



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO



A CONTROVÉRSIA A RESPEITO DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS (TSA) COBRADA PELA SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS – SUFRAMA. ¹

André Luiz Ramos²

Camila Maria Chaves Santos³

Elisdaira Marília Fernandes da Silva⁴

Orientador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: O presente artigo explora como tema a constitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) cobrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Neste contexto, examina os dispositivos da Lei nº 9.960/2000, que instituiu a TSA, o posicionamento adotado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região acerca da cobrança do aludido tributo, bem como o do Supremo Tribunal Federal no julgamento do ARE 957650. Por fim, este estudo analisa a constitucionalidade das duas novas taxas instituídas em favor da SUFRAMA, quais sejam: a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de Serviços (TS).

Palavras-chave: Taxa de serviços – inconstitucionalidade.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Conceitos gerais; 3. Criação da Taxa de Serviços Administrativos pela Lei nº 9.960/2000; 4. Posicionamento do Tribunal Regional da 1ª Região quanto à constitucionalidade da TSA. 5. Análise do ARE 957650. 6. Criação da Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e da Taxa de Serviços (TS), mediante a MP nº 757/2016 convertida na Lei nº 13.451/2017. 7. Conclusão; 8. Referências.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmico do Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

³ Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁴ Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo possui como delimitação temática **A controvérsia a respeito da constitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) cobrada pela Superintendência Regional da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.**

Para análise do aludido tema, este ensaio centra-se no estudo acerca do posicionamento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e do Supremo Tribunal Federal quanto à cobrança desta taxa, com ênfase nas disposições constitucionais e infraconstitucionais a respeito da temática em tela.

Além disso, este artigo propõe-se a analisar a criação da Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e da Taxa de Serviços (TS), instituídas recentemente em substituição à TSA. Salienta-se, ainda, que esta pesquisa está delimitada espacialmente ao território brasileiro e temporalmente a partir da promulgação da Constituição Federal Brasileira de 1988.

Outrossim, convém ressaltar que o exame de um tema de impacto regional contribui para a formação jurídica acadêmica dos autores deste artigo, bem como para o enriquecimento dos conhecimentos adquiridos ao longo da disciplina de Direito Tributário.

Cuida-se de temática de grande relevância jurídica e econômica nos dias atuais, haja vista que a cobrança da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) – cobrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) – foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 957650, com repercussão geral reconhecida, ocasião em que o Egrégio Tribunal reafirmou jurisprudência já dominante quanto à inconstitucionalidade da TSA.

No mais, do ponto de vista econômico-orçamentário, após solucionada a controvérsia, ficou claro que os recolhimentos efetuados a título de TSA são cabíveis de restituição. Diversas empresas têm procurado o Judiciário a fim de reaver os valores pagos indevidamente, e a SUFRAMA têm sido condenada a restituir tais valores corrigidos desde cada pagamento indevido. Isso vem ocasionando um impacto orçamentário que ainda não é possível mensurar a extensão, muito embora deva se observar a aplicação da prescrição quinquenal para a repetição do indébito.

Justamente em razão do impacto financeiro acarretado pela cobrança inconstitucional desta taxa, em março de 2017, por meio da Medida Provisória nº 757/2016, regulamentada pela Portaria

nº 61/2017, a SUFRAMA iniciou a cobrança de duas novas taxas, instituídas em substituição à Taxa de Serviços Administrativos (TSA).

Além do mais, convém destacar que, em 16 de junho de 2017, essa Medida Provisória foi convertida na Lei 13.451/2017.

Nesse cenário, surge a seguinte problemática: “As novas taxas cobradas pela SUFRAMA – Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e Taxa de Serviços (TS) – obedecem aos ditames constitucionais?”.

Sendo assim, o objetivo precípua deste artigo é compreender por que a Taxa de Serviços Administrativos é inconstitucional, assim como analisar a constitucionalidade das novas taxas cobradas pela SUFRAMA em substituição à TSA. Com efeito, a fim de alcançar esse propósito, esta pesquisa abrange os seguintes objetivos secundários:

- Minuciar os requisitos necessários para instituição de uma Taxa, nos termos da Constituição Federal Brasileira de 1988.
- Examinar o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região no tocante à cobrança da TSA;
- Analisar o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 957650;
- Apontar as alterações advindas com a instituição das novas Taxas cobradas pela SUFRAMA, criadas pela Medida Provisória 759/2016, recentemente convertida na Lei nº 13.451/2017;

No que diz respeito à metodologia, pertinente assinalar que adotou-se a pesquisa bibliográfica, em livros doutrinários, artigos, monografias, bem como a análise dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais acerca do tema em estudo. A linguagem predominante nesta pesquisa é a formal, de acordo com os padrões cultos da Língua Portuguesa.

Por fim, vislumbra-se ao longo do desenvolvimento deste artigo os seguintes tópicos: 1. Conceitos Gerais; 2. Criação da Taxa de Serviços Administrativos pela Lei nº 9.960/2000; 3. Posicionamento do Tribunal Regional da 1ª Região quanto à constitucionalidade da TSA. 4. Análise do ARE 957650. 5. Criação da Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e da Taxa de Serviços (TS), mediante a MP nº 757/2016 convertida na Lei nº 13.451/2017.

2. CONCEITOS GERAIS

Antes de abordarmos o tema central deste ensaio, faz-se necessário apontar alguns conceitos de direito tributário importantes para a compreensão do que será abordado ao longo deste artigo. A Taxa de Serviços Administrativos fora considerada inconstitucional, por não cumprir os requisitos necessários para que este tributo fosse considerado uma taxa, portanto passemos a analisar o que é entendido como tributo e os requisitos necessários para que um tributo possa ser cobrado como taxa.

A definição de tributo não se trata de uma simples conceituação doutrinária, mas legal, posto que é possível encontrar este conceito no art. 3º do Código Tributário Nacional, senão vejamos: *“Art. 3º 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”*.

Quando o legislador aduz que o tributo é uma “prestação pecuniária” que pode ser paga “e moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, de acordo com Ricardo Alexandre (2016, p. 37), “é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código (...)”.

Quanto às características de prestação compulsória e que não constitui sanção de ato ilícito o autor (2016, págs. 36/37), aponta o seguinte, respectivamente:

O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor).

(...)

É exatamente neste ponto que reside a diferença entre tributo e multa. Apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está proibido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito.

Acerca do fato de ser uma prestação que deve, obrigatoriamente, ser “instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, depreende-se deste trecho que uma característica está vinculada a outra, posto que, por tratar-se de prestação instituída em lei ela deverá ser vinculada, ou seja, não é ato volitivo do administrador cobrar ou não os tributos. Quanto ao fato de ser prestação instituída em lei, Ricardo Alexandre (2016, págs. 40/41) aduz que esta

característica “(...) decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar”.

Atualmente, o Sistema Tributário Nacional reconhece cinco espécies de tributo, quais sejam: os impostos (art. 16 do CTN), as taxas (art. 77 do CTN e 145, II, da CF/88), as contribuições de melhoria (art. 81 do CTN), as contribuições sociais (art. 149 da CF/88) e os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88).

A Taxa de Serviços Administrativos era uma taxa cobrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) pela prestação dos serviços administrativos realizados. Conforme o art. 145, II, da Constituição Federal, as taxas são tributos instituídos “(...) *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*”.

Conforme o dispositivo supra, as taxas podem ser cobradas com base em dois pressupostos: quando tratar-se de exercício regular do poder de polícia (taxa de polícia) e para a utilização efetiva ou potencial dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos a sua disposição (taxa de serviços). Segundo Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2004, págs. 9/10):

A taxa é, pois, um tributo que tem como fato gerador ou hipótese de incidência uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Por ser a hipótese de incidência da taxa vinculada a um ato ou fato do Estado, diz-se ser ela um tributo vinculado.

A taxa de polícia decorre do regular exercício de atividades administrativas fundadas neste poder, que pode ser conceituado como a faculdade que possui o Estado de restringir ou condicionar o exercício de direitos individuais em razão do interesse público e do bem-estar da coletividade. Diz-se regular o poder de polícia quando exercido conforme a lei e em observância do devido processo legal, ou seja, sem desvio ou excesso de poder.

(...)

Quanto às taxas de serviço, maiores dificuldades existem na conceituação de especificidade e divisibilidade, requisitos sem os quais é ilegítima a cobrança deste tributo.

(...)

Por último, relativamente à utilização efetiva ou potencial dos serviços, vale enfatizar que somente cabe cobrança de taxa por utilização potencial de serviço público quando este for definido em lei como de utilização compulsória seja efetivamente existente e esteja à disposição do contribuinte.

Como exemplo de taxas que foram consideradas inconstitucionais, pode-se citar a TSA e a antiga taxa de iluminação pública. No caso da TSA, observa-se que, após a declaração de sua

inconstitucionalidade, esta fora convertida em duas outras taxas, quais sejam: a TS (Taxa de Serviços) e a TCIF (Taxa de Controle de incentivos Fiscais).

Quanto à antiga taxa de iluminação pública, posteriormente a sua declaração de inconstitucionalidade, fora estabelecida a Contribuição de Iluminação Pública, que possui, basicamente a mesma finalidade da antiga taxa de iluminação pública, contudo, sem descumprir requisitos previamente estabelecidos pela constituição.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2004, p. 10), a respeito da temática aduzem que:

(...), o Pretório Maior declarou, em diversas ocasiões, inconstitucional taxa de iluminação pública considerando-a tributo de exação inviável, dado ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, devendo ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais (RREE 231.764-RJ e 233.332-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, 10.03.99). Pelas mesmas razões, fulminou a cobrança de taxa de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos (RE 204.827; RE 188.391-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 15.06.2000).

3. CRIAÇÃO DA TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS PELA LEI Nº 9.960/2000

A Taxa de Serviços Administrativos fora instituída em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), sendo esta uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, cuja finalidade é “promover o desenvolvimento sócio - econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva (...)”, conforme o artigo primeiro de seu Regimento Interno.

Esta autarquia fora criada em fevereiro de 1967 pelo Decreto-lei 288, decreto que instituiu a Zona Franca de Manaus, contudo, a cobrança da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) fora estabelecida apenas em 28 de janeiro de 2000, regulamentada pela Lei nº 9.960, antes da vigência desta lei a mesma taxa era cobrada através de portaria, sem qualquer regulamentação legal acerca de sua cobrança.

A Lei 9.960/2000 possui apenas dez artigos, sendo os sete primeiros dedicados à regulamentação da TSA. O artigo primeiro dispõe acerca do fato gerador da taxa; o artigo segundo elenca quais entidades e produtos estão isentos de seu pagamento.

Os artigos 3º e 4º são responsáveis por estabelecer os valores a serem pagos e as sanções que o contribuinte estará sujeito caso não sejam recolhidos os valores da TSA, respectivamente.

Ressalta-se que, os valores a serem pagos estão elencados em tabelas anexas à lei, sendo que, conforme assinala o parágrafo único do artigo 3º, “*os produtos que tratam os Anexos IV e V desta Lei serão definidos em portaria do Superintendente da Suframa e poderão ser atualizados mediante propostas apresentadas pelas entidades respectivas*”.

Com base nos artigos 5º e 6º da Lei nº 9.960/2000, os recursos provenientes da arrecadação da TSA seriam creditados diretamente à SUFRAMA, bem como seus recursos apenas seriam para custeio exclusivo das atividades da Superintendência, conforme as prioridades por ela estabelecidas.

Art. 5º Os recursos provenientes da arrecadação da TSA serão creditados diretamente à Suframa, na forma definida pelo Poder Executivo.

Art. 6º Os recursos provenientes da TSA serão destinados exclusivamente ao custeio e às atividades fins da Suframa, **obedecidas as prioridades por ela estabelecidas**. (Grifou-se)

Neste ponto, é importante salientar que, o Decreto-lei nº 288/67, em seu artigo 24, estabelece que “A SUFRAMA poderá cobrar taxas por utilização de suas instalações e emolumentos por serviços prestados a particular”, teoricamente, este deveria ser o fato gerador da TSA, contudo, o legislador não apontou de forma nítida qual seria a destinação dos recursos arrecadados com esta taxa, uma vez que, conforme a redação do artigo 6º da lei que instituiu esta taxa, os recursos poderiam ser destinados para “*(...)custeio e às atividades fins da Suframa(...)*”, colocando de forma abstrata qual seria a destinação de tais recursos.

Outra peculiaridade contida na instituição da TSA é que, no seu artigo 7º, da Lei 9.960/2000 o legislador aponta que “*O Superintendente da Suframa disporá, em portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da TSA, inclusive sobre a redução de níveis de cobrança diferenciados para segmentos considerados de interesse para o desenvolvimento da região, (...)*”, ou seja, as condições da TSA seriam regulamentadas mediante portaria, dando certa discricionariedade aos critérios de um tributo, sendo que esta, como visto anteriormente, não é uma característica dos tributos, de forma geral.

A lei que estabelecia a TSA vigorou até 19 de dezembro de 2016, quando fora revogada pela Medida Provisória nº 757, sendo esta revogada pela Lei nº 13.451 de 16 de junho de 2017, até o momento esta encontra-se em vigor, regulamentando a competência da Zona Franca de Manaus para controlar a importação e o ingresso de mercadorias, com incentivos fiscais, na Zona

Franca de Manaus, nas áreas de livre comércio e na Amazônia Ocidental e institui a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de Serviços (TS). A lei atualmente em vigor será analisada ainda neste ensaio em momento oportuno.

4. POSICIONAMENTO DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS

A Taxa de Serviços Administrativos (TSA) foi alvo de grande controvérsia jurídica, inclusive, com o ajuizamento de diversas demandas questionando a sua constitucionalidade. Sabe-se que apenas em 2016 esta taxa foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), entretanto, até este marco, o Tribunal Regional da Primeira Região (TRF1) já vinha se posicionando acerca da constitucionalidade da cobrança da TSA.

O artigo primeiro da Lei nº 9.960/2000 possui a seguinte capitulação legal:

Art. 1º É instituída a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, tendo 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 pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa.

Em uma breve análise é possível reconhecer que o dispositivo legal supra apenas utiliza de forma genérica o conceito de taxa estabelecido pela Constituição Federal, art. 145, II:

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

(...)

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;

Pois bem, este foi o argumento utilizado na fundamentação da Apelação Cível nº 2007.32.00.005694-7/AM, em um dos primeiros julgados acerca da constitucionalidade da cobrança da TSA, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, após sua regulamentação por meio da Lei nº 9.960/2000.

TRIBUTÁRIO – TAXA – NATUREZA JURÍDICA – CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 145, II – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 77, CAPUT - SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS-SUFRAMA - TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS-TSA – LEI Nº 9.960/2000, ART. 1º - FATO GERADOR – ATUAÇÃO ESTATAL PRÓPRIA DO PODER DE POLÍCIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL – FALTA DE DEFINIÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA – REMESSA À CORTE ESPECIAL DETERMINADA.
(...)

1 – Taxa é tributo e, sendo tributo, seu fato gerador ocorre, conforme estabelecido no art. 145, II, da Constituição Federal, “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”, definição que se repete, com mínima variação terminológica, no art. 77, caput, do Código Tributário Nacional.

2 – O art. 1º da Lei nº 9.960/2000, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos – TSA a favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA, limita-se a repetir, como fato gerador da aludida taxa, a definição abstrata do seu objeto conforme descrita no art. 145, II, da Constituição Federal, deixando de definir, concretamente, qual atuação estatal própria do exercício do poder de polícia ou qual serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição seria passível de taxação.

3 - Carecendo de definição legal prestação de serviço público, específica e divisível, em que incidiria a Taxa de Serviços Administrativos–TSA, é inconstitucional o art. 1º da Lei nº 9.960/2000, que a instituía.

4 – Inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.960/2000 reconhecida.

5 – Remessa dos autos à Corte Especial determinada. (Código de Processo Civil, art. 481; Regimento Interno, art. 352 e seus parágrafos.)

6 - Julgamento das demais questões suscitadas no processo suspenso.

Ademais, em seu artigo 150, I, o constituinte veda que seja exigido ou aumentado o tributo sem lei o estabeleça, caso que ocorre quando se trata da TSA, posto que, ao utilizar a definição abstrata de quais as hipóteses de incidência da taxa, deixou de fixar qual seria o fato gerador para a cobrança deste tributo. Destarte, estaria a SUFRAMA impossibilitada de exigir o recolhimento da TSA.

Ressalta-se que outros julgados utilizaram o voto do relator, Desembargador Catão Alves, para fundamentar a inconstitucionalidade nas demais ações que surgiram acerca da impossibilidade da cobrança da TSA.

Ademais, o posicionamento do TRF1 foi adotado pelas turmas do Supremo Tribunal Federal no julgamento de demandas acerca dessa temática, inclusive por ocasião do ARE 957.650, com repercussão geral reconhecida, o qual em 2016 confirmou a jurisprudência já dominante no

sentido de ser inconstitucional a cobrança da Taxa de Serviços Administrativos, ficando a Superintendência da Zona Franca de Manaus responsável pela restituição dos valores havidos pela cobrança da taxa, com correção monetária e juros.

5. ANÁLISE DO ARE 957.650

Cabe salientar, primeiramente, que essa não foi a primeira vez que a cobrança da Taxa de Serviços Administrativos chegou ao Supremo Tribunal Federal. De início, a SUFRAMA instituiu a TSA por meio de portarias, com fulcro no artigo 24 do Decreto Lei nº 288/67:

Art. 24. A SUFRAMA poderá cobrar taxas por utilização de suas instalações e emolumentos por serviços prestados a particular.

Parágrafo único. As taxas e emolumentos de que tratam este artigo serão fixadas pelo Superintendente depois de aprovadas pelo Conselho Técnico.

Em 2011, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 556.854/AM, o Plenário do STF julgou inconstitucional a cobrança da referida taxa, asseverando que o dispositivo apontado como fundamento para tal cobrança não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. À propósito:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXAÇÕES PAGAS À SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS – SUFRAMA. NATUREZA JURÍDICA DE TAXA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE PORTARIA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 24 DO DECRETO-LEI N. 288/1967 NÃO RECEPCIONADO. 1. Taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado. 2. A Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa exerce atividade afeta ao Estado em razão do disposto no art. 10 do Decreto-Lei n. 288/1967, e as exações por ela cobradas são de pagamento compulsório por quem pretende se beneficiar dos incentivos oferecidos pelo Decreto-Lei n. 288/1967, tendo, assim, natureza de taxa. 3. O parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n. 288/1967, que autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988. (RE 556854, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 RT v. 100, n. 914, 2011, p. 430-446)

Nota-se, pois, que o Supremo, nesse primeiro momento, entendeu ser indevida a cobrança da taxa, haja vista constituir afronta ao princípio da legalidade tributária sua instituição mediante

portarias. Dessa forma, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade da cobrança da TSA no período anterior à vigência da Lei nº 9.960/00, assentando a natureza de taxa de tal tributo, e não de preço público. (p. 7 do Inteiro Teor do ARE 957.650).

Conforme já explanado anteriormente, a cobrança da TSA foi inserida na Lei nº 9.960/2000, o que não foi suficiente para sanar os vícios de legalidade, razão pela qual o Tribunal Regional da 1ª Região firmou entendimento no sentido de que a cobrança da TSA, com fulcro no artigo 1º da Lei nº 9.960/200, ainda restava indevida.

Nesse cenário, novamente a discussão acerca da constitucionalidade da cobrança da Taxa de Serviços Administrativos chegou ao Supremo Tribunal Federal. O Recurso Extraordinário com Agravo nº 957.650, teve repercussão geral reconhecida, e por meio deste a Corte Suprema reafirmou sua jurisprudência já dominante.

Faz-se mister destacar que o STF, já vinha se manifestando pela inconstitucionalidade da Taxa prevista na Lei nº 9.960/00, uma vez que a referida lei deixou de definir de forma específica o fato gerador da exação, ferindo, mais uma vez, o princípio da legalidade tributária.

O caso originou-se mediante ação ajuizada em 05/12/2013 pela empresa Drogarias Santo Remédio Ltda, na qual pleiteava a declaração da inexistência de relação jurídica-tributária entre a empresa e a SUFRAMA, bem como a repetição do indébito dos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da demanda.

O Juízo da 3ª Vara da Seção Judiciária do Amazonas julgou procedente o pedido, para declarar a inexistência de relação jurídico-obrigacional entre a autora e a Ré, de obrigação de pagar a Taxa de Serviços Administrativos – TSA, e condenou a SUFRAMA a restituir à autora os valores recolhidos, não abrangidos pela prescrição quinquenal, devidamente corrigidos de acordo de com o Manual de Cálculos da Justiça Federal, desde a data do recolhimento até a efetiva devolução.

Irresignada, a SUFRAMA interpôs recurso de apelação nº 0021860-41.2013.4.01.3200. Nessa oportunidade, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região manteve a sentença proferida em primeiro grau, isto é, confirmou a inexistência de relação jurídica-tributária entre a autora e a parte ré, sendo, por conseguinte, indevida a cobrança da Taxa de Serviços Administrativos prevista na Lei nº 9.960/2000.

Contra o acórdão que negou provimento à apelação, a autarquia opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados. Insatisfeita, a SUFRAMA interpôs Recurso Extraordinário. Em juízo de admissibilidade, o TRF-1ª Região não admitiu o recurso extraordinário,

fundamentando tal decisão no fato de que o acórdão impugnado, no tocante ao mérito da controvérsia, encontrava-se em sintonia com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme o julgado a seguir colacionado:

Trata-se recurso extraordinário interposto contra acórdão da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado: ‘TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ART. 145, INCISO II, DA CARTA MAGNA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 77. EXIGÊNCIA DE LEI PARA CRIAÇÃO DE TAXA. LEI Nº 9.960/2000, ART. 1º. TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS – TSA POR ATUAÇÃO DA SUFRAMA. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DO FATO GERADOR NA LEI. CRIAÇÃO DA TAXA POR PORTARIA. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º RECONHECIDA PELO PLENO DESTA CORTE. 1. A Autora ajuizou a presente ação em face da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA com o objetivo de assegurar a inexigibilidade da cobrança da Taxa de Serviço Administrativo – TSA, instituída pela Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000, decorrente das Medidas Provisórias nºs 2.007/1999 e 2.015/2000. 2. A criação de taxa impõe a existência simultânea de requisitos, tidos como “fatos do Estado”, que são: o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança da ‘taxa’, e, a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, permitindo a cobrança do tributo em foco. Ainda, como dito, a instituição da taxa de serviço se dá em razão da disponibilização de serviços públicos caracterizados como ‘divisíveis’ e ‘específicos’. 3. A Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000, que, dentre outras disposições, instituiu a Taxa de Serviços Administrativos – TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa, definindo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado pela SUFRAMA ao contribuinte ou que lhe seja posto à disposição. 4. A citada lei fixou, em seu art. 7º que: ‘O Superintendente da Suframa disporá, em portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da TSA, inclusive sobre a redução de níveis de cobrança diferenciados para segmentos considerados de interesse para o desenvolvimento da região, sujeita essa redução à homologação do Conselho de Administração da Suframa.’ 5. Ocorre que, conquanto a Portaria nº 205 - SUFRAMA tenha especificado, a seu modo, as ocorrências ensejadoras da cobrança da TSA, a Lei nº 9.960/2000 trouxe a previsão genérica da Taxa de Serviços Administrativos – TSA, reproduzindo o texto do art. 145 da Constituição Federal, sem a identificação precisa dos serviços taxados. 6. É evidente que a aludida lei não atendeu aos requisitos necessários à criação de tributo, como bem determina a Constituição Federal, em seu artigo 145, e, por consequência, violou o disposto no art. 150, estabelecendo este preceito que: ‘Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)’. 7. ‘(...) 2 - O art. 1º da Lei nº 9.960/2000, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos - TSA a favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA, limita-se a repetir, como fato gerador da aludida taxa, a definição abstrata do seu objeto conforme descrito no art. 145, II, da Constituição Federal, deixando de definir, concretamente, qual atuação estatal própria do exercício do poder de polícia ou qual serviço público, específico e divisível, prestado ao

contribuinte ou posto à sua disposição, seria passível de taxaço. 3 - Carecendo de definição legal prestação de serviço público, específica e divisível, em que incidiria a Taxa de Serviços Administrativos-TSA, é inconstitucional o art. 1º da Lei nº 9.960/2000, que a instituirá. 4 - Inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.960/2000 reconhecida.’ (INAMS 0005632-98.2007.4.01.3200 / AM, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES, CORTE ESPECIAL, e-DJF1 p.6 de 18/09/2012) 8. ‘(...) 3. O parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n. 288/1967, que autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988’. (RE 556854, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 RT v. 100, n. 914, 2011, p. 430-446). 9. Desse modo, correta a sentença, devendo ser mantida. 10. Apelação e remessa oficial não providas.’ O recurso busca fundamento no art. 102, III, a e b, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 145, II, § 2º, e 150, todos da Carta. Sustenta, em síntese, que todos os elementos constitutivos da obrigação tributária foram devidamente delineados pelo artigo 1º da Lei 9.960/00, razão pela qual a instituição da Taxa de Serviços Administrativos – TSA não padece de qualquer inconstitucionalidade. A pretensão não merece acolhida. O acórdão recorrido não merece reparos, na medida em que se mostra consentâneo com a jurisprudência da Corte. Confirma-se, a propósito, a ementa a seguir: ‘Agravos regimental no recurso extraordinário. Valores pagos à SUFRAMA. Natureza jurídica. Taxa. Cobrança por meio de portaria. Princípio da legalidade. Violação. Não recepção do parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei nº 288/67. Precedente. 1. Esta Corte consolidou entendimento no sentido de caracterizar como taxa a cobrança pecuniária pela SUFRAMA para anuir aos pedidos de guias de importação de insumos e bens de capital e aos pedidos de desembaraço aduaneiro e do controle dos internamentos na Zona Franca de Manaus. 2. A cobrança de taxa por meio de portaria viola o princípio da legalidade tributária. 3. Não recepção pela CF/88 do parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei nº 288/67. 4. Agravos regimental não provido.’ (RE 599450 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli) Diante do exposto, com base no art. 557, caput, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso extraordinário.(RE 876649, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJ de 19/06/2015).

Contra essa decisão a SUFRAMA interpôs agravo, cujo relator foi o Ministro Teori Zavascki.

Nesse ponto, vale apontar as teses lançadas pela SUFRAMA para defesa da constitucionalidade da cobrança da Taxa de Serviços Administrativos. A autarquia alegou ofensa aos artigos 145, II e §2º, e 150, I, da Constituição Federal, haja vista que:

(a) no período posterior à edição da Lei 9.960/00, a cobrança da TSA não viola o princípio da legalidade; (b) todos os elementos constitutivos da obrigação tributária foram devidamente delineados pelo art. 1º da Lei n. 9.960/00; (c) a referida taxa é exigível em razão do exercício regular do poder de polícia e da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis pela autarquia; (d) não é necessário que a norma tributária especifique quais serviços e atividades ensejam

a cobrança da taxa, bastando a indicação de que integrem aquele feixe de competências atribuídas à SUFRAMA no Decreto-Lei n. 288/67, consubstanciadas expressamente nas rubricas constantes em cada um dos Anexos I a VI da Lei n. 9960/2000, que enunciam o fato gerador da exação. (pág. 5 do Inteiro Teor do Acórdão do ARE 957650.)

Em sua manifestação, o eminente Ministro transcreveu um julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que ao analisar a redação do artigo 1º da Lei nº 9.960/2000 aduziu que o dispositivo limitava-se a repetir, como fato gerador do tributo, a definição abstrata do seu objeto, conforme descrita no dispositivo constitucional. Destaca-se, ainda, o seguinte trecho do julgado:

Ora, se o Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, decidiu pela inconstitucionalidade de taxas que tinham como fato gerador prestação de serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, maior razão existe para declaração de inconstitucionalidade quando não há definição, sequer, da prestação ou prestações de serviço público em que incidiria a Taxa de Serviços Administrativos-TSA. (pág. 10 do Inteiro Teor do Acórdão do ARE 957650).

O Ministro Teori Zavascki relatou que o julgado estava em plena sintonia com a jurisprudência da Corte Suprema, que “[...] ambas as turmas do STF têm se manifestado no sentido de que a edição da Lei 9.960/00 não expurgou o vício de inconstitucionalidade presente na TSA, porquanto não especificado o fato gerador da exação pelo referido diploma legal”. (pág. 12 do Inteiro Teor do Acórdão do ARE 957650). Em seguida, trouxe a baila alguns julgados nesse sentido e manifestou-se pela existência de repercussão geral, conhecendo do agravo e negando provimento ao Recurso Extraordinário.

Ao final, conforme publicado no *site* do STF, o Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão, reconhecendo a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Luiz Fux. Nesse julgamento, não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Rosa Weber.

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). COBRANÇA DA TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI 9.960/00. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. É inconstitucional o art. 1º da Lei 9.960/00, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos (TSA), por não definir de forma específica o fato gerador da exação. 2. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso extraordinário, com o reconhecimento da repercussão geral do tema e a reafirmação da

jurisprudência sobre a matéria.

O tema foi julgado por meio do Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal. Insta salientar que nos termos do artigo 323-A do Regimento Interno do STF, nos casos de reafirmação de jurisprudência dominante da Corte, o julgamento de mérito de questões com repercussão geral pode ser realizado por meio eletrônico, sem a necessidade de análise no plenário físico.

Posteriormente, a SUFRAMA opôs Embargos Declaratórios objetivando a modulação dos efeitos do acórdão acima transcrito.

Para tanto, sustentou que o acórdão embargado tinha efetivo potencial para fomentar inúmeras demandas administrativas e judiciais, na expectativa de restituição dos valores pagos pela utilização de serviços efetivamente prestados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

Arguiu, além disso, que os valores arrecadados mediante a cobrança da TSA correspondem, em média, a 96% da arrecadação total da autarquia, de modo que a devolução dos valores anteriormente cobrados poderia gerar incontáveis demandas com potencial para desestabilizar financeiramente a autarquia e comprometer a atuação no desenvolvimento socioeconômico da região. Por fim, alegou que a TSA teria sido recolhida como contraprestação por serviços que foram efetivamente prestados, de forma que sua devolução ensejaria o enriquecimento sem causa daqueles que contribuíram. (págs. 3 e 4 do Inteiro Teor do Acórdão do ARE 957650).

Ao analisar tal pleito, o Ministro Teori Zavascki asseverou que tais razões não eram aptas a justificar a modulação dos efeitos da decisão. Destacou que a Corte já havia se pronunciado anteriormente pela inconstitucionalidade da cobrança da TSA no período anterior à Lei nº 9.960/2000, por ocasião do julgamento do RE 556.854, e que nesse caso não houve modulação dos efeitos.

Outrossim, ressaltou que durante a vigência da Lei, inúmeras vezes as turmas do STF posicionaram-se pela inconstitucionalidade do artigo 1º do referido diploma legal. Esclareceu não houve alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica para a modulação dos efeitos do acórdão embargado. (pág. 6 do Inteiro Teor do Acórdão do ARE 957650).

De mais a mais, sustentou que não havia motivos relevantes de interesse social para justificar a modulação de efeitos pretendida, que, embora a arrecadação mediante o recolhimento

da taxa possuísse papel relevante no orçamento da autarquia, a exação constituía apenas uma dentre várias fontes de receita legalmente previstas para a SUFRAMA. No mais, defendeu que:

Não se pode, portanto, utilizar a dependência financeira da Suframa com relação aos recursos oriundos da cobrança da TSA como argumento para negar aos contribuintes o direito legalmente assegurado de restituição de exação declarada inconstitucional, já que, como visto, a maior parte da receita obtida com a taxa sequer era direcionada ao custeio dos serviços supostamente prestados pela autarquia.

Destarte, o Ministrou manifestou-se pela rejeição dos embargos. Em seguida, os demais ministros, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, rejeitaram os embargos de declaração. Em 7 de fevereiro de 2017 ocorreu o trânsito em julgado do ARE 957650.

Diante desse posicionamento tomado pelo STF, a União mais uma vez, insatisfeita, ao final do ano de 2016, instituiu novas taxas, por meio da Medida Provisória nº 757/2016 de 19 de dezembro de 2016. As taxas instituídas foram a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF), pelo exercício do poder de polícia e a Taxa de Serviços (TS), pela prestação de serviços.

As novas taxas passaram a ser cobradas em 20 de março de 2017. A SUFRAMA, para tanto, publicou a Portaria nº 61, com 25 artigos que detalham os procedimentos de cobrança das taxas e discriminam os casos de isenções, reduções e suspensões de impostos.

A Superintendente da SUFRAMA, Rebecca Garcia, em reunião com técnicos da autarquia representantes de empresas, afirmou que as novas taxas atingem os objetivos de reduzir os custos dos usuários em relação ao que era pago com a Taxa de Serviços Administrativos (TSA) e, ao mesmo tempo, viabilizam as ações desenvolvidas pela SUFRAMA, inclusive a missão de desenvolvimento sustentável da região”.

6. CRIAÇÃO DA TAXA DE CONTROLE DE INCENTIVOS FISCAIS (TCIF) E DA TAXA DE SERVIÇOS (TS), MEDIANTE A MP Nº 757/2016 CONVERTIDA NA LEI Nº 13.451/2017.

Após a já citada declaração de inconstitucionalidade da TSA pelo STF, resultante do ARE 957.650/AM, a União, com vistas a não perder receitas, tenta novamente taxar as atividades exercidas no âmbito da SUFRAMA, mediante a instituição de duas novas taxas, a saber, a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de Serviços (TS).

As referidas taxas surgiram no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Medida Provisória nº 757/2016 que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 13.451/2017, editada em 16/06/2017.

Por conta da recentidade de sua vigência (aproximadamente sete meses), as discussões políticas, jurídicas, econômicas e, principalmente, jurisprudenciais ainda carecem de maior aprofundamento. No entanto, já é possível observar críticas no sentido de que os novos tributos terão o mesmo fim que o seu antecessor, qual seja, a declaração de inconstitucionalidade, embora os parcos julgados existentes tenham entendimento diverso até então.

As primeiras críticas surgem desde a exposição de motivos que fundamentam a edição da MPV 757/2016 pois, em seu item 18, aduz que “a estimativa de arrecadação, segundo tais parâmetros, é da ordem de R\$ 475 milhões, já compreendidas as hipóteses de isenções e reduções”. O que se percebe, aqui, é que a estimativa de valor arrecadado por meio das duas novas taxas é bastante superior às próprias despesas da SUFRAMA, que giram em torno de R\$ 150 milhões, de acordo com os dados de 2015 do Portal da Transparência do Governo Federal. Assim, nota-se total desacordo com a finalidade dessa espécie de tributo, que é uma contraprestação de uma atividade do Poder Público e, segundo precedente do STF, “não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real de atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte”.

Ainda com relação à edição da MPV, é flagrante que inexistem os requisitos fundamentais da relevância e da urgência para que o Chefe do Poder Executivo exerça a função atípica de legislar por meio de medidas provisórias. Sem maior aprofundamento no mérito dessa questão, haja vista o STF entender que não cabe ao Poder Judiciário apreciar a existência de relevância e urgência para a edição de MP (ADI 1667/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 21/11/1997), bem como afirma ser possível instituir tributos por medida provisória (ADI 1417/DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 24/05/1996), vale destacar, por oportuno, os itens 12 e 13 da exposição de motivos, a saber:

12. Além da arrecadação não realizada ainda há de ser considerado o latente prejuízo de devolução dos valores que ainda vem sendo recolhidos; potencialmente a repetição de indébito pode afetar parte dos R\$3,07 bilhões arrecadados de 2008 a 2015, com acréscimos de juros, correção monetária e honorários advocatícios.

13. Dado tal cenário, vislumbra-se que a extinção da taxa atualmente cobrada e sua substituição por outras mediante edição de medida provisória possa superar os riscos existentes e deter a evolução dos prejuízos.

Como pode ser observado dos itens acima, foram utilizados como fundamentos na exposição de motivos a mera consequência da instituição de exações pela via inadequada, apontando o julgamento pelo STF da ARE 957.650/AM. Depreende-se, assim, que a instituição da TCIF e da TS não possuem como finalidade a contraprestação por uma atividade estatal, de acordo com o que determina a Constituição Federal. De modo diverso, sua razão de ser indica, principalmente, a constituição de caixa para fazer frente ao pagamento dos indébitos decorrentes da tributação inconstitucional das mesmas atividades.

Ademais, ainda com relação aos requisitos de relevância e urgência para a edição de medidas provisórias, é interessante observar o lapso temporal que decorrerá até a efetiva cobrança do tributo, pois a MPV foi editada em 19/12/2016 e somente se converteu em lei em 16/06/2017. Além disso, por expressa disposição do §2º do art. 62 da CF, a medida provisória que implique instituição ou majoração de tributos (com algumas exceções que não se aplicam ao caso em tela), só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Ou seja, sua eficácia só ocorrerá em 2018, passado mais de um ano desde a edição da MPV, o que desabona qualquer argumento de urgência, a despeito da prerrogativa que tem o Presidente da República para solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa (Art. 64, §1º da CF).

Superada esta crítica quanto aos requisitos legais para a edição da Medida Provisória, passa-se agora aos comentários afetos ao mérito tributário, pois entende-se que a instituição da TCIF e da TS violam disposições constitucionais para a instituição de taxas. Neste diapasão, aduz o art. 145, II da CF que a União poderá instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

A inteligência do supracitado dispositivo é de que a taxa é um tributo sinalagmático por excelência, ou seja, é indissociável da necessária contraprestação do sujeito ativo em face do sujeito passivo.

Assim, a Lei nº 13.451/2017 descreve em seus artigos 2º ao 4º as atividades realizadas pela SUFRAMA que corresponderão ao exercício do poder de polícia que justificarão a TCIF e, no seu art. 13, os fatos geradores dos serviços para os quais será cobrada a TS, que se encontram no Anexo II da lei. Senão vamos:

Art. 2º A importação de mercadorias estrangeiras no âmbito da Zona Franca de Manaus, das áreas de livre comércio e da Amazônia Ocidental deverá ser previamente licenciada pela Suframa para efeito de fruição dos incentivos fiscais por ela administrados.

§ 1º O licenciamento dependerá da regularidade cadastral da pessoa jurídica perante a Suframa, da compatibilidade com ato aprobatório de projeto de que dependa a fruição dos incentivos fiscais e da inexistência de motivo determinante de suspensão ou de exclusão dos incentivos fiscais.

§ 2º A Suframa controlará o cumprimento da licença de importação por ocasião da entrada das mercadorias referidas no **caput** deste artigo.

Art. 3º O ingresso de mercadorias procedentes do território nacional no âmbito da Zona Franca de Manaus, das áreas de livre comércio e da Amazônia Ocidental deverá ser previamente registrado perante a Suframa para efeito de fruição dos incentivos fiscais por ela administrados.

§ 1º O registro dependerá da regularidade cadastral da pessoa jurídica perante a Suframa e da inexistência de motivo determinante de suspensão ou de exclusão dos incentivos fiscais.

§ 2º A Suframa controlará o cumprimento das condições especificadas no registro por ocasião da entrada das mercadorias referidas no **caput** deste artigo.

Art. 4º O controle a ser exercido pela Suframa, conforme previsto no § 2º do art. 2º e no § 2º do art. 3º desta Lei, compreenderá, entre outras providências, a conferência da situação cadastral e fiscal da pessoa jurídica, ou da entidade equiparada, e da documentação fiscal e de transporte das mercadorias, a vistoria física das mercadorias, conforme a necessidade, e a averiguação de situações que possam ensejar a suspensão ou a exclusão dos incentivos fiscais.

Parágrafo único. No caso de importação ou de ingresso de mercadorias destinadas a integrar processo fabril nas áreas incentivadas, como insumos, componentes, partes e peças, o controle envolverá, adicionalmente, o acompanhamento de seu emprego em conformidade com o processo produtivo básico correspondente ao projeto econômico aprovado pela Suframa e do qual dependa a fruição dos incentivos fiscais, consoante critérios a serem estabelecidos pelo Conselho de Administração da Suframa.

Art. 13. Ocorre o fato gerador da TS no momento da solicitação dos serviços constantes do Anexo II desta Lei, de acordo com as especificações e os valores nele previstos.

Com isso, a lei consegue se desvincular do vício que resultou na inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.960/2000 que, de acordo com o STF, não continha a definição concreta da atuação estatal própria do exercício do poder de polícia ou do serviço público, específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Ocorre, entretanto, que a inconstitucionalidade dos novos dispositivos deriva de motivos diversos, que são a fixação da base de cálculo e a destinação dos tributos. Paulo de Barros Carvalho assevera que as taxas se diferem dos impostos porque a análise de suas bases de cálculo deverá exhibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Geraldo Ataliba vai além e diz que a base de cálculo da taxa deve ser custo, valor ou outra grandeza qualquer da própria

atividade. Em suma, o que os autores querem dizer é que a taxa é mensurada pela medida da prestação estatal a ser definida pelo legislador, sendo esta medida referente a um serviço ou ao exercício do poder de polícia.

No entanto, a TCIF mensura o **valor** e a **quantidade da mercadoria** e não uma medida de atuação estatal, pois o elemento objetivo da obrigação tributária, descrito no seu art. 4º, não guarda correspondência com os critérios de quantificação do tributo, apontados em seu art. 8º, especialmente no que se refere seu §3º, a saber:

Art. 8º Ocorre o fato gerador da TCIF no momento do registro de pedido de licenciamento de importação a que se refere o art. 2º desta Lei ou do registro de protocolo de ingresso de mercadorias a que se refere o art. 3º desta Lei, sendo devida em conformidade com a soma dos seguintes valores:

I – por cada pedido de licenciamento de importação ou por cada nota fiscal incluída em registro de ingresso de mercadorias em geral, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais), limitando-se a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor total das mercadorias constantes do respectivo documento;

II – por cada mercadoria constante do pedido de licenciamento de importação ou por cada nota fiscal incluída em registro de protocolo de ingresso de mercadorias, o valor de R\$ 30,00 (trinta reais), limitando-se cada parcela a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor individual da mercadoria.

§ 1º Na hipótese do parágrafo único do art. 4º desta Lei, os percentuais referidos nos incisos I e II do **caput** deste artigo são de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento).

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2018, exclusivamente na hipótese do parágrafo único do art. 4º desta Lei, os valores fixos referidos nos incisos I e II do **caput** deste artigo serão, respectivamente, de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais) e de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais), mantidos os limites percentuais referidos no § 1º deste artigo.

§ 3º Considera-se mercadoria cada bem especificado como item em pedido de licenciamento de importação ou em nota fiscal vinculada a protocolo de ingresso de mercadoria, para fins do inciso II do caput deste artigo.

Pois bem, mesmo desconsiderando a limitação dos §1º e 2º, o valor das mercadorias é base de cálculo de outros impostos, como por exemplo o imposto de importação (II) e o impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Assim, vai de encontro ao disposto §2º do art. 145 da CF, que diz que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. E mesmo que não fosse, também não se refere a elemento objetivo das taxas, que deve ser uma “grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal” (ADI 447/DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 5/3/1993).

O mesmo se aplica à TS, pois a norma elenca em seu Anexo II, serviços que não representam atividade estatal e correspondem a fatos geradores típicos da tributação do Imposto

Sobre Serviço – ISS, como por exemplo “armazenagem e movimentação de cargas” e também “movimentação interna de mercadorias nos entrepostos”.

Ainda quanto à TS, vale ressaltar a sua possibilidade de atualização anual por ato infra legal do Ministro de Estado da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, que vem descrita no art. 14 da Lei 13.451, que dispõe:

Art. 14. Os valores previstos no art. 8º e no Anexo II desta Lei poderão ser atualizados anualmente por ato do Ministro de Estado da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, por aplicação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) ou por índice que venha a substituí-lo.

Como se depreende do dispositivo legal acima, o reajuste leva em consideração índices inflacionários que não guardam relação alguma com a variação de custos ou outra importância diretamente relacionada com os serviços supostamente prestados.

A despeito de toda a argumentação já discorrida até aqui, recentemente foi proferida sentença **negando provimento** ao pedido de afastamento das taxas (TCIF e TS), senão vejamos:

Nesse sentido, entendo que a lei 13.451, de 16 de junho de 2017 – ao contrário da lei 9.960/00, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos (TSA) e deixou de estabelecer quais serviços públicos específicos e divisíveis estavam sendo remunerados – trouxe em seu corpo todos os critérios/requisitos necessários à cobrança da Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF); primeiro porque pormenorizou quais os serviços estão sendo remunerados – licenciamento (cujo objeto é a verificação da importação de mercadorias estrangeiras no âmbito da Zona Franca de Manaus, das áreas de livre comércio e da Amazônia Ocidental para efeito de fruição dos incentivos fiscais por ela administrados) e registro (cujo objeto é a verificação do ingresso de mercadorias procedentes do território nacional no âmbito da Zona Franca de Manaus, das áreas de livre comércio e da Amazônia Ocidental para efeito de fruição dos incentivos fiscais por ela administrados); segundo porque trouxe consigo os critérios objetivos para a valoração do montante a ser pago por estes serviços no art. 8º, *in verbis*:

Art. 8º Ocorre o fato gerador da TCIF no momento do registro de pedido de licenciamento de importação a que se refere o art. 2º desta lei ou do registro de protocolo de ingresso de mercadorias a que se refere o art. 3º desta lei, sendo devida em conformidade com a soma dos seguintes valores:

I - por cada pedido de licenciamento de importação ou por cada nota fiscal incluída em registro de ingresso de mercadorias em geral, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais), limitando-se a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor total das mercadorias constantes do respectivo documento;

II - por cada mercadoria constante do pedido de licenciamento de importação ou por cada nota fiscal incluída em registro de protocolo de ingresso de mercadorias, o valor de R\$ 30,00 (trinta reais), limitando-se cada parcela a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor individual da mercadoria.

§ 1º Na hipótese do parágrafo único do art. 4º desta lei, os percentuais referidos nos incisos I e II do caput deste artigo são de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento).

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2018, exclusivamente na hipótese do parágrafo único do art. 4º desta lei, os valores fixos referidos nos incisos I e II do caput deste artigo serão, respectivamente, de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais) e de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais), mantidos os limites percentuais referidos no § 1º deste artigo.

§ 3º Considera-se mercadoria cada bem especificado como item em pedido de licenciamento de importação ou em nota fiscal vinculada a protocolo de ingresso de mercadoria, para fins do inciso II do **caput** deste artigo.

De igual modo, a Taxa de Serviços (TS) instituída pela própria lei 13.451 de 16 de junho de 2017 remunera os serviços especificados no Anexo II da lei, serviços estes específicos e divisíveis.

Por assim ser, verifico que a lei 13.451 de 16 de junho de 2017 corrigiu os equívocos existentes no art. 1º da lei 9.960/00, que havia instituído a Taxa de Serviços Administrativos (TSA) sem definir de forma específica o fato gerador da exação, motivo este que levou o Supremo Tribunal Federal declarar a sua inconstitucionalidade no ARE 957650RG/AM, assim como a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região na AP 0005632-98.2007.4.01.3200, INAMS 2007.32.00.005694-7/AM, rel. Desembargador Federal Catão Alves.

Ante o exposto, **JULGO IMPROCEDENTES OS PEDIDOS**, com resolução do mérito, nos termos do art. 487, I, do NCPC." (grifou-se)

Observa-se, desta feita, que a sentença proferida não enfrentou de maneira mais profunda nenhum dos argumentos trazidos por este trabalho e não se utilizou do seu controle de constitucionalidade difuso. Assim, resta esperar qual será o posicionamento dos Tribunais Superiores quando da apreciação da matéria.

7. CONCLUSÃO

Ao longo do estudo, nota-se que é evidente a inconstitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) instituída pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), haja vista a afronta ao princípio da legalidade tributária.

Observa-se que o legislador, na elaboração da Lei nº 9.960/2000, não atendeu aos ditames constitucionais acerca dos requisitos da taxa, uma vez que o artigo 1º da citada lei limitou-se a repetir a definição abstrata de taxa contida no artigo 145, II, da Constituição Federal, deixando de definir de forma específica o fato gerador do aludido tributo.

Diante de tal vício, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região firmou entendimento no sentido de ser indevida a cobrança da TSA, o que implica o direito de restituição aos contribuintes dos valores recolhidos a título de TSA, corrigidos de acordo com os índices do Manual de Cálculos da Justiça Federal, respeitada, de toda forma, a prescrição quinquenal. Mais adiante, o Supremo Tribunal Federal acompanhou o posicionamento do TRF-1, reafirmando, no julgamento do ARE 957.650, com repercussão geral reconhecida, a jurisprudência já dominante acerca do tema.

Ademais, com o desenvolvimento deste ensaio foi possível constatar outros possíveis fundamentos para a declaração de inconstitucionalidade da aludida taxa. Como, por exemplo, o disposto no artigo sétimo, de que a redução tributária da taxa poderia ser efetuada mediante portaria. Ora, os tributos podem ser majorados e reduzidos apenas mediante lei, considerando o princípio da simetria das formas associado ao artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988.

Além disso, o artigo 6º da Lei 9.960/00 também poderia ser tido como inconstitucional, posto que a receita arrecadada por taxa tem por finalidade remunerar um serviço prestado ou disponível ao contribuinte, bem como nos casos do exercício do poder de polícia; ou seja, as receitas devem ter destinação específica e não obedecer às prioridades estabelecidas pela SUFRAMA.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, restou evidente também a preocupação da autarquia em relação as consequências da declaração de inconstitucionalidade da TSA, visto que postulou pela modulação dos efeitos da decisão da Corte Suprema, com o intuito de se desobrigar do dever de restituição. Diante da negativa do STF nesse sentido, alguns meses depois, por meio da Medida Provisória nº 757/2016, foram instituídas novas taxas em favor da SUFRAMA: a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de Serviços (TS).

Nota-se que a SUFRAMA tentou sanar os vícios contidos na Lei nº 9.960/2000, como por exemplo, buscou definir de forma clara o fato gerador de cada taxa. Todavia, ao longo deste artigo, observou-se que as referidas taxas ainda não atendem aos requisitos constitucionais desse tipo de tributo.

É possível afirmar, com base na exposição de motivos da Medida Provisória nº 757/2016,

que a autarquia busca, com a cobrança das aludidas taxas, minimizar os prejuízos advindos dos recolhimentos indevidos a título de Taxa de Serviços Administrativos, o que foge da finalidade desse tipo de tributo, qual seja, a contraprestação por uma atividade estatal.

Além disso, conforme exposto, as novas taxas possuem vícios na fixação da base de cálculo, de modo que, embora tenham sido sanados os vícios presentes na Lei nº 9.960/2000, a inconstitucionalidade dos novos dispositivos deriva de motivos diversos, que são a fixação da base de cálculo e a destinação dos tributos.

Por fim, conclui-se no sentido de que é possível que os novos tributos tenham o mesmo fim que seu antecessor, qual seja, a declaração de inconstitucionalidade, embora os parques julgados existentes tenham entendimento diverso até então. Caso isso ocorra, a finalidade de minimizar os prejuízos decorrentes do recolhimento indevido da TSA não será alcançada, podendo-se afirmar, inclusive, que o problema será agravado.

8. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado. 10.** ed. rev., atual. e ampl.– Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria, Jurisprudência e 330 questões.** 7a. Edição. Rio de Janeiro: Impetus Editora: 2004.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 150.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **A Inconstitucionalidade da Taxa de Serviço Administrativo – TSA, Instituída Pela Lei 9.960/2000.** Disponível em: <http://abdf.adv.br/opinioes/a-inconstitucionalidade-da-taxa-de-servico-administrativo-tsa-instituida-pela-lei-9-9602000/>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. **Decreto-lei nº 288 de 28 de fevereiro de 1997.** Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0288.htm> Acesso em 10 de dezembro de 2017.

BRASIL. Lei nº 13.451/2017 de 16/06/2017. Dispõe sobre a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para regular e controlar a importação e o ingresso de mercadorias, com incentivos fiscais, na Zona Franca de Manaus, nas áreas de livre comércio e na Amazônia Ocidental e institui a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de Serviços (TS).

BRASIL. **Lei nº 9.960 de 28 de janeiro de 2000.** Institui a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa, estabelece preços a serem cobrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama, cria a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/download/legislacao/federal/legi_l_9960.pdf> Acesso em 10 de dezembro de 2017.

BRASIL. **Medida Provisória nº 757/2016 de 19/12/2016.** Institui a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais e a Taxa de Serviços em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa e dá outras providências.

BRASIL. **Regimento Interno da Superintendência da Zona Franca de Manaus.** Portaria nº 123 de 03 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br/download/documentos/regimento-interno-portaria-123-2008.pdf>> Acesso em 10 de dezembro de 2017.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. **Notícia: Suframa publica portaria para normatizar cobrança das novas taxas TCIF e TS.** Disponível em: <http://site.suframa.gov.br/noticias/suframa-publica-portaria-para-normatizar-cobranca-das-novas->

taxas-tcif-e-ts. Acesso em 10 de dezembro de 2017.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. **Notícia: Suframa esclarece dúvidas sobre a cobrança da TCIF e TS.** Disponível em: <http://site.suframa.gov.br/noticias/suframa-esclarece-duvidas-sobre-a-cobranca-da-tcif-e-ts>. Acesso em 10 de dezembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 957650 – Recurso Extraordinário com Agravo.** Relator: Min. Teori Zavascki. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4950844>. Acesso em 02 de janeiro de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0005632-98.2007.4.01.3200 - Amazonas.** Relator: Desembargador Federal Catão Alves. Disponível em: <<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200732000056947&pA=200732000056947&pN=56329820074013200>> Acesso em 14 de janeiro de 2018.

BRITO, Edvaldo. Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015. p. 82.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 71.

GAMA, Carlos Alberto. Inconstitucionalidade das taxas da Suframa (TCIF e TS): comentários a respeito de recente sentença. Disponível em <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI271236,81042-Inconstitucionalidade+das+taxas+da+Suframa+TCIF+e+TS+comentários+a.Acesso> em 14/01/2018.

JUNG, Luã. **Com propósito arrecadatório, novas taxas da Suframa são inconstitucionais.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-mar-24/luja-jung-novas-taxas-suframa-sao-inconstitucionais>. Acesso em 14/01/2018.

PEREIRA, Alexandre. **União pede música no Fantástico pelas taxas da SUFRAMA. Sobre a Medida Provisória nº 757/2016, adotada em 19 de dezembro de 2016.** Artigo disponível em <https://www.jota.info/artigos/uniao-pede-musica-no-fantastico-pelas-taxas-da-suframa-10022017>. Acesso em: 02 de janeiro de 2018.