalência entre o serviço público referido e a exação e, ainda, previsto hipótese de não incidência da taxa haja vista a manifesta hipossuficiência de contribuintes (**RE 1.018.911-RG/RR** , Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 11.11.2021, DJe 02.12.2021).

23. Entendo, com apoio na jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, que **os subitens 1.9.3 e 1.9.4 do Anexo IV** da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, bem assim **os subitens 1.9.3 e 1.9.4 do Anexo V** do Decreto 31.859/2015, também do Estado do Ceará, **mostram-se inconstitucionais** .

Conclusão

24. Ante o exposto, com apoio na jurisprudência consolidada nesta Corte no tema, **conheço** desta ação direta e, no mérito, **julgo parcialmente procedente o pedido** , para declarar a **inconstitucionalidade** (*i*) dos subitens **1.9.1, 1.9.2, 1.9.3 e 1.9.4** do **Anexo IV** da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, bem assim **os subitens 1.9.1, 1.9.2, 1.9.3 e 1.9.4 do Anexo V** do Decreto 31.859/2015, também do Estado do Ceará, (*ii*) da expressão *não é condição de admissibilidade da impugnação em primeira instância administrativa e do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, bem*

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00

como constante do art. 33 da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, (*iii*) da expressão *por ocasião da apresentação de impugnação, recurso ordinário ou recurso extraordinário ou, ainda* , constante do § 2º do art. 38 do Decreto 31.859/2015, do Estado do Ceará e (*iv*) da expressão *não é condição de admissibilidade da impugnação em primeira instância administrativa e do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, bem como* constante do art. 44 do Decreto 31.859/2015, do Estado do Ceará.

É como voto .

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2022 00:00