



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Donovan Mazza Lessa


O aspecto quantitativo das taxas

Rio de Janeiro

2019

Donovan Mazza Lessa

O aspecto quantitativo das taxas



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

L638 Lessa, Donovan Mazza.
O aspecto quantitativo das taxas / Donovan Mazza Lessa - 2019.

355 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Taxas - Teses. 3. Contribuintes (Direito tributário) - Teses. I. Gomes, Marcus Lívio. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Donovan Mazza Lessa

O aspecto quantitativo das taxas

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 19 de fevereiro de 2019.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto

Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro

2019

DEDICATÓRIA

Dedico o trabalho aos meus pais, Jorge e Helena, e à minha mulher, Graziela. O amor de vocês, e por vocês, tem me conduzido ao longo desta vida. E à minha filha, que colore os meus dias e inspira o melhor de mim.

AGRADECIMENTOS

O caminho até chegar a esta tese foi longo, e ao percorrê-lo, contei com o apoio e generosidade de muitos.

Agradeço aos professores da linha de Fianças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ que, mesmo em meio a tantas dificuldades, mantém o nível de excelência da pós-graduação. O convívio e o conhecimento transmitido ao longo dos últimos 4 anos foram enriquecedores.

Agradeço ao orientador desta tese, Professor Marcus Lívio, por aceitar o convite, pelo apoio na sua elaboração e pela gentileza na condução do trabalho.

Agradeço ao Professor Eduardo Maneira, pelo incentivo à vida acadêmica e por mostrar os caminhos no Direito e da vida.

Agradeço aos meus amigos do Maneira Advogados, que souberam relevar a minha ausência em vários momentos, mantendo a casa em ordem para que eu pudesse aprofundar meus estudos. E pelo ambiente profícuo e fraterno em que vivemos, o que permitiu brotar as ideias que trago nesta tese. Em especial, agradeço à Rosara, pelo cuidado com que cuida de todos nós, e a Daniel Lannes, Daniel Lima, Thales Maciel, Luís Eduardo e Marcos Maia, que ajudaram na correção do trabalho e com as críticas em relação ao seu conteúdo.

RESUMO

LESSA, D. M. O aspecto quantitativo das taxas. 2019. 355 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A proposta deste trabalho é examinar o aspecto quantitativo das taxas no direito brasileiro. Em especial, o estudo confirma as seguintes hipóteses: (i) o custo estatal é a base de cálculo do tributo e, ainda, um limite jurídico à exação; (ii) o valor da taxa deve representar a partilha do custo global da atividade estatal entre os contribuintes do tributo; (iii) o custo estatal, enquanto base de cálculo do tributo, deve estar integrado à norma instituidora da taxa. O ponto de partida é o exame da evolução da taxa como espécie tributária, desde as formulações das ciências das finanças até o atual cenário legislativo sobre o tema. Posteriormente, é feita a análise das características gerais do fato gerador da taxa, dando especial relevo na distinção entre as taxas de polícia e as taxas de serviço. Em seguida, o estudo percorre a base de cálculo e a alíquota das taxas, prosseguindo para o exame daquilo que deve ser entendido como custo estatal e o modo como ele deve estar discriminado na lei. Posteriormente, é feito um exame dos princípios constitucionais tributários e do modo como eles se relacionam com a taxa, especialmente no que se refere ao seu aspecto quantitativo. Após examinar os limites da extrafiscalidade no tributo e confirmar a inexistência de vinculação da receita auferida com as taxas, é feita a análise concreta de algumas taxas, com a finalidade de demonstrar a necessidade de haver maior controle sobre a base de cálculo desse tributo.

Palavras-chave: Taxa. Base de Cálculo. Custo Estatal.

ABSTRACT

LESSA, D. M. *Quantitative aspect of taxes in Brazil*. 2019. 355 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The aim of this dissertation is to analyze the quantitative aspect of fees charged by public entities (specifically the ones that have the nature of taxes according to the Brazilian Law). The following hypotheses have been confirmed: (i) The cost incurred by the public entity is the tax base and a legal limitation for the levy; (ii) the amount charged must indicate that the global cost has been shared among all taxpayers; (iii) state cost, as the tax base, must be referred to in the statute that stipulates the levy. The starting point is the development of fees as having the nature of taxes in Brazilian Law, from the first formulations to the current statutory scenario. Afterwards, the main features of the triggering event of fees as taxes are analyzed, considering that the law distinguishes between two types of fees: those charged in the event of services and those charged due to administrative control or inspection. Then, the study goes over the base and rates of fees, as to reach the concept of what is called state cost and to state how such cost must be outlined in statutes. After that, the main taxation principles are analyzed in order to define how they relate to fees, especially in the quantitative perspective. After investigating the limitations of taxation with non-fiscal purposes and confirming the inexistence of destination for the revenue raised from fees, some specific fees are analyzed, as to clarify that a stricter control of their base is recommended.

Keywords: Fees. Tax. Tax Base. State Cost.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	Ação Cível Originária
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgR	Agravo Regimental
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
ED	Embargos de Declaração
IN	Instrução Normativa
j.	Julgamento
MC	Medida Cautelar
Min.	Ministro
P	Publicação
QO	Questão de Ordem
Rcl	Reclamação
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	AS TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	18
1.1	Os pressupostos da Ciências das Finanças e a taxa como tributo causal	18
1.1.1	<u>O exame da causa no Direito Tributário e a taxa como tributo causal</u>	22
1.2	Histórico legislativo das taxas no Brasil	27
1.3	A taxa e as espécies tributárias no Direito brasileiro	39
1.3.1	<u>A taxa como tributo vinculado à atuação estatal</u>	40
1.3.2	<u>Diferença entre taxa e imposto</u>	43
1.3.3	<u>Diferença entre taxa e contribuição</u>	47
1.3.4	<u>Diferença entre taxa e contribuição de melhoria</u>	56
2	O FATO GERADOR DAS TAXAS	60
2.1	O fato gerador: características gerais	60
2.1.1	<u>Ação estatal específica e divisível diretamente referida ao contribuinte</u>	60
2.1.2	<u>Inexistência de voluntariedade</u>	63
2.1.3	<u>Fato do Estado</u>	67
2.2	A taxa de serviço	71
2.2.1	<u>Conceito de serviço público</u>	71
2.2.2	<u>Divisibilidade de prestação e utilização potencial</u>	75
2.3	A taxa de polícia	84
2.3.1	<u>O poder de polícia</u>	86
2.3.2	<u>Exercício concreto de atos do poder de polícia</u>	88
3	ASPECTOS QUANTITATIVOS DAS TAXAS	98
3.1	A base de cálculo dos tributos e suas funções	98
3.2	Conceito de alíquota nos tributos	98
3.3	Base de cálculo nas taxas	107
3.3.1	<u>Teorias da equivalência de custo e benefício na formação da base de cálculo das taxas</u>	112
3.3.2	<u>Custo estatal como elemento integrante da estrutura jurídica da taxa como espécie tributária</u>	115
3.3.2.1	A “razoável equivalência”	127

3.3.3	<u>Variação do esforço estatal e dimensionamento das taxas.....</u>	131
3.3.4	<u>As bases de cálculo primária e secundária das taxas. A alíquota nas taxas...</u>	135
3.3.5	<u>O §2º do art. 145 da CF/88.....</u>	148
3.3.6	<u>A jurisprudência do STF quanto à base de cálculo da taxa e quanto à “razoável equivalência”.....</u>	157
3.3.6.1	Base de cálculo da taxa e variação conforme intensidade da atuação estatal.....	157
3.3.6.2	Razoável equivalência.....	170
3.4	Estrutura normativa da lei instituidora da taxa quanto ao seu aspecto quantitativo.....	172
3.4.1	<u>Necessidade de um conceito jurídico de “custo da atividade estatal”.....</u>	172
3.4.2	<u>Descrição dos critérios de cálculo da taxa no corpo da lei.....</u>	179
3.4.3	<u>Dinâmica de cálculo da taxa e delegação ao Poder Executivo. Recálculo periódico.....</u>	198
3.4.4	<u>Do tratamento dos excessos arrecadatórios.....</u>	203
4	OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICADOS ÀS TAXAS.....	207
4.1.	Legalidade tributária.....	214
4.1.1	<u>O princípio da legalidade das taxas.....</u>	226
4.1.1.1	Taxa de anotação de responsabilidade técnica – ART.....	229
4.1.1.2	Taxa do SISCOMEX.....	233
4.1.1.3	Atualização do valor das taxas por ato infralegal.....	238
4.2	Igualdade tributária.....	244
4.2.1	<u>Aplicação da igualdade das taxas.....</u>	246
4.3	Capacidade contributiva.....	262
4.3.1	<u>Aplicação da capacidade contributiva das taxas</u>	278
4.3.1.1	A taxa da CVM e a jurisprudência do STF quanto à capacidade contributiva aplicada às taxas.....	286
4.4	O princípio do não confisco.....	293
4.4.1	<u>Aplicação do princípio do não confisco às taxas.....</u>	296
4.5	Imunidade das taxas.....	298
4.6	Limites da extrafiscalidade nas taxas.....	304
5	EXAME CONCRETO DA VALIDADE DE ALGUMAS TAXAS.....	304

5.1	A taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG).....	304
5.2	Taxa de fiscalização de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de geração, transmissão e/ou distribuição de energia de origem hidráulica, térmica e termonuclear.....	312
5.3	Taxa de controle, acompanhamento e fiscalização de atividades de exploração e aproveitamento de recursos hídricos (TFRH).....	318
5.4	Taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários (TFRM).....	322
5.5	Taxas de fiscalização e instalação e de fiscalização e funcionamento (TFI e TFF).....	324
5.6	As taxas municipais de fiscalização do uso e ocupação de logradouros públicos.....	334
	CONCLUSÃO.....	342
	REFERÊNCIAS.....	347

INTRODUÇÃO

Como já foi dito pela Suprema Corte Americana no célebre julgado *McCulloch v. Maryland*, de 1819, o “poder de tributar é o poder de destruir”¹.

Embora correta no contexto em que foi proferida, esta afirmação deve ser vista com cuidados, pois o tributo é inegavelmente uma necessidade para a vida em sociedade. Não há Estado sem tributo, e não há paz sem a proteção do Estado.

Hobbes já advertia que o homem é o lobo do homem; que a vida sem o Estado nos remete ao estado da natureza, da guerra de todos contra todos². Evocando essas antigas lições, Liam Murphy e Thomas Nagel, em seu “O Mito da Propriedade”, destacam que a existência do Estado é do interesse de todos, inclusive daqueles que não necessitam fazer uso direto das prestações do Estado (como saúde ou educação públicas, benefícios assistenciais, previdenciários, etc.). E é através do Estado que se estabelecem as condições para o exercício do direito de propriedade e para o desenvolvimento do mercado, tão caro aos ideais liberais³.

Esse Estado, que a todos interessa, precisa ser financiado. E seu financiamento se dá por meio dos tributos pagos pela sociedade⁴. De fato, no Estado Moderno, as receitas originárias – decorrentes da exploração de seu próprio patrimônio⁵ – passam a ser insuficientes para o seu novo papel, de modo que a fonte primária dos recursos governamentais passa a ser o tributo, naquilo que se convencionou chamar de Estado Fiscal⁶.

Mas é interessante notar que, ao mesmo tempo que é o tributo que garante o Estado e, em última análise, a liberdade – daí falar-se em tributo como “preço da liberdade” -, o tributo também é uma restrição à liberdade individual, pois através dele o Estado intervêm

¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 4. First Party: McCulloch. Second Party: Maryland. March 5, 1819. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>. Acesso em 02 de dezembro de 2017.

² HOBBS, Thomas. *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 109.

³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 23-24.

⁴ É verdade que, além dos tributos (receita derivada), há também as receitas originárias decorrentes do próprio patrimônio estatal. Entretanto, além de serem relativamente pequenas (ainda que nelas se considerem os royalties e contribuições minerárias), interessa-nos para este estudo apenas a exigência tributária, à qual serão correlacionados, posteriormente, os impactos das tutelas judiciais.

⁵ “No começo da idade média as receitas dos domínios reais constituíam o essencial dos recursos públicos. O rei vivia dos frutos e produtos que tirava de seus bens, tal qual um particular.” DUVERGER, Maurice. *Instituições Financeiras*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1957, p. 85-86.

⁶ GODÓI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 152-153.

no direito de propriedade do particular para de lá tirar uma parcela de riqueza para o financiamento da máquina pública.

E aqui se chocam os interesses dos particulares, que buscam pagar o menor tributo possível, e os do Estado, que cada vez mais necessita de tributos para promover suas finalidades, sobretudo nos quadrantes atuais em que a Constituição de 1988 encarta uma série de compromissos sociais a serem alcançados.

O receio de uma tributação exagerada - que pode transformar o poder de tributar no poder de destruir, de impedir o exercício de atividades lícitas e esvaziar o direito de propriedade – foi sempre a mola propulsora para o desenvolvimento das normas jurídicas sobre a tributação. Com base nisso, desenvolveram-se os grandes princípios tributários protetivos, como os da legalidade, irretroatividade e anterioridade. E o controle da arbitrariedade na exigência fiscal levou ao desenvolvimento de outros princípios ligados à justiça na repartição do ônus fiscal, como a isonomia tributária e a capacidade contributiva.

Em paralelo, também dentro de um debate sobre legitimidade e justiça fiscal, os estudos sobre a tributação evoluíram, primeiro no campo das ciências das finanças e, depois, no campo do Direito, para se estabelecer as diversas espécies tributárias, cada qual com características próprias.

No Brasil, o controle e a sistematização da tributação sempre geraram grandes preocupações, tanto que se tornou uma tradição brasileira a constitucionalização, em larga medida, da matéria tributária. E essa tradição desaguou na Constituição Federal de 1988, única no mundo pela extensão e cuidado com as normas tributárias⁷.

O cuidado do constituinte originário com a delimitação e com o controle da tributação também se expressa em relação às taxas, cujos fatos geradores estão expressamente delimitados no inc. II do art. 145 da CF/88. Além dos fatos geradores – prestação de serviço público específico e divisível e exercício do poder de polícia – também a base de cálculo desta espécie tributária mereceu atenção do constituinte, que, mais uma vez para delimitar a tributação por meio dessa espécie tributária, ressaltou no §2 do referido art.145 que a taxa não poderá ter base de cálculo própria de imposto.

Note-se que a taxa é a única espécie tributária cujo fato gerador foi delimitado

⁷ “É lição corrente que a Constituição Brasileira, diversamente do que ocorre nas Constituições dos principais Estados Ocidentais (da Alemanha, dos Estados Unidos, de Portugal, da Itália, da Espanha, etc.) é a que, com larga margem, mais possui dispositivos relacionados com matéria tributária”. QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Limites do Planejamento Tributário. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 750.

expressamente pelo próprio legislador constituinte originário (nos impostos, a Constituição se limita a selecionar os espaços econômicos que poderão ser utilizados pelo legislador ordinário na definição do fato gerador, enquanto nas contribuições há apenas a indicação de quais finalidades poderão justificar sua instituição pela União), sendo que esta delimitação foi reforçada pelo cuidado em se restringir a base de cálculo do tributo para que esse não seja desvirtuado.

Com essa introdução, chegamos ao tema que é o objeto desta tese: os parâmetros legais e constitucionais quanto ao aspecto quantitativo das taxas.

A preocupação do legislador constituinte em sistematizar o sistema tributário brasileiro decorre, em boa medida, do fato de vivermos em uma federação onde há vários centros de poder que podem legislar sobre matéria tributária. Para evitar conflitos e manter a distribuição fiscal conforme os critérios pensados pelo constituinte originário, os impostos foram minuciosamente repartidos e as taxas foram delimitadas.

E, quanto às taxas, assim ocorreu porque sua utilização como impostos disfarçados para fins arrecadatórios é uma realidade que nos acompanha há muitos anos. De fato, buscando driblar a rígida discriminação de competências constitucionalmente estabelecida (uma tradição do direito tributário brasileiro), muitos entes federativos viam nas taxas um instrumento para incrementar suas receitas. Assim, muitos foram os casos de tributos que, sob o nome de taxa, guardavam características de autênticos impostos ou contribuições especiais. Baleeiro já noticiava serem “conhecidos dos tribunais vários casos em que legisladores rebeldes à discriminação constitucional de rendas ou infensos à solução lógica de majoração dos tributos da competência local, nos casos de abertura dos cofres públicos, preferem o caminho tortuoso da criação de falsas taxas, como disfarces de impostos de alheia competência.”⁸. Esse fenômeno parece ter tomado novo fôlego, pois a cada dia surgem novas taxas, não como instrumento de recuperação dos custos específicos e divisíveis relacionados a determinados contribuintes, e sim como fonte de arrecadação para as despesas gerais dos entes. De imediato, pode-se citar as Taxas cobradas pela ANATEL (TFI/TFF), as Taxas de Mineração (Estado de Minas Gerais, Pará e Amapá) e as Taxas de Petróleo e Energia (Estado do Rio de Janeiro).

A taxa, como será desenvolvido nas páginas seguintes, é um tributo que se caracteriza por ser compensatório. É regido por um critério de justiça comutativa e se justifica em razão do gasto específico que o particular provoca ao Poder Público.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 853.

Isso fez com que as taxas, desde seus primeiros traços nas ciências das finanças, tivessem por limite o custo da ação estatal ou, então, o benefício alcançado pelo contribuinte em razão de uma prestação estatal. No entanto, com a evolução desta espécie tributária e a percepção de que nem sempre a atuação estatal específica e divisível em relação a determinado sujeito lhe provoca benefícios (basta pensar as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia), foi sendo desenvolvida na doutrina e na jurisprudência a ideia de que a taxa deve ser proporcional ao custo da atividade estatal que lhe dá origem. E, de fato, pensamos que o custo estatal, além de ser o melhor critério quantitativo do ponto de vista econômico, é também um limite jurídico da taxa enquanto espécie tributária que decorre diretamente do seu fato gerador: a atuação estatal específica e divisível. É que, se o fato gerador é a atuação estatal, a medida econômica do tributo deverá ser encontrada a partir dessa atuação, sendo o critério do custo o único que se adequa a todas as hipóteses das taxas (o critério do benefício auferido com a atuação estatal é inviável em relação às taxas de polícia).

No entanto, apesar da proporcionalidade entre a taxa e o custo estatal ser ponto praticamente pacífico na doutrina e na jurisprudência, a verdade é que não faltam exemplos de taxas desproporcionais, propositalmente assim instituídas com a finalidade de carrear aos cofres públicos receita muito superior àquela decorrente da mera recomposição de custos com a atividade estatal específica e divisível.

Assim, pode-se afirmar que é no aspecto quantitativo das taxas que se encontram as suas mais graves deformidades, havendo, portanto, a necessidade de um estudo aprofundado sobre esse tema, que é o que o nos propomos a fazer.

Ao falar em aspecto quantitativo das taxas, estamos nos referindo às questões que envolvem a base de cálculo e a alíquota do tributo. Nesse sentido, ao desenvolver nossos estudos sobre o tema, nossa preocupação será demonstrar o custo estatal como elemento definidor do tributo (sua base de cálculo primária, como será visto), motivo pelo qual a lei instituidora da exação deverá sempre prever os critérios a partir dos quais esse custo poderá ser estimado para fins de definição do valor da taxa.

É que, sendo o custo estatal a base de cálculo da taxa (é o que a doutrina e jurisprudência atuais afirmam quase que de forma unânime), esse elemento deverá encontrar na própria lei sua descrição. Afinal, a base de cálculo é elemento central do tributo, que confirma ou infirma o fato gerador, razão pela qual é matéria de lei, o que é reforçado pelo art. 97 do CTN.

As taxas, como são hoje instituídas, não trazem nenhuma referência quanto ao

custo estatal. As leis instituidoras limitam-se a já trazer o valor do tributo devido pelo contribuinte (caso das taxas fixas, como a de emissão de passaportes, por exemplo), ou, então, a trazer um valor fixo a ser multiplicado por algum elemento próprio do contribuinte ou de sua atividade (caso das taxas variáveis, como as decorrentes do serviço de coleta domiciliar de lixo que variam conforme o tamanho do imóvel, por exemplo). Logo, embora isso já permita conhecer o valor do tributo a ser pago pelo contribuinte (função instrumental da base de cálculo), isso definitivamente nada informa a respeito da função confirmatória da base de cálculo, qual seja, a de se permitir verificar se a grandeza econômica objeto da tributação guarda relação com o fato gerador do tributo.

Por isso, a tese que iremos defender nas páginas seguintes é a de que a lei que instituir a taxa deverá trazer, em seu corpo (seja de forma direta, ou através de remissão), os elementos pelos quais será estimado o custo estatal, que é a base de cálculo do tributo. Para chegarmos a esta conclusão, vamos analisar as seguintes questões:

- a) Qual é a relação entre o fato gerador e a base de cálculo do tributo?
Quais as funções da base de cálculo do tributo?
- b) Qual o fato gerador da taxa?
- c) Qual é o aspecto econômico que melhor se relaciona com o fato gerador da taxa?
- d) O custo estatal é o melhor critério para se medir, no aspecto econômico, o fato gerador da taxa?
- e) Pode-se afirmar que o custo estatal é a base de cálculo da taxa?
- f) Pode-se afirmar que o custo estatal representa um limite quantitativo para o tributo? Há necessidade de correspondência exata entre o custo estatal e o valor da taxa?
- g) O que é a “razoável equivalência” adotada pela doutrina e pela jurisprudência? Há algum critério para a sua adoção?
- h) Quais são os elementos que devem ser considerados para fins de estimativa do custo estatal? Há um conceito jurídico de custo estatal para fins de taxa? A estimativa de custos da atividade pode ser livremente definida pelo legislador?
- i) Como deve ser feita a repartição do custo estatal entre os contribuintes da taxa?
- j) Sendo o custo estatal a base de cálculo da taxa, esse deverá ser discriminado na lei que instituir o tributo?

- k) Qual a forma para se descrever o custo estatal na lei?
- l) Qual deve ser a estrutura jurídica da norma instituidora das taxas?
- m) Como atuam os princípios tributários sobre a mensuração das taxas?

A partir das respostas a estas perguntas é que vamos buscar a confirmação das seguintes hipóteses: a) o custo estatal é um limite jurídico da taxa, sendo ainda a base de cálculo primária do tributo (será desenvolvido um conceito de base de cálculo primária e secundária nas taxas); b) o valor da taxa deverá representar a partilha desse custo estatal entre os contribuintes do tributo; c) como base de cálculo da taxa, o custo estatal deverá estar integrado à norma instituidora do tributo, de modo que nela deve haver a descrição dos elementos que o compõem.

Por fim, além das questões acima, o estudo desenvolvido nessa tese compreende ainda outros temas que, direta ou indiretamente, interferem no aspecto quantitativo das taxas. Desse modo, a estrutura do trabalho está assim dividida:

- a) Capítulo 1 - As taxas no sistema tributário nacional: neste capítulo serão examinadas a origem da espécie tributária nas ciências das finanças e sua justificativa econômica, a evolução legislativa do tributo no direito brasileiro, e as distinções da taxa em relação às demais espécies tributárias (imposto, contribuição especial e contribuição de melhoria). O capítulo tem o propósito de demarcar a função histórica do tributo e o atual delineamento jurídico da espécie tributária, o que é fundamental para que se possa compreender seus limites quantitativos;
- b) Capítulo 2 – O fato gerador das taxas: neste capítulo serão examinadas as características gerais do fato gerador da espécie tributária e a distinção entre taxa de serviço e taxa de polícia. O propósito deste capítulo é estabelecer os contornos das hipóteses de incidência do tributo, pois estas se relacionam de maneira direta com sua base de cálculo. Assim, só será possível confirmar o custo estatal como limite quantitativo da taxa se antes ficar claro que a sua hipótese de incidência é um fato próprio do Estado, e não do contribuinte;
- c) Capítulo 3 – Aspectos quantitativos da taxa: neste capítulo serão examinados a base de cálculo e a alíquota da taxa, e os critérios de mensuração do custo estatal. Serão estudados também os critérios adotados na lei para definição do valor do tributo, bem como a jurisprudência do STF sobre o assunto. Serão apontadas as conclusões

no sentido de que a lei deverá trazer os elementos para fins de definição do custo estatal;

- d) Capítulo 4 – Os princípios constitucionais aplicados às taxas: neste capítulo serão examinados os princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e não-confisco, bem como a forma de sua implementação nas taxas. Trata-se, a nosso ver, de capítulo essencial do trabalho, pois a adoção equivocada desses princípios às taxas pode implicar o desvirtuamento da base de cálculo do tributo. O propósito do capítulo, portanto, é demonstrar em que medida os princípios se aplicam à taxa, bem como os limites de sua atuação no aspecto quantitativo do tributo;
- e) Capítulo 5 – Exame concreto da validade de algumas taxas: neste capítulo serão examinadas, ainda que de maneira breve, as questões relativas ao aspecto quantitativo das seguintes taxas: a) TFPG (taxa de fiscalização sobre a extração de petróleo e gás); b) TFGE (taxa de fiscalização sobre as atividades de energia elétrica); c) TFRM (taxa de fiscalização sobre recursos minerais); d) TFRH (taxa de fiscalização sobre recursos hídricos); e) TFI/TFF (taxas de fiscalização da ANATEL); f) Taxa de fiscalização do uso do solo. O propósito do capítulo é verificar como o aspecto quantitativo do tributo está sendo tratado nas leis, bem como se os critérios adotados são ou não adequados ao tributo.

Para concluir, em nossa avaliação, apesar de haver alguns bons escritos sobre o tema, o aspecto quantitativo das taxas não vem merecendo maior atenção da doutrina, motivo pelo qual trazemos este trabalho na expectativa de contribuir para o avanço no estudo das taxas.

1 AS TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O caminho para a formação de um sistema tributário, com a complexidade que se tem hoje nos países desenvolvidos, foi longo e reflete a evolução do pensamento sobre o Estado e suas funções.

Nesse caminho, antes de se falar em Direito Tributário, falava-se em economia, e, então, a primeira preocupação foi sempre com os tributos. Afinal, o tributo absorve uma parcela da riqueza privada, o que impacta diretamente nas atividades econômicas desenvolvidas pelos particulares.

Mas além da preocupação com os processos econômicos, havia também a preocupação com a forma de financiamento dos Estados e com a distribuição mais justa dos encargos fiscais na sociedade.

Assim, foi na Ciência das Finanças que, originalmente, se desenvolveu o estudo sobre a tributação e foi, a partir de lá, que apareceram os primeiros contornos sobre as espécies tributárias e suas justificativas, sendo que a primeira distinção, nesta área, foi entre *imposto* e *taxa*.

Desta forma, entendemos necessário olhar as origens da distinção entre os tributos, pois isso permitirá compreender melhor os limites da taxa e de sua quantificação (tema central desta tese).

É o que faremos, ainda que de maneira breve, passando pelas análises daqueles que laboraram em um campo onde a economia e o direito (especialmente o tributário) ainda não estavam plenamente demarcados.

1.1 Os pressupostos da Ciência das Finanças para a repartição das espécies tributárias

O Estado precisa de recursos para que possa exercer suas funções. E, no Estado Fiscal, esses recursos são auferidos por meio de tributos (receita derivada), já que as receitas originárias (provenientes do patrimônio público) têm alcance limitado.

Contudo, as exigências fiscais também encontram limites, que decorrem da capacidade dos indivíduos de pagar tributos. Da mesma forma, o tributo é uma interferência direta do Estado na liberdade dos indivíduos, que ficam privados de uma parcela de seu patrimônio em nome do custeio das despesas públicas.

Dessa limitação inerente à receita tributária nasceu a preocupação com a

racionalização das exigências fiscais, de modo que se pudesse obter um sistema fiscal eficiente e justo.

Dentro desse contexto, partiu-se da concepção de que, sendo a existência do Estado algo do interesse de todos (fora do Estado, impera o caos, como já advertira Hobbes), todos deveriam participar de seu custeio, através do pagamento de tributos. No entanto, logo se percebeu que a atuação do Estado, em suas diversas dimensões, poderia causar impactos distintos na vida das pessoas. Assim, embora a vida em sociedade dependa da manutenção do Estado – e, por isso, é ele indispensável a todos –, algumas de suas ações relacionavam-se mais diretamente a determinadas pessoas, seja por conta das atividades que praticavam, seja por conta das necessidades que tinham.

Diante dessa observação, um primeiro questionamento a ser feito foi saber se todos deveriam pagar a mesma quantidade de tributo, já que a atuação e as prestações estatais não eram idênticas para todos os cidadãos.

Nesse momento, ainda não se falava em distribuição do ônus fiscal de acordo com riqueza de cada indivíduo, por um critério de justiça distributiva, mas apenas se discutia se todos deveriam pagar o mesmo tributo na medida em que recebiam prestações distintas por parte do Poder Público.

Como seria natural, as discussões avançaram no sentido de que, quem mais usufruísse do Estado deveria pagar mais tributo, na medida em que dele retirava maior benefício.

No entanto, em muitas circunstâncias é impossível saber qual é o benefício individualmente auferido por cada particular em razão da atuação do Estado. Realmente, ao atuar na manutenção da ordem interna e na defesa externa, ao organizar o comércio e as relações de troca, ao regular as relações de trabalho e ao manter a estrutura das vias públicas, o Estado atua em favor de toda a coletividade, de modo que todos se beneficiam indistintamente de sua ação. Por outro lado, em determinadas ocasiões, o Estado age de forma concreta em favor de determinadas pessoas, ofertando-lhe prestações que lhe proporcionam benefícios específicos.

Foi a partir dessa percepção que começou a surgir a distinção entre as espécies tributárias, em especial a taxa e imposto.

É que, quando o Estado atua de forma a beneficiar a todos indistintamente, o custeio da ação estatal deve ser repartido por toda coletividade, ao passo que, quando o Estado age de forma específica em relação a determinados indivíduos, esses próprios devem arcar com as despesas por eles provocadas. No primeiro caso, o instrumento

encontrado para o financiamento estatal foi o imposto. No segundo, a taxa.

Como observa Carlos Alexandre de A. Campos, foi Adam Smith quem inaugurou a distinção entre imposto e taxa, quando referenciou que para as despesas do Estado em benefício de toda a sociedade, deveria haver uma “contribuição geral de toda sociedade”, ao passo que, quando os gastos forem dirigidos a beneficiários diretos e identificáveis, seu financiamento deveria ser feito apenas pelas pessoas envolvidas⁹. De fato, ao discorrer sobre os critérios de justiça fiscal, Smith, em “A Riqueza das Nações”, formula a ideia de custo-benefício, tomando como exemplo o serviço judiciário:

(...) as pessoas que causam essa despesa são aquelas que, por sua injustiça, cometida de uma forma ou outra, fazem com que seja necessário procurar reparação ou proteção dos tribunais de justiça. Por sua vez, as pessoas mais diretamente beneficiadas com esse gasto são aquelas a quem os tribunais de justiça restituem ou mantêm os direitos. Por isso, as despesas com administração da justiça podem ser muito apropriadamente cobertas pela contribuição particular de uma ou de outra dessas duas categorias de pessoas, ou pelas duas, conforme exige a diversidade de circunstâncias- em outras palavras, as taxas judiciárias. Pode não ser necessário recorrer, neste caso, à contribuição geral da sociedade (...).¹⁰

Mas, como aponta Baleeiro, citando o próprio Adam Smith, as primeiras formulações da distinção entre taxa e imposto são ainda mais antigas, remontando ao século XVIII¹¹.

Ao falar sobre o conceito e espécies dos tributos, Giannini afirma que a ciência das finanças elaborou sua classificação a partir da relação desses com os serviços públicos prestados pelo Estado. Assim, quando se estiver diante de serviços públicos que beneficiam a toda coletividade, o seu financiamento deve ser feito por impostos. É que, em tal hipótese, não é possível identificar a utilidade recebida por cada indivíduo, de modo que todos devem concorrer para o financiamento da despesa pública, na medida de suas possibilidades¹². Por outro lado, quando se estiver diante de um serviço público que,

⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo de; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 89.

¹⁰ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 272.

¹¹ “Adam Smith, divulgando V. Justi, apontado como o primeiro ou dos primeiros na distinção entre taxas e impostos, não propôs denominação especial (Smith, *Wealth of Nations*, NY, Modern Library, [s.d.] p. 679; sobre pedágios, p. 682 e segs). Aliás, Smith já usa a palavra *fees* no sentido de taxas. Essa distinção foi o germe da teoria das taxas, no fim do século XVIII.”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 847.

¹² GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 55-56.

por sua natureza, se concretiza por meio de uma prestação relacionada a determinada pessoa (tenha ele requerido ou apenas se submetido em razão de uma norma legal), a hipótese será de taxa¹³.

Posteriormente, as discussões sobre o financiamento estatal foram ganhando complexidade, na medida em que a própria atuação do Estado passou a ser maior e mais diversificada. Desse modo, outras espécies tributárias vieram a ser pensadas, como a contribuição (de melhoria, e, posteriormente, as contribuições especiais) e o empréstimo compulsório. No caso das contribuições, a ideia por trás de sua concepção era de que, em determinadas situações, o Estado pratica atos que se configuram uma especial utilidade para um determinado grupo de pessoas¹⁴. Assim, embora não exista um atuar específico do Estado em relação a determinada pessoa, a ação estatal acaba por interessar mais diretamente um grupo identificável, como no caso da construção de uma via pública.

Estabelecidas as linhas gerais das espécies tributárias, um segundo raciocínio, ainda de viés econômico, se deu quanto à mensuração dos tributos.

Em relação às despesas gerais, a serem custeadas pelos impostos, não há individualização da ação estatal, de modo que todos dela se beneficiam. Assim, todos devem contribuir para a manutenção geral do Estado, e um primeiro critério seria a divisão em partes iguais, com tributo de igual valor para todos os cidadãos. No entanto, logo se percebeu que isso não seria viável, devido à diferença econômica entre os indivíduos. Assim, o critério encontrado foi o de que todos deveriam pagar os impostos de acordo com suas possibilidades financeiras, ou, em outras palavras, de acordo com sua capacidade contributiva.

Já em relação às despesas incorridas pelo Poder Público, em função de ações específicas em relação a pessoas identificáveis, o custeio deveria ser feito por aqueles diretamente envolvidas.

O atuar do Estado em benefício da coletividade – o que ocorre de forma contínua – gera, portanto, despesas gerais a serem custeadas por meio de impostos a serem rateados

¹³ GIANNINI, Achille Donato. *Op. cit.*, p. 55-56. Também Otto Mayer segue a linha de que os impostos são prestações periódicas com a finalidade de manutenção das atividades ordinárias do Estado, ao passo que as taxas são decorrentes da utilização de algum serviço público. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tomo II. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1982, p.198.

¹⁴ *Ibidem*, p. 55-56.

conforme a capacidade contributiva dos indivíduos¹⁵. Desse modo, o dever de recolher os impostos não está atrelado a ações específicas do Poder Público, mas decorre da própria necessidade de manutenção do Estado.

Já as taxas, por terem como pressuposto a recomposição de um gasto específico do Estado em relação a determinado indivíduo, só devem ser exigidas na medida em que o Poder Público venha efetivamente a praticar os atos concretos e específicos em relação a determinadas pessoas.

Por isso, nos impostos, não há uma atuação específica do Estado que lhes dê causa, motivo pelo qual a obrigação de recolher esse tributo está ligada a alguma circunstância diretamente relacionada ao indivíduo que demonstre a existência de riqueza disponível à tributação. Já nas taxas, a obrigação de recolher o tributo decorre de uma *ação estatal específica* em relação ao indivíduo, e não de suas circunstâncias pessoais relevadoras da existência ou não de disponibilidade econômica.

Daí Giannini afirmar que o elemento diferenciador das duas espécies advém de seus pressupostos: o imposto se refere a uma situação de fato relacionada exclusivamente ao obrigado, que revela, de maneira direta ou indireta, uma certa capacidade contributiva, sem relação com uma atividade do ente público; já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato ligada ao desenvolvimento de uma atividade do ente público no interesse do obrigado¹⁶.

Portanto, dentro de uma concepção desenvolvida no seio da Ciência das Finanças, pode-se dizer que a causa do imposto é a manutenção das despesas gerais do Estado, o que é feito mediante um rateio conforme a capacidade contributiva dos cidadãos. Já a causa da taxa é a recomposição do custo estatal individualmente gerado, por força de ações específicas do Poder Público destinadas a indivíduos identificáveis¹⁷.

1.1.1 O exame da causa no Direito Tributário e a taxa como tributo causal

O desenvolvimento de um critério justo para a repartição da tributação, surgido

¹⁵ “...ma in ragione della loro capacità contributiva, ossia della potenzialità che la loro ricchezza, valutata in base a fattori molteplici e con criteri politici subbietivi del legislatore, attribuisce loro di contribuire ai carichi pubblici. Il tributo che trova fondamento in questo principio è l'imposta. JARACH, Dino. *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova: CEDAM, 1937, p.6.

¹⁶ GIANNINI, Achille Donato. *Op. cit.*, p. 103.

¹⁷ MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 35.

na ciência das finanças, foi mais tarde retomado pelos juristas das primeiras décadas do século XX, no estudo da *causa da tributação*¹⁸. Sem aprofundar o tema, pois fugiria do escopo deste trabalho, é importante fazer referência à teoria da causa nos tributos, pois dela se podem extrair algumas conclusões importantes para a compreensão da taxa como um tributo causal.

Preocupando-se com a justificação do pagamento dos tributos, Griziotti desenvolveu a teoria no sentido de que a causa jurídica do imposto seria a participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares propiciadas pelo Estado. Seriam justamente tais vantagens, decorrentes das prestações do Poder Público, que permitiram aos indivíduos desenvolver seus direitos e produzir suas riquezas, dando-lhes, então, a capacidade de contribuir com o Estado. Com isso, o autor buscava fugir da limitação formalista, que até então imperava, no sentido de que a causa do tributo seria simplesmente a realização do fato gerador previsto pelo legislador ao editar a lei. Desse modo, ao defender a existência do conceito de causa ao imposto, o autor não o fazia apenas sob o aspecto teórico, na busca de uma justificativa política para a exigência dos tributos. Ao contrário, no seu entender, o exame do elemento causal deveria ser feito nos casos concretos, inclusive para que se pudesse aferir a validade da relação jurídico-tributária estabelecida pela lei¹⁹.

Jarach também se preocupou em identificar a causa da exigência dos impostos para além da simples verificação da ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei²⁰, pois, na sua concepção, o Estado não seria livre para eleger qualquer situação como geradora do pagamento de impostos. Jarach destaca, por exemplo, que nenhum Estado cria impostos sobre eventos sem significação econômica, como alguém ser estúpido ou inteligente, louro ou moreno, nariz grego ou aquilino. Na verdade, apenas fatos econômicos podem ser escolhidos pela lei como imponíveis para fins fiscais, pois são apenas esses que podem revelar riqueza disponível à tributação (capacidade contributiva). Dentro dessa perspectiva, o autor concluiu que a causa jurídica do imposto seria a

¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 56.

¹⁹ GRIZIOTTI, Benvenuto. Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1937. v. 1, parte 1, p. 380.

²⁰ JARACH, Dino. *O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 118.

capacidade contributiva²¹.

Jarach, portanto, aceita a teoria da causa nos tributos, mas a centraliza em torno da capacidade contributiva. Daí sua crítica à Griziotti, que, por primeiro, elegeu as prestações estatais como causa do pagamento dos impostos.

A crítica de Jarach foi ouvida por Griziotti, que, a partir de então, ajustou sua teoria em relação à causa da imposição fiscal, de modo a apontar, como causa *imediata* do imposto, a capacidade contributiva, mantendo como causa *mediata* as vantagens obtidas pelos contribuintes em razão da existência do Estado²². Segundo Griziotti, haveria uma cadeia lógica capaz de ligar a capacidade contributiva e as prestações estatais, formando-se um ciclo: (i) o imposto financia (ii) as políticas públicas, que promovem (iii) o aumento da riqueza e da capacidade contributiva, que, por sua vez, justificam a incidência do (iv) imposto.²³ Assim, afirma Jarach;

a causa ficou definida, segundo Griziotti, como a capacidade contributiva, enquanto indício da participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares derivadas da atividade e existência do Estado.²⁴

Mesmo após os ajustes da teoria de Griziotti, Jarach manteve parte de suas críticas, posto que, ainda que tenha dado destaque à capacidade contributiva (causa imediata do imposto), Griziotti manteve as prestações estatais com causa remota da exigência fiscal. Para Jarach, esse exame da causa mediata do imposto extrapolaria a investigação jurídica (seriam meras justificativas à imposição, e não causa jurídica da imposição), motivo pelo qual o exame da causa deveria ficar restrito à capacidade contributiva, essa sim, causa jurídica dos impostos.

A teoria da causa de Griziotti foi também duramente criticada por Giannini. Para o último, tomar, a capacidade contributiva como a causa do imposto ou como vantagem obtida pelo particular em função das atividades do Estado implica evidente confusão entre a política e o Direito. Para Giannini, o imposto é pura e simplesmente uma contribuição exigida em função do Poder de Império para prover as despesas governamentais. Se essas

²¹ JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 124.

²² “Quindi il principio della capacità contributiva sta a fondamento delle imposte (dirette o indirette), ma tale principio non è autonomo o assoluto ma è indirettamente collegato col principio delle controprestazioni. La relazione è reciproca, perché il principio delle controprestazioni nelle imposte (dirette o indirette) non è a fondamento del tributo, se non attraverso il principio della capacità contributiva, che è la causa imediata dell'imposizione.” GRIZIOTTI, Benvenuto. *Il Principio della Capacità Contributiva e sue Applicazioni. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milão: Giuffrè, 1953, p. 15-33.

²³ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Op. cit.*.

²⁴ JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 125.

despesas são boas ou ruins, se são empreendidas no interesse de todos ou só de alguns, trata-se de questões que podem ter consequências políticas, mas nunca poderão levar à nulidade da exigência²⁵. Outrossim, a capacidade contributiva dos indivíduos não seria um conceito jurídico, apenas político, a orientar o legislador na edição da lei tributária²⁶.

A concepção de causa nos impostos, tal qual formulada por Griziotti, foi também criticada por Blumenstein²⁷. Segundo o autor, de forma geral, o conceito de causa, tal qual usado no Direito Privado (no sentido elemento subjetivo da vontade que leva à realização do negócio, que, caso inexistente, pode levar ao desfazimento da obrigação, sob pena de enriquecimento ilícito), não pode ser usado no Direito Público. Isso porque, nesse ramo do direito, as obrigações decorrem diretamente de uma imposição legal, e não da vontade do obrigado²⁸. Por isso, nas obrigações *ex lege*, a pesquisa da causa seria limitada ao exame dos motivos que levaram o legislador a estabelecer uma determinada obrigação legal. Em outras palavras, nas obrigações legais, a causa se confundiria com a vontade do legislador.

Contudo, prossegue Blumenstein²⁹, em determinadas espécies tributárias, é possível verificar alguma relação pessoal do contribuinte com o Poder Público, de modo que, para esses tributos, há uma certa aproximação com o conceito de causa para o Direito Privado. Isso se observa nos tributos com “caráter de equivalência”, ou seja, nos tributos que são pagos como contraprestação de uma vantagem obtida pelo particular. Nesses casos, apesar de a obrigação também decorrer da lei, é preciso que haja uma contraprestação pelo Ente Público. É o caso das taxas, por exemplo.

Assim, para essa espécie tributária, é possível falar-se em tributo causal, pois as taxas dependem de fatos exteriores que são inclusive previstos na norma de exigência.

Mas os tributos causais, na visão de Blumenstein, se distinguem inteiramente dos impostos. Para o autor, o que caracteriza os impostos é justamente sua falta de “pressuposto externo”, ou seja, inexistência de um ato específico e concreto do ente

²⁵ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 73-74.

²⁶ *Ibidem*, p. 75.

²⁷ BLUMENSTEIN, Ernst. La Causa nel Diritto Tributario Svizzero. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1937. v. 1, parte 1, p. 355-371.

²⁸ *Ibidem*, p. 356.

²⁹ *Ibidem*, p. 355-371.

público a justificar a exigência do tributo. O único fundamento desta espécie tributária é a necessidade de financiamento do Estado.

Por essa razão, o referido professor suíço entende que fica excluída a existência de uma causa – no sentido do Direito Privado, aplicável aos tributos causais – para os impostos³⁰. Afirma que o direito positivo somente atribuiu importância ao exame da causa nos tributos por ele denominados de causais (casos da taxa e da contribuição de melhoria, por exemplo)³¹. Já nos impostos, repete, não há, no direito positivo, qualquer elemento causal para fins de sua exigência, que não seja o fato gerador descrito na lei, sobretudo se a causa for tomada como alguma forma de contraprestação por parte do Estado.

A conclusão de Blumenstein, portanto, é a de que o elemento causal é relevante como critério de identificação entre taxa e imposto, sendo que a identificação do elemento causal leva à necessária equivalência entre a taxa o custo do ato administrativo que lhe deu causa³².

Como se pode observar, a evolução da teoria da causa, no Direito Tributário, estava ligada à justiça da tributação. Perguntava-se o que justificava a cobrança do tributo, como freio ao arbítrio do legislador e como meio de impedir benefícios injustificados. Em um primeiro momento, ainda que se considerasse a discussão relevante do ponto de vista político, o debate era visto como irrelevante no aspecto jurídico, pois a causa do tributo seria a lei, ou, ainda, a ocorrência do fato gerador previsto na lei.

Desde então, o Direito evoluiu, sendo que o princípio da igualdade, em sua especialização no Direito Tributário por meio da capacidade contributiva, foi incorporado ao mundo jurídico (inclusive por meio de normas constitucionais), que passou a ter efetiva eficácia como norma de bloqueio à tributação e como critério para a repartição do ônus fiscal. Por isso, leis tributárias que desrespeitem a capacidade contributiva (seja por exigir tributo onde não houver riqueza, seja por dispensar o pagamento daqueles que também podem contribuir, causando discriminação) serão invalidadas pelo Judiciário. Logo, ainda

³⁰ BLUMENSTEIN, Ernst. *Op. cit.*, p. 362.

³¹ Ulhôa Canto, entretanto, afirma que “a causa da obrigação tributária só pode ser assim adequadamente chamada quanto às taxas por serviços que o contribuinte é livre de aceitar ou recusar, pois que nesses casos, embora seja a obrigação ‘ex lege’, limita-se a lei regulamentar a tabelar a prestação de serviços, assimilando-se assim a hipótese a um contrato de adesão”. Nos demais casos de taxa (serviço de uso obrigatório e poder de polícia), o autor afirma que não é adequado falar-se em “causa” do tributo, pois nestas o que ocorre é, tal qual no imposto, o exercício do direito do Estado à exigência de tributos. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das Obrigações Fiscais. In SANTOS, J.M. de Carvalho (Coord). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, V. 8, N. 27. Borsói, 1947, p. 23.

³² BLUMENSTEIN, Ernst. *Op. cit.*, p. 362-363.

que o tributo decorra do fato gerador previsto na lei, a lei deverá observar a capacidade contributiva quando houver a instituição dos impostos. Portanto, mesmo que indiretamente, pode-se dizer que a causa dos impostos é, ao fim e ao cabo, a capacidade contributiva.

O estudo da teoria da causa também foi importante para demonstrar que, nas taxas, o elemento causal é absolutamente distinto daquele que existe nos impostos. Enquanto os impostos, por custearem as despesas gerais do Estado, são devidos em razão da existência da capacidade contributiva dos contribuintes, nas taxas, o que lhes dá causa é uma ação estatal especificamente relacionada ao particular, que é chamado a recompor esse custo em nome de uma distribuição justa dos encargos fiscais. Afinal, se determinada despesa decorre do interesse particular de determinado indivíduo (seja pelo benefício que obtém pela prestação, seja porque provoca a ação da máquina estatal em razão de seus interesses), não é a coletividade que deve suportá-la, mas sim os sujeitos diretamente envolvidos. Ao contrário do que ocorre com os impostos, a capacidade contributiva não é a causa do dever de pagar taxa.

Distintos, pois, os fundamentos econômico-financeiros, de justificação e destinação da receita auferida com taxas e impostos³³.

1.2 Histórico legislativo das taxas no Brasil

Como lembra Giannini, embora o conceito de taxa, como categoria de tributo distinta dos impostos, tenha sido inicialmente delineado na Ciência das Finanças, tal conceito só passou a ser juridicamente relevante a partir do momento em que foi incorporado pelo ordenamento jurídico³⁴. E, como adverte Ataliba, o estudo do conceito de tributo e de suas espécies deve ser feito a partir do ordenamento jurídico, e não apenas com base nas concepções financeiras que lhes deram origem³⁵.

Por isso, cuidaremos agora da apreensão, pelo Direito, das formulações

³³ “Examinando, pois, o fenômeno, inicialmente do ponto de vista econômico-financeiro, pode-se dizer que a técnica do imposto é em regra empregada quando há que repartir coativamente o custo dos denominados serviços indivisíveis (...) Ainda sob esse mesmo prisma – isto é, o econômico-financeiro – as técnicas da taxa e da contribuição de melhoria são empregadas para repartir, também coativamente – vale dizer, mediante o poder de império do Estado – o custo dos chamados serviços divisíveis.” NOVELLI, Flavio Bauer. Apontamentos sobre o conceito de taxa. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, Jul-Set, 1992. N. 189, p. 07-08.

³⁴ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 96-97.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 127.

inicialmente desenvolvidas na Ciência das Finanças sobre as taxas. Para tanto, considerando que a primeira e a principal ferramenta do estudioso e do aplicador do Direito é a lei, passamos agora a examinar a evolução legislativa das normas que cuidam das taxas.

No Brasil, referências às taxas aparecem desde a Constituição da República de 1891. Nela, há menção a essa espécie tributária no art. 7º, itens 3 e 4 (competência exclusiva da União para decretar taxa do selo e taxa dos correios e telégrafos federais) e no art. 9º, §1º, item 1º (competência exclusiva dos Estados para decretar taxa de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia).

Na Constituição de 1934, há menção no art. 6º, II (competência da privativa da União para cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, e taxas de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves), art. 8º, II (competência privativa dos Estados para cobrar taxas de serviços estaduais), art. 13, II e § 2º (competência para decretar taxas de serviços municipais). Vale notar que, já nesse diploma normativo, as taxas aparecem como espécie tributária distinta dos impostos, pois elas constam sempre de dispositivos que tratam da competência dos Entes para a cobrança de impostos e, então, taxas sobre os serviços por eles prestados.

Na Constituição de 1937, há idêntica disposição sobre as taxas, tal qual prevista na Constituição de 1934, mas agora renumerados para os dispositivos do art. 20, II, art. 233 II, art. 26, “b”, e art. 28, IV.

Do ponto de vista infraconstitucional, em 1939 foi editado o Decreto-Lei nº 1.804, que dispunha sobre as normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. Nesse decreto, tomaram força de lei as resoluções votadas pela conferência de técnicos em contabilidade pública e assuntos fazendários, ocorrida em outubro daquele ano. No item XIX da Parte Segunda do referido decreto, foi disposto que a designação de “taxa” deveria ser adotada para “os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos”.

No ano seguinte, houve a segunda conferência dos técnicos em contabilidade pública e assuntos orçamentários, reunida para verificar o resultado da aplicação do padrão orçamentário e das demais resoluções aprovadas pela primeira conferência. Nessa nova conferência, foi feita uma revisão das normas constantes do Decreto-lei nº 1.904/1939, que veio a ser objeto do Decreto-Lei nº 2.416/1940. Nesse sentido, houve

pequenas alterações na redação do dispositivo que tratava das taxas, que ficou assim disposto, no § 1 do art. 2º:

Art. 2º, §1º. A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública, a de taxa, para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de carácter geral ou de determinados grupos de pessoas. (sem grifo no original)

Esse foi o primeiro conceito jurídico de taxa adotado no ordenamento jurídico brasileiro, já que, até então, as Constituições apenas se referiam às taxas sem lhes dar qualquer contorno.

No referido conceito, ficou destacado que a taxa seria o tributo cobrado em razão de serviços específicos prestados ou postos à disposição do contribuinte, como já era a linha geral do tributo desde seus primeiros contornos na Ciências das Finanças. No entanto, o Decreto-Lei nº 2.416/1940 acresceu que as taxas poderiam ser também a remuneração destinada ao custeio de atividades especiais do ente público “provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos”.

A parte final do dispositivo foi bastante infeliz, porque, se a taxa for usada para custeio de despesas especiais de caráter geral, então o seu pressuposto deixaria de ser a prestação de serviço específico em favor do contribuinte, na medida em que qualquer atuação estatal de interesse coletivo poderia demandar o pagamento do tributo³⁶. E, para custear tais despesas, já havia os impostos, que o próprio § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 2.416/1940 destacava ser destinado a atender às necessidades de ordem geral da Administração Pública. Outrossim, o dispositivo ainda autorizava o uso da taxa para o financiamento de despesas especiais no interesse de determinados grupos, o que contrariava o conceito de taxa que já vinha se firmando no sentido de que tal espécie tributária era instrumento aplicável aos serviços especificamente prestados a determinado contribuinte. Para as despesas ligadas não a um indivíduo, mas a um grupo de pessoas, já havia, na Ciência das Finanças e na literatura jurídica, o conceito de outra espécie tributária, qual seja, o da contribuição (contribuição de melhoria ou, ainda, tributos especiais, como mencionava Giannini a tributos que hoje se assemelham às contribuições

³⁶ Como observou Ricardo Lobo Torres, a definição retirava da taxa a sua característica de tributo vinculado ou contraprestacional. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 436-437.

especiais³⁷).

Por essas razões, o conceito legal foi duramente criticado pela doutrina de então. Rubens Gomes de Souza afirmou que o conceito era amplo demais e, se entendido ao pé da letra, permitia a adoção de “impostos com destinação determinada” sob o nome de taxa. Segundo o autor, o dispositivo ainda pecava por dar ênfase à finalidade da receita das taxas para distingui-la dos impostos, e não ao seu fato gerador, o que seria o correto³⁸. Gilberto de Ulhôa Canto afirmava que o conceito legal do Decreto-Lei nº 2.416/40 fazia confusão da taxa com o imposto e com a contribuição³⁹. Ruy Barbosa Nogueira chamou de desastrosa a definição dada pelo referido Decreto-lei, destacando que a permissão para que a taxa custeasse atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas “gerou abusos representados pela criação de inúmeros impostos rotulados como taxas”⁴⁰, posto que, “entre estas taxas de custeio de atividades gerais e os impostos com aplicação específica não havia, juridicamente, diferenciação possível”⁴¹. O autor relata ainda que a “imprudente elasticidade do conceito”⁴² não foi fruto de descuido, mas de “consciente imposição”⁴³ feita pelos Estados e Municípios que, se não fosse aceita, levaria muitos deles a ter sua receita diminuída em percentagens elevadas. Por isso, o citado Decreto-lei acabou por consagrar uma definição reconhecida por todos como imperfeita, mas que era necessária para garantir a situação de momento dos Entes Públicos⁴⁴.

A Constituição de 1946 alterou a técnica legislativa que até então vinha sendo adotada nas constituições anteriores. Após dispor, em artigos distintos, sobre as competências para a instituição de impostos da União, Estados e Municípios, estabeleceu,

³⁷ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 93.

³⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 165-166.

³⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. 9, 1994, p. 121-139.

⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 204-206.

⁴¹ *Ibidem*, p. 204-206.

⁴² *Ibidem*, p. 204-206.

⁴³ *Ibidem*, p. 204-206.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 204-206.

no art. 30, ser de competência da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar contribuição de melhoria (inc. I) e taxas (inc. II). No entanto, novamente não houve conceituação formal do tributo, de modo que permaneceu em vigor o confuso conceito estabelecido no Decreto-lei nº 2.416/1940.

A situação apenas se alterou com a Edição da Emenda Constitucional nº 18/1965, que em seu art. 18 estabeleceu o seguinte:

Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido nesta Emenda.

Como se pode notar, a Emenda constitucionalizou a definição de taxa, com o destaque para a inclusão – expressa – do exercício do poder de polícia como fato gerador. Igualmente importante foi a redação do parágrafo único, ao destacar que as taxas não poderiam adotar base de cálculo dos impostos referidos na própria EC nº 18/1965.

A constitucionalização do conceito de taxa trazida pela EC nº 18/1965 foi de grande importância para o adequado tratamento jurídico da taxa.

Primeiro, porque a constitucionalização das hipóteses de incidência das taxas traz segurança aos contribuintes, ao limitar o exercício da competência tributária pelos entes federados, que não poderão instituir taxas fora das hipóteses previstas na Constituição.

Segundo, porque, automaticamente, revogou o equivocado conceito legal de taxa estabelecido no Decreto-lei nº 2.416/1940, que vigorou por 25 anos. A partir da Emenda, ficou estabelecido que a taxa se define por seu fato gerador (serviço público específico e divisível prestado ou posto à disposição do contribuinte e exercício do poder de polícia), e não pela finalidade de sua receita (custeio de atividades especiais provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinado grupo de pessoas, como estabelecia o referido Decreto-lei).

Com isso, a taxa, enquanto espécie tributária, ficou juridicamente demarcada no Brasil a partir do próprio texto constitucional, que fixou, no fato gerador, o critério de distinção em relação aos demais tributos. Assim, decorrendo de atividade específica do ente público em relação ao particular, a taxa não se confunde com impostos e também não se confunde com as contribuições, na medida em que a atuação estatal tem que ser diretamente ligada a um indivíduo em particular, e não a um grupo de pessoas.

Terceiro, porque também afastou qualquer dúvida que pudesse haver em relação

ao exercício do poder de polícia como fato gerador das taxas⁴⁵. Isso é importante porque deixa claro que o poder de polícia é um fato autônomo para a cobrança do tributo, que não se confunde com a prestação de serviço.

Na doutrina, muito se discutiu se as taxas poderiam ou não ser exigidas em caso de inexistência de benefício ao contribuinte ou se a requisição da atuação estatal seria ou não condição para a exigência do tributo. Isso decorria de uma primeira concepção da taxa como remuneratória de serviços que, assim sendo, sempre haveria de propiciar alguma vantagem para o particular. No entanto, logo se percebeu que, além de serviços – que fornecem utilidades ao usuário – havia outras situações em que o Estado incorria em despesas específicas e divisíveis em relação a determinadas pessoas. E, tal como nos serviços que concretamente tragam utilidades, essas outras ações estatais, por gerarem custos em função de pessoas identificáveis, também deveriam ser custeadas pelos próprios indivíduos que lhes deram causa.

Assim, as taxas, como tributos comutativos, deveriam ser adotadas tanto para os serviços públicos que propiciassem utilidades a particulares identificados, quanto para as demais ações específicas e divisíveis (mediante requisição ou não) por particulares igualmente identificados. No entanto, nessa segunda hipótese, o atuar estatal não necessariamente traria benefícios aos indivíduos, sendo que, em muitos casos, poderia até lhes ser prejudicial.

Contudo, como a concepção original das taxas envolvia a ideia de prestação de serviços, passou-se, então, na tentativa de viabilizar a exigência da taxa em todas as hipóteses de gastos específicos e divisíveis incorridos pelo Poder Público, a se adotar um sentido amplo de serviço público, para nele comportar as atuações estatais também específicas e divisíveis, mas que não resultassem em utilidades (benefício) para o particular.

A nosso ver, boa parte da complexidade das discussões que envolviam a taxa no passado, assim como ainda hoje ocorre na literatura estrangeira sobre o tema, decorria justamente do fato de não haver (como ainda não há em outros países) norma expressa no sentido de que o exercício do poder de polícia também é fato gerador da taxa.

De fato, se for tomado apenas o serviço público como fato gerador do tributo,

⁴⁵ “Há que se considerar a inclusão da competência para instituir taxa pelo exercício do poder de polícia. (...). Não há, pois, mais necessidade de se acrescentar que, para sua exigibilidade, seja imprescindível haver uma vantagem para o contribuinte ou que o serviço seja por ele provocado. Estes requisitos podem ou não ocorrer”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 208.

então discussões como a prévia requisição do serviço, a vantagem obtida e mesmo a proporcionalidade do tributo ao benefício decorrente da atuação estatal passam a ser relevantes. Por outro lado, quando se tem claro que, além do serviço público, o poder de polícia também pode ser fato gerador da taxa, então não haverá dificuldades em se concluir que o tributo:

- a) não depende de prévia requisição para a atuação da autoridade (o poder de polícia pode e deve ser exercido de ofício em muitas hipóteses, como, p. ex., nas fiscalizações ambientais);
- b) não está atrelado à obtenção de vantagem por parte do particular; e
- c) não guarda proporção com o benefício obtido pelo contribuinte.
- d) Afinal, nas ações de polícia, o contribuinte não obtém uma utilidade do Poder Público. Mesmo quando é o próprio contribuinte que requer a ação de polícia, com vistas a realização de atividades de seu interesse (como por exemplo, licença para edificação, concessão de alvará para exercício de atividade econômica, concessão de porte de arma, etc.), o que ocorre é apenas a remoção de um obstáculo jurídico (a concessão de uma autorização, por exemplo), e não o oferecimento de uma utilidade.

Em síntese, a partir da EC nº 18/1965, passou a não mais haver dúvidas quanto à possibilidade de cobrança do tributo em função do exercício do poder de polícia, tornando-se desnecessário extrair tal permissão a partir de uma interpretação ampla do conceito de serviço público para fins de exigência de taxas. Outrossim, como destacou Ruy Barbosa Nogueira, outra razão para a inclusão do poder de polícia nas taxas foi a extinção dos impostos sobre licenças até então previstos na competência dos municípios (art. 29, IV, CF/1946), o que ocorreu com a EC nº 18/1965⁴⁶. Assim, quando da concessão de licenças decorrentes do âmbito de suas próprias competências materiais quanto às normas de polícia, não só os municípios, mas também os demais entes da Federação, passaram a poder cobrar as taxas de polícia.

Quarto, porque, como noticia Flávio Novelli, a constitucionalização dos fatos geradores das taxas também teve por propósito atribuir base constitucional à instituição de taxas devidas pela utilização meramente potencial do serviço público. De fato, não fosse o dispositivo constitucional, poderiam ser levantadas dúvidas sobre a cobrança da

⁴⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 209.

taxa nessa hipótese, já que, para a maioria dos contribuintes, o serviço não chega ser efetivamente prestado.

Igualmente relevante foi a norma do parágrafo único do art. 18, segundo a qual as taxas não poderiam ter base de cálculo própria dos impostos estabelecidos na EC nº 18/1965. Em linha com as preocupações gerais já combatidas por meio da descrição das hipóteses de incidências das taxas no art. 18, a norma do parágrafo único visava impedir a prática corrente da utilização de taxas disfarçadas de impostos que, assim, implicavam a invasão das competências dos impostos delineadas pela Constituição⁴⁷. Como registrou Baleeiro, até a EC nº 18/1965, por meio de taxas, “pulularam com esse nome os impostos estanhos à respectiva competência”⁴⁸.

A vedação à adoção de taxas com base de cálculo de impostos será detalhadamente estudada no capítulo dedicado ao aspecto quantitativo das taxas. No entanto, deve-se registrar aqui que, a rigor, por força de sua própria hipótese de incidência (atuação estatal específica e divisível em relação ao particular), as taxas jamais poderiam ter as mesmas bases de cálculo dos impostos (tributos cujo fato gerador é uma situação própria do contribuinte que revele capacidade contributiva). Contudo, dada a prática recorrente dos entes públicos de usarem a taxa como impostos disfarçados, o legislador da EC nº 18/1965 achou por bem destacar aquilo que já se poderia extrair a partir do próprio fato gerador da taxa como espécie tributária. Não obstante, a vedação prevista no parágrafo único foi apenas para os impostos descritos na EC nº 18/1965, motivo pelo qual, a tomar pela literalidade da norma, outras bases de cálculo próprias de impostos não descritos na Emenda poderiam ser adotadas pelo legislador da taxa. Isso apenas foi corrigido com Constituição de 1988, como será visto adiante.

Pouco tempo depois, foi editado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966 – CTN) que, em linha com EC nº 18/1965, estabeleceu, em seu art. 77, que “as taxas têm

⁴⁷ Sobre o tema, vale o testemunho de Rubens Gomes de Souza, que foi dos membros da Comissão de Especialistas que elaborou o Projeto de Reforma à Constituição de 1946: “(...) a Constituição de 1946 continha apenas uma norma geral autorizando qualquer dos três governos a cobrar taxas, mas não previa especificações ou limitações capazes de distingui-las juridicamente dos impostos. Como já foi observado, aquela norma geral prestou-se frequentemente a distorções tendentes a evadir limitações constitucionais aplicáveis a impostos. (...) A fim de coibir esta prática, a Emenda nº 18 inclui na definição geral de taxa (art. 18) a norma de não poderem elas ter a mesma base de cálculo aplicável a imposto”. SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, V. 87, 1967, p. 14.

⁴⁸ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 833.

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”. E, em seu parágrafo único, seguindo a linha do art. 18 da EC nº 18/1965, estabeleceu que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto”, acrescentando que a taxa não poderia “ser calculada em função do capital das empresas”.

De se notar que, quanto aos fatos geradores, o CTN manteve a linha da EC nº 18/1965 e se limitou a anunciar, de forma genérica, as hipóteses nas quais as taxas poderiam ser instituídas. Assim, o legislador ordinário ficou livre para instituir taxa toda vez em que estivesse diante da prestação de um serviço específico e divisível ou do exercício do poder de polícia, desde que, evidentemente, tais atividades estivessem dentro do seu âmbito de competência⁴⁹. A opção escolhida foi diversa daquela adotada anos mais tarde em Portugal, onde a Assembleia da República, ao editar a Lei Geral de Taxas das Autarquias Locais, optou por descrever de maneira pormenorizada as hipóteses nas quais se permite a instituição do tributo⁵⁰.

⁴⁹“Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília: Poder Legislativo, 1966.

⁵⁰ “Artigo 6.º Incidência objectiva

1 - As taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios, designadamente:

- a) Pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias;
- b) Pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular;
- c) Pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal;
- d) Pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento;
- e) Pela gestão de equipamentos públicos de utilização colectiva;
- f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil;
- g) Pelas actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental;
- h) Pelas actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional.

2 - As taxas municipais podem também incidir sobre a realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo.

3 - As taxas das freguesias incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade das freguesias, designadamente:

- a) Pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular
- b) Pela utilização e aproveitamento do domínio público e privado das freguesias;
- c) Pela gestão de equipamento rural e urbano;
- d) Pelas actividades de promoção do desenvolvimento local.”. PORTUGAL. Lei n.º 53-E, de 29 de dezembro de 2006. Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais. Lisboa: Assembleia da República. Diário da República n.º 249/2006, 4º Suplemento, Série I de 29 dez. 2006

Quanto à base de cálculo das taxas, o CTN deu um passo além da vedação de base de cálculo prevista na EC nº 18/1965. É que, nessa última, a vedação ficou textualmente restrita às bases de cálculo de impostos previstos na própria EC nº 18/1965. Já no CTN, a vedação foi no sentido de se impedir a adoção de base de cálculo que “corresponda a imposto”, ou seja, não apenas àqueles já previstos na EC nº 18/1965, mas também a qualquer outro imposto que viesse a ser eventualmente instituído.

Relevante, outrossim, foi a norma do art. 78 do CTN, que definiu poder de polícia para fins de instituição do tributo⁵¹. Igualmente relevante foi o art. 79, que definiu quando se caracteriza a utilização potencial do serviço (serviço de utilização compulsória quando posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em funcionamento, inc. I), bem como delineou o que se deve compreender por serviço específico (quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas, inc. II) e divisíveis (quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários, inc. III).

A Constituição de 1967 não inovou no tema⁵², tendo praticamente repetido as normas da EC nº 18/1965. Apenas quanto à base de cálculo das taxas é que houve uma pequena inovação, na linha da que já havia sido feito pelo CTN, no sentido de se vedar que as taxas tomem, como base de cálculo, algo assim já utilizado para incidência de impostos. Portanto, a vedação não se limitava às bases já adotadas pelos impostos estabelecidos pela própria Constituição, estendendo-se para todos os eventuais novos impostos que viessem a ser instituídos (vale lembrar que já havia a previsão da competência residual da União para a criação de outros impostos além daqueles já definidos na Constituição, cf. art. 19, § 6º da Carta de 1967). Já a EC nº 01/1969 apenas repetiu as normas da Constituição de 1967 sobre o tema, com a renumeração para o art. 18.

⁵¹ “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Presidência da República. Brasília, 1966.

⁵² “Art 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: (...) II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; (...) § 2º - Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.” BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Poder Legislativo, 1967.

Finalmente, a Constituição de 1988 voltou a tratar das taxas, em dispositivo com a seguinte redação:

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;”.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Quanto aos fatos geradores das taxas, não houve novidade.

Entretanto, quanto às bases de cálculo, houve uma pequena – mas relevante – modificação: a vedação não fica mais restrita à adoção de base de cálculo “dos” impostos já instituídos (como estava previsto na redação da CF/1967), mas alcança agora qualquer base de cálculo que seja “própria de impostos”.

A alteração dos vocábulos, por menor que pareça, é importantíssima. Com isso, fica expresso que o relevante não é saber se a taxa adotou, como base de cálculo, algo já utilizado por algum dos impostos. O relevante é verificar se a base de cálculo adotada pela taxa é própria de imposto, ou seja, se se trata de algo que mede a capacidade contributiva do contribuinte. Desse modo, fica claro que o problema não é haver um “bis in idem” em relação à base de cálculo de um imposto que já é exigido. O que não pode ocorrer é a taxa adotar, como elemento dimensionador, algum elemento ligado à riqueza do contribuinte, pois isso só é adequado à base de cálculo dos impostos (cujo fato gerador é uma situação própria do contribuinte, independentemente de qualquer atuação estatal), e não às taxas (cujo fato gerador é uma ação estatal específica em relação a uma pessoa identificável).

Importante lembrar, como já fez Ricardo Lobo Torres, que, embora autorize a cobrança de taxas, falta na Constituição uma determinação positiva que obrigue a cobrança da taxa toda vez que se estiver diante de uma atuação estatal divisível⁵³. Assim, cabe ao legislador, no âmbito de sua liberdade e nos termos da política fiscal, decidir, em quais hipóteses, serão instituídas as taxas de serviço e de polícia.

Por fim, como técnica para repartição da competência tributária nas taxas, o constituinte limitou-se a autorizar as pessoas políticas a instituírem o tributo quando houver prestação de serviço e exercício do poder de polícia, sem nominar cada uma das taxas passíveis de serem instituídas. Certamente, será preciso que os entes disponham da competência para prestar o serviço e efetuar os atos de polícia, de modo que a

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 436-437.

competência tributária vem a reboque da competência administrativa. Por isso, se diz que a competência tributária em matéria de taxas é “competência anexa”.

Esse, portanto, o panorama legislativo das taxas no Brasil.

Evidentemente, apontamos aqui apenas as normas gerais, nas Constituições e no Código Tributário Nacional (que ostenta status de lei complementar), que delineiam as hipóteses de incidência das taxas e limitam a base de cálculo do tributo. Contudo, a CF/88 e o CTN não instituem diretamente as taxas cobradas pelas pessoas políticas, o que deve ser feito por meio da lei do ente público no exercício de sua competência tributária. Por isso, além das normas previstas no CF/88 e no CTN, há inúmeras outras leis ordinárias a instituírem, concretamente, as mais diversas taxas cobradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No entanto, todas essas leis ordinárias só poderão criar taxas validamente se observarem as normas constitucionais e do CTN.

Deve-se destacar que o Brasil é o único país, até onde se tem notícia, a ter constitucionalizado o conceito jurídico de taxa⁵⁴. De fato, a maioria das Constituições dos outros países sequer menciona a taxa como espécie tributária, e, quando o fazem, limitam-se a atribuir competência para instituição, sem conceituá-la. E Alberto Xavier ressalta que, embora a maioria dos países separem seus tributos em imposto e taxa, nos países de língua inglesa essa distinção parece não ser conhecida⁵⁵. No mesmo sentido, Ulhôa Canto já informava que, nos Estados Unidos e na Inglaterra, a taxa não é identificada como tributo, inexistindo inclusive uma palavra que a designe com exclusividade (a palavra *tax* é nome genérico de tributos em geral)⁵⁶.

Conforme observou Novelli, a taxa “é o único dos tributos cujo conceito a própria Constituição prefixa”⁵⁷. Certamente, a constitucionalização das taxas decorreu do histórico de malversação do tributo, utilizado pelos entes como verdadeiros impostos, muitas vezes em invasão de competência alheia. Outrossim, a constitucionalização do tributo é especialmente relevante porque o Brasil tem a peculiaridade de ter os municípios

⁵⁴ “O direito constitucional comparado não oferece paralelo de monta, pois as normas constitucionais das nações cultas não costumam disciplinar a cobrança das taxas.” *Ibidem*, p. 380.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. p. 42.

⁵⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*, V. 9, 1994, p. 121-139.

⁵⁷ NOVELLI, Flavio Bauer. Apontamentos sobre o conceito de taxa. *In Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, Jul-Set, N. 189, 1992, p. 11.

imbuídos de competência tributária, de modo que, se não houvesse um balizamento geral do tema, haveria o risco de se ter milhares de taxas instituídas de modo disforme.

Enfim, como se pode observar, as taxas receberam, no Brasil, uma preocupação legislativa, inclusive em nível constitucional, sem paralelo em outros países. Por isso, o estudo do tributo, em nosso país, deve ser feito a partir das normas gerais acima reproduzidas, sendo absolutamente verdadeira a advertência feita, há anos, por Hector Villegas, no sentido da dificuldade de se dar ao estudo da taxa um caráter universal, mediante comparação internacional, tendo em vista os diversos modos pelos quais as legislações nacionais tratam o instituto⁵⁸.

1.3 A taxa e as espécies tributárias no Direito brasileiro

A evolução legislativa anteriormente narrada já é suficiente para demonstrar o cuidado que o legislador brasileiro teve em relação às taxas, em função das muitas distorções observadas ao longo do tempo na utilização desse tributo.

É que, sob o manto de taxa, muitas exações com características de outros tributos foram (e ainda são) instituídas no Brasil.

Por isso, entendemos ser da maior relevância a identificação dos traços característicos das espécies tributárias, especialmente impostos e contribuições especiais, para que possam ser contrastados com as características das taxas, e assim, permitir a melhor compreensão desse tributo.

É por esta razão que nos propomos a examinar, ainda que de maneira não exaustiva, as outras espécies tributárias e as suas distinções em relação à taxa.

Sem nenhuma dúvida, a taxa tem natureza de tributo, pois se trata de uma obrigação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não se caracteriza como sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN).

Outrossim, a Constituição de 1988 a regula no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, determinando-lhe ainda a aplicação de todas as limitações ao poder de tributar.

Desse modo, as taxas estão entre as cinco espécies tributárias a que o legislador constituinte fez referência, junto com os impostos, contribuição de melhoria,

⁵⁸ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 323.

contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Os três primeiros estão previstos no art. 145 da CF/88, e são da competência comum de todos os entes da Federação. As contribuições especiais estão previstas nos arts. 149 e 195 da CF/88, e são de competência exclusiva da União (com exceção das contribuições previdenciárias dos servidores dos Estados e dos Municípios). Já os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148, I da CF/88, e também são de competência exclusiva da União.

Assim, o legislador constitucional brasileiro, a nosso ver, adotou a teoria quinquipartite, uma vez que fez referência expressa às cinco espécies tributárias, de maneira distinta.

Certamente, não desconhecemos as discussões doutrinárias sobre a classificação das espécies tributárias, que ora as definem em duas (teoria bipartite, divisão entre tributos vinculados e não vinculados), em três (teoria tripartite, divisão entre imposto, taxa e contribuição de melhoria), em quatro (teoria quadripartite, divisão entre imposto, taxa, contribuições e empréstimos compulsórios), e em cinco (teoria quinquipartite, divisão entre imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e impostos) espécies.

No entanto, por limitação de escopo, deixaremos de abordar aqui os diversos critérios adotados pela doutrina, que, sob diferentes enfoques, reconduzem os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais às figuras tradicionais do imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

Para a finalidade que nos propomos, será suficiente demarcar a distinção das taxas em relação aos impostos, às contribuições especiais e às contribuições de melhoria, sobretudo em relação às duas primeiras, dado a relevância de tais figuras no ordenamento tributário nacional e também pelo fato das muitas distorções que se tem visto na adoção das taxas como sucedâneo de imposto ou contribuição.

1.3.1 A taxa como tributo vinculado à atuação estatal

Ao abrir o capítulo dedicado ao Sistema Nacional Tributário, o art. 145 da Constituição Federal apresenta os tributos da competência comum dos Entes da

Federação, quais sejam, impostos, taxas e contribuição de melhoria.⁵⁹

Como noticia Sacha Calmon, ao apresentar os tributos da competência comum dos Entres da Federação no art. 145 da CF/88, o constituinte originário adotou, como assim já adotara o constituinte de 1967, a doutrina que classifica os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal⁶⁰.

Essa doutrina predica que é a partir da materialidade de seu fato gerador que se pode classificar as espécies tributárias. Por isso, a classificação dos tributos deve ser feita com base no direito positivo, na lei tributária que institua o tributo e que descreva o seu fato gerador, e não com base na Ciência das Finanças (que é essencialmente informativa do legislador, ou seja, pré-legislativa).⁶¹

E, quanto ao aspecto material do fato gerador, pode-se notar que as leis que instituem os tributos ora determinam a sua incidência em função de uma atividade do Poder Público, ora determinam a incidência a partir de situações independentes de qualquer ação do Estado. É nisso que se encontra a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados.

Nas palavras de Ataliba, autor que difundiu no Brasil esta classificação dos tributos, são tributos vinculados “aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou consequência desta)”, e não vinculados “aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja a atuação estatal”⁶².

Os impostos, portanto, são tributos não vinculados, pois decorrem exclusivamente de fatos ou atos próprios do contribuinte. Paga imposto aquele que praticou o fato imponible previsto na lei como indicativo da capacidade de contribuir para a manutenção do Estado (auferir renda, vender um imóvel, ser proprietário de veículo automotor, etc.),

⁵⁹ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.” BRASIL. Constituição [1988].

Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 73.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista de Direito Público*, v. 2, n. 9. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 43-44.

⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 116.

sendo irrelevante a existência ou não de qualquer ação estatal.

Já as taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados, e o que dá origem a sua exigência é uma atuação do Estado relacionada ao contribuinte. Novamente adotando as palavras de Ataliba, a atividade estatal “poderá ser diretamente referida ao obrigado e repousar no relacionamento imediato entre o Poder Público e ele, ou só indiretamente atingi-lo, repousando, antes numa conveniência do Poder Público, ou numa consequência qualquer da atuação.” Diante disso, prossegue o autor, “na primeira hipótese se tem a taxa; na segunda, os tributos especiais, também chamados de contribuições”⁶³

Nesse contexto, Ataliba conceitua a taxa como “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”, destacando ainda que “não basta que a consistência da h.i. seja uma atuação estatal. É preciso que seja, de qualquer modo, referida ao obrigado (sujeito passivo) para que dele possa ser exigida”.⁶⁴

A configuração da taxa como tributo vinculado decorre diretamente da Constituição e do CTN. Como observa Humberto Ávila⁶⁵, isso é confirmado pela própria locução constitucional do inc. II do art. 145 da CF/88, que autoriza a instituição de taxa “em razão” do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviços públicos. Já o CTN dispõe em seu art. 77 que a taxa tem “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.”.

Logo, a natureza de tributo vinculado da taxa decorre do fato de que a causa de sua exigência – sua hipótese de incidência - é uma atividade do Estado, diretamente relacionada ao contribuinte. Note-se que, aqui, evitamos usar o termo “em favor do contribuinte”, pois a atuação do Poder Público pode não lhe trazer vantagem, mas, ao contrário, pode-lhe limitar o exercício de direitos, como ocorre no exercício do poder de

⁶³ ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista de Direito Público*, v. 2, n. 9. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 46.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 138.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. As Taxas e sua Mensuração. *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 204, 2012, p. 37.

polícia⁶⁶.

1.3.2 Diferença entre taxa e imposto

As diferenças entre taxa e impostos, do ponto de vista da Ciências das Fianças, já foram expostas em tópico anterior, sendo que os conceitos desenvolvidos naquela seara foram inegavelmente a inspiração para a construção jurídica de tais institutos.

Sem embargo, do ponto de vista estritamente jurídico, pode-se claramente diferenciar imposto e taxa a partir da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, também já exposta acima.

Realmente, a distinção entre tais espécies tributárias está no núcleo de seus fatos geradores, que, na taxa, corresponde a uma atuação estatal, enquanto que no imposto corresponde a uma ação ou situação de fato próprias do contribuinte, desconectada de qualquer ação do Poder Público. Giannini também defende que, do ponto de vista jurídico, a distinção entre taxa e imposto está justamente no pressuposto de fato (ou, em outras palavras, na hipótese de incidência) desses tributos, conforme se conectem ou não com uma atividade estatal⁶⁷.

Nesta linha, Amílcar Falcão conceitua imposto como tributo auferido pelo Poder Público para atender às necessidades públicas gerais, “cujo nascimento se condiciona ao verificar-se de um pressuposto de fato, consistente num ato ou fato da vida comum, de conteúdo econômico”⁶⁸.

A desvinculação do imposto a qualquer atuação estatal é também estabelecida pelo CTN, que em seu art. 16 dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Por outro lado, as taxas são tributos vinculados, que decorrem de uma ação estatal diretamente relacionada ao contribuinte (no Brasil, prestação de serviço público

⁶⁶ “Nem sempre, é verdade, a atuação estatal configura um benefício de interesse do contribuinte, mas ocorre, ordinariamente nas taxas decorrentes do exercício do poder de polícia, que a intervenção do Estado possa configurar uma restrição a direito ou liberdade, fiscalização ou policiamento.” DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 844.

⁶⁷ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 103

⁶⁸ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 105.

específico e divisível ou exercício do poder de polícia). Para a exigência da taxa, não basta que haja uma ação estatal, mas é preciso que essa seja específica em relação ao particular, havendo ainda a necessidade de que os custos desta ação sejam divisíveis de modo a se imputar ao contribuinte apenas a parcela do custo por ele gerado.

Como já dissemos, a vinculação da taxa à ação estatal está consagrada tanto na Constituição (o art. 145, II da CF/88 autoriza a instituição de taxas *em razão* do exercício do poder de polícia ou pela utilização do serviço público) como no CTN (que no art. 77 estabelece que o fato gerador da taxa é o exercício do poder de polícia ou a utilização do serviço público).

Com base na teoria acima, que permite identificar a taxa e a contribuição de melhoria conforme a atuação estatal direta ou indiretamente referida ao contribuinte, Ataliba destaca que o reconhecimento do imposto se dá por exclusão: “seguro para se comprovar estar-se em presença de imposto é o critério da exclusão; se diante de uma exação, o intérprete verifica que não se trata de tributo vinculado, então pode-se afirmar seu caráter de imposto.”⁶⁹

Em síntese, a distinção entre taxa e imposto, do ponto de vista jurídico, se faz em função da natureza específica do fato gerador da exação⁷⁰.

Mas a vinculação do fato gerador nas taxas traz ainda outras distinções juridicamente relevantes entre taxa e imposto.

A primeira está no aspecto quantitativo do tributo, posto que, se a taxa é um tributo cujo fato gerador é uma ação estatal, há nele um limite intrínseco, qual seja, a correspondência com o custo decorrente de tal ação. De fato, como será melhor desenvolvido adiante, o aspecto econômico da obrigação tributária haverá sempre de guardar relação ao fato gerador do tributo. Por isso, no caso da taxa, a única dimensão econômica passível de se correlacionar com a hipótese de incidência do tributo é o custo da ação administrativa, já que esta é justamente o seu fato gerador.

Já no imposto, não há limitações decorrentes de qualquer ação estatal, na medida em que esta é irrelevante para exigência do tributo. Assim, *a priori*, o imposto não encontra nenhum limite quantitativo, a não ser aqueles decorrentes da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 122.

⁷⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 112.

A segunda, também entrelaçada com os limites quantitativos, diz respeito à capacidade contributiva na formulação dos impostos e das taxas.

No imposto, já vimos, o seu fato gerador não se relaciona com nenhuma ação estatal, já que decorre de alguma ação ou situação própria do contribuinte. No entanto, não é qualquer ação ou circunstância pessoal do particular que pode gerar o pagamento de imposto, mas sim aquelas que revelem a existência de riqueza por parte do contribuinte.

Por isso, Jarach já lecionava que a capacidade contributiva deve ser entendida como elemento integrante da própria conceituação de imposto, posto que o fato gerador desta espécie tributária deverá ser necessariamente uma ação ou circunstância do contribuinte reveladoras de riqueza⁷¹. Para o autor, “não se pode negar que a capacidade contributiva seja o princípio próprio do imposto, do qual deriva a característica do fato impositivo, isto é, sua natureza econômica”⁷². Sendo assim, a capacidade contributiva é característica do imposto, de mesmo modo que o serviço público e a obra pública o são para a taxa e a contribuição de melhoria, e, por esta razão, Jarach critica a doutrina que conceitua os impostos apenas pela via da exclusão⁷³.

Enquanto a capacidade contributiva exerce papel central na figura do imposto, o mesmo não se pode dizer em relação à taxa. O tema será melhor desenvolvido em tópico próprio, mas, pelo que já dissemos anteriormente, pode-se concluir com tranquilidade que a capacidade contributiva não é elemento intrínseco à taxa. Ao contrário do imposto, cujo fato gerador é uma ação ou circunstância própria do contribuinte que indique a existência de capacidade contributiva, o fato gerador da taxa é uma ação estatal, de modo que a situação econômica do contribuinte não é relevante para o tributo.

Há ainda quem aponte como distinção entre taxa e imposto o fato de o último não ter a receita afetada a quaisquer despesas, enquanto a primeira teria destinação vinculada ao custeio da atividade estatal que lhe deu origem. No entanto, não pensamos que seja assim, pois entendemos que as taxas não têm a receita obrigatoriamente vinculada à prestação do serviço ou à atividade de polícia geradora do tributo. É que, a nosso ver, existe um limite jurídico intransponível à taxa, que é a sua vinculação ao custo estatal.

⁷¹ JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 112.

⁷² *Ibidem*, p. 115.

⁷³ *Ibidem*, p. 109.

No entanto, mantida esta correlação, a receita da taxa pode ser livremente aplicada a qualquer despesa (o dinheiro oriundo do pagamento de taxa “não tem carimbo”)⁷⁴. Assim, a destinação do tributo não é relevante para a caracterização da taxa como espécie tributária⁷⁵.

A identificação da taxa e do imposto como espécies tributárias distintas é tema de mais alta relevância, pois não faltam exemplos no Brasil da utilização da taxa como imposto disfarçado. Seja pela inexistência de atuação efetiva do Poder Público, ou ainda pelas distorções na base de cálculo do tributo, há vários casos de taxas instituídas com o propósito de tributar a riqueza do contribuinte, e não apenas de recompor o custo estatal como lhe é inerente.

Em alguns sistemas jurídicos estrangeiros, adoção de um verdadeiro imposto sob o manto de taxa não chega a causar maiores problemas, pois sua exigência pode continuar sendo válida. Isso ocorrerá, por exemplo, em Estados cuja constituição não reparta de maneira exaustiva as competências para instituição de impostos, e cujas normas constitucionais de tributação se limitem ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva (como é o caso da Itália). É que, sendo criado por lei e respeitando a capacidade contributiva, a pessoa política poderá exigir impostos sobre qualquer atividade, e o fato de haver denominado erroneamente a exação como taxa não implica tributação fora dos limites da competência outorgada na Constituição. Assim, por exemplo, se é criada uma taxa de fiscalização de imóveis comerciais, cuja fiscalização não ocorra ou cujo valor varie de acordo com a receita do estabelecimento comercial situado no imóvel, o que se terá, na prática, será um imposto sobre imóveis comerciais. Até seria possível discutir se esse é um fato revelador de riqueza apta à tributação ou se esse novo “imposto” já não estaria a incidir sobre bases gravadas por um outro imposto, mas, fora essas questões, tem-se que a cobrança não seria impossível na medida em o ente federativo poderia instituir, de toda forma, um imposto sobre imóveis comerciais, já que não há limitações de competência que o impeçam. Evidentemente, normas infraconstitucionais poderão dispor sobre a repartição de competências entre os entes

⁷⁴ É preciso que não se confunda a vinculação relacionada ao fato gerador da taxa com a vinculação do produto de sua arrecadação. A vinculação que existe na taxa é quanto à atuação estatal que lhe dá causa. Mas a vinculação do fato gerador à ação estatal não faz com que o produto da arrecadação da taxa também seja vinculado a determinada despesa ou órgão. É que a destinação do tributo, para fins de definição da natureza jurídica do tributo, só é relevante para as contribuições especiais e para os empréstimos compulsórios, espécies tributárias que se distinguem justamente pelo fato de serem instituídos para o financiamento de uma determinada finalidade.

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 140.

públicos, mas o que queremos destacar aqui é a inexistência de competências constitucionais que delimitem expressamente o campo dos impostos.

O mesmo não acontece no Brasil, onde há uma rígida repartição de competência quanto aos impostos, e onde as próprias taxas receberam expresso tratamento constitucional quanto às suas características (art. 145)⁷⁶. Assim, toda vez que uma pessoa política lança mão de uma taxa disfarçada de imposto, haverá um dribble à rígida repartição de competências estabelecidas pela Constituição. Por exemplo, se o Estado institui uma taxa de fiscalização sobre a atividade de exploração de petróleo (como é o caso da TFPG cobrada pelo Estado do Rio de Janeiro) mas não a exerce de forma efetiva, ou, ainda que o faça, cobre valores muito superiores aos custos desta fiscalização, o que se tem na verdade é um imposto estadual sobre extração de petróleo, que não é autorizado pela Constituição.

Enfim, o que queremos dizer é que a discussão sobre as falsas taxas ganha especial relevo no Brasil. Afinal, em um país onde todas as materialidades tributáveis por impostos estão descritas e distribuídas na Constituição (mesmo os demais impostos não previstos na CF estão reservados à União pela competência residual) e onde houve preocupação de se dar, às taxas, dignidade constitucional (com a descrição das hipóteses de incidência e com o cuidado de se delimitar suas bases de cálculo), não se pode tolerar distorções nesta espécie tributária.

1.3.3 Diferença entre taxa e contribuição

Se no passado houve controvérsias quanto à sua natureza, a partir da Constituição de 1988 não mais subsistem dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições. No entanto, isso não afasta as inúmeras controvérsias conceituais a respeito desta espécie tributária.

As contribuições estão previstas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição, o seu art. 149 da CF/88, no qual se afirma competir “exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse

⁷⁶ Aliomar Baleeiro já destacava a necessidade de “fixação nítida do conceito de taxa” no Brasil, para se evitar o uso de taxas com a finalidade de impostos, por se tratar de um país federal de inflexível discriminação de receitas tributárias. O autor pondera ainda que este problema não se coloca em países unitários. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. *In* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 853.

das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.” Além do dispositivo, as contribuições são referidas ainda em outros dispositivos da Constituição, notadamente o art. 195, que cuida das contribuições à seguridade social.

Em sua origem, nas ciências das finanças, a contribuição (também chamada de tributo especial) era considerada como uma figura intermediária entre o imposto e a taxa, posto que, enquanto o imposto seria o instrumento para o financiamento dos serviços públicos indivisíveis e a taxa o instrumento para o financiamento dos serviços públicos divisíveis, a contribuição estaria ligada a uma atividade administrativa que representa uma vantagem a toda coletividade, mas que ao mesmo tempo traz uma utilidade específica para aqueles que se encontram em uma situação particular⁷⁷. Nesse sentido, Ataliba, informa que o termo “tributo especial” também adotado para a contribuição decorre do fato de esse tributo se relacionar com uma especial despesa provocada pelos sujeitos passivos, ou, ainda, uma especial vantagem por eles obtidas em razão da ação administrativa⁷⁸.

De se notar, portanto, que desde sempre houve nas contribuições a ideia de vinculação entre um grupo que, de forma ou outra, se relacionaria com alguma ação do Poder Público, e que, por isso, seria chamado a financiá-lo, ainda que não se tratasse de uma despesa gerada em razão de uma atividade específica e individualmente relacionada a cada uma das pessoas do grupo. Outrossim, nas contribuições, como nas taxas, o propósito sempre foi o de buscar recursos para despesas específicas, e não para as despesas gerais.

Dentro destas concepções, originalmente elaboradas nas ciências das finanças, houve o delineamento jurídico da espécie tributária, formulada com base em uma característica fundamental: a finalidade como elemento central da contribuição. Tanto é assim que o constituinte ressaltou, no art. 149, serem as contribuições “instrumento de atuação” nas áreas demarcadas no dispositivo. De mesmo modo, o art. 195 da CF/88 as prevê como meio de financiamento da Seguridade Social.

Vale notar que, como apontou Hugo de Brito Machado, não se trata de simples destinação do produto da arrecadação, mas sim de finalidade como elemento integrante

⁷⁷ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 93.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 171.

da própria espécie tributária⁷⁹. Ou ainda, como diz Roque Carraza, “a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação”⁸⁰.

A reboque da finalidade como elemento estrutural da espécie se tem a referibilidade como decorrência lógica e necessária desta espécie tributária.

É que se a contribuição se distingue por ser juridicamente destinada a uma finalidade (no Brasil, atuação no campo social, intervenção no domínio econômico e interesse das categorias profissionais), tem-se que apenas as pessoas envolvidas nesta finalidade é que devem ser chamadas ao seu pagamento. Nesse sentido, Giannini já falava que o tributo especial (contribuição) seria a prestação devida daqueles que, por se encontrarem em determinada situação, obtivessem uma especial vantagem econômica decorrente de uma atividade administrativa, assim como daqueles que em consequência de suas propriedades ou do exercício de uma atividade econômica, provocassem uma maior despesa do ente público⁸¹.

Realmente, para as despesas gerais, já se tem os impostos, cujo princípio basilar é a generalidade da sujeição passiva, na medida em que nesta espécie tributária não há nenhum vínculo com uma atuação estatal com vistas a qualquer finalidade. Todos, sem distinção (ressalvados os casos de impossibilidade decorrente da falta de capacidade contributiva), devem pagar os impostos, já que não há finalidade específica a ser alcançada com tal tributo. Para as despesas decorrentes da ação estatal específica, divisível, e individualmente imputável a pessoas identificáveis, já há as taxas. Assim, a conclusão a que se chega é a de que, nas contribuições, apenas as pessoas que guardam relação com a finalidade pretendida com o tributo é que devem ser chamadas ao seu custeio⁸².

Mas o que se deve destacar, quanto à esta referibilidade, é que se trata de uma referibilidade de grupo, e não individual, como ocorre nas taxas.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 418.

⁸⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 528.

⁸¹ GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 93.

⁸² “Reiteramos que as ‘contribuições de intervenção no domínio econômico’ só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade.” CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 530.

É que, na taxa, o fato gerador do tributo é uma ação estatal especificamente direcionada ao contribuinte, de forma individual. É um serviço que lhe é prestado ou ato de polícia que é exercido especificamente em sua direção. Na contribuição, o Poder Público haverá de adotar as medidas necessárias à implementação da finalidade que justifica o tributo, mas o seu fato gerador não é a ação estatal propriamente dita. Outrossim, esta ação estatal não se caracteriza por atos específicos para pessoas individualmente identificáveis, mas decorre de ações globais que envolvem um determinado grupo de pessoas.

Nesse ponto, Ataliba já apontava que as contribuições se caracterizam justamente pelo fato de que sua hipótese de incidência “é uma atuação estatal indireta e mediadamente referida ao obrigado”⁸³. Assim, embora classifique a contribuição como um tributo vinculado a uma atividade estatal, o autor entende que esta atuação não é direta. A seu ver, não basta a simples atuação estatal para que a hipótese de incidência da contribuição se configure, pois é necessário que esta ação gere uma consequência, que ele chamou de elemento intermediário, sendo que esse elemento intermediário é que estabelece a conexão entre a atuação e obrigado⁸⁴.

Deve-se destacar ainda que o fato de a contribuição ser uma espécie tributária considerada intermediária entre a taxa e o imposto leva parte da doutrina a reduzi-la a uma das duas últimas espécies tributárias. Nesse sentido, Baleeiro já dizia que, doutrinariamente, as contribuições especiais não assumem caráter específico, sendo ora taxa, ora imposto⁸⁵. De mesmo modo, Sacha Calmon entende que, ressalvadas as contribuições previdenciárias pagas pelo empregado (única tida pelo autor como verdadeira contribuição, que, na esteira de Ataliba, também entende tratar-se de tributo vinculado), as demais não passariam de “impostos específicos”, pois seus fatos geradores, via de regra, são “uma situação da vida independente de qualquer atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte pagante”⁸⁶. Já Rubens Miranda de Carvalho sustenta que as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições corporativas não passariam de taxa de polícia, pois seus fatos geradores seriam uma atividade estatal

⁸³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 161.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 163.

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 45.

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 448.

consistente na fiscalização das atividades econômicas ou profissionais⁸⁷.

Feitas estas considerações, já podemos, a partir daqui, traçar as distinções entre as contribuições sociais e as taxas. Adiantamos que nossa preocupação aqui não é meramente teórica, mas decorre sobretudo da confusão que temos visto com a adoção por taxa de tributos que têm o perfil de verdadeiras contribuições.

A primeira distinção entre taxa e contribuição diz respeito a seu fato gerador. Como já dissemos, o fato gerador da taxa é uma atuação estatal específica (e com custos divisíveis) em relação a um contribuinte individualmente identificável. Por isso, na taxa, há referibilidade direta da atuação estatal em relação à pessoa do contribuinte. Na contribuição, o fato gerador não é a atuação estatal, mas sim um fato próprio do contribuinte que o conecta de algum modo à finalidade para a qual a contribuição foi instituída. O fato de ser um tributo cuja finalidade integra sua natureza enquanto espécie tributária traz implícito o pressuposto de que o Estado deverá tomar alguma medida para a implementação desta finalidade. No entanto, não é a ação do Estado que propriamente caracteriza a hipótese de incidência do tributo. Logo, a referibilidade da atuação estatal, na contribuição, é indireta. Isso, aliás, levou Ataliba a afirmar que a distinção entre a taxa e a contribuição dá-se pelo “caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado”⁸⁸.

Ainda sob o aspecto do fato gerador, deve ser ressaltado que a taxa somente comporta uma atuação estatal que se enquadre ou como prestação de serviço (específico e divisível) ou como um ato concreto de polícia administrativa. Já para a implementação da finalidade buscada pela lei instituidora da contribuição, o Estado poderá atuar agir sob qualquer modalidade.

A segunda distinção entre taxa e contribuição, e que decorre diretamente da primeira apontada logo acima, é a de que, na taxa, a referibilidade é individual, ao passo que na contribuição esta referibilidade é de grupo. Logo, na taxa, a ação estatal, além de ser direta, é específica em relação a determinada pessoa individualmente identificável. Na contribuição, a ação estatal, além de ser indireta, diz respeito a um grupo de indivíduos, e não a uma pessoa particularmente. Nas palavras Lobo Torres, “só se justifica o pagamento de taxa quando o serviço seja prestado *uti singuli*: unidades autônomas

⁸⁷ CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999, p. 45.

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 130.

entregues a usuários diferenciados. Se a prestação for global, entregue a uma pluralidade de usuários, estar-se-á em presença de uma contribuição”⁸⁹.

A terceira distinção entre taxa e contribuição, que está intimamente ligada às duas anteriores, está na sua base de cálculo. Ao contrário do que ocorre com a taxa, não há, na contribuição, uma necessidade – jurídica – de correspondência do tributo ao custo individualmente gerado pelo contribuinte ao Estado. É que, como não há um ato específico e divisível individualmente relacionado ao contribuinte, mas apenas uma atuação global de implementação de determinada finalidade, não há imputação direta de custos a esta ou aquela pessoa. Pelo contrário, os custos incorridos nas ações estatais relativas às contribuições não são individualmente divisíveis, pois via de regra decorrem do exercício de atividades de interesse geral, mas que, por uma ou outra razão, interessam mais diretamente um determinado grupo de indivíduos. Mas, insista-se, mesmo nesse grupo de pessoas mais proximamente envolvidas na atuação do poder público não há ação específica e individual, e, por isso, não há possibilidade de imputação pessoal de custos de tal ação.

Por isso, entendemos que a base de cálculo da contribuição não se confunde com a base de cálculo da taxa. Para esta última espécie, a base de cálculo é o custo estatal individualmente gerado pelo contribuinte. Para a primeira, a base de cálculo poderá ser qualquer uma que se relacione economicamente com o fato gerador descrito na lei instituidora da contribuição (isso, aliás, reforça a ideia daqueles que consideram as contribuições – via de regra – impostos finalísticos, como Sacha Calmon). É bem verdade que há discussões no sentido de que a arrecadação da contribuição não poderá superar o custo da atuação estatal que vier a implementar a finalidade que justifica sua instituição⁹⁰. No entanto, não há, nem na doutrina e nem na jurisprudência, quem defenda a necessária equivalência entre a contribuição recolhida pelo contribuinte e o custo por ele individualmente gerado ao Poder Público (até porque, insista-se, esse não é passível de ser aferido na medida em que não há ação estatal individualmente direcionada). Assim, enquanto na taxa o contribuinte recompõe o gasto estatal, na contribuição o contribuinte recolhe o tributo com base na dimensão econômica de seu fato gerador, havendo a obrigação, por parte do Poder Público, de gastar o produto da arrecadação na

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399.

⁹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 58.

implementação de determinada finalidade. Em outras palavras: na taxa, o custo estatal é o limite do tributo; na contribuição, o tributo não encontra um limite inicial (esse irá ser fixado conforme a grandeza econômica do fato gerador previsto na lei, que será um ato ou fato próprio da vida do contribuinte), e a atuação estatal será feita com base na receita que vier a ser obtida com o seu recolhimento.

Por fim, a quarta distinção que vemos entre taxa e contribuições especiais diz respeito à destinação do tributo. Na contribuição, a destinação do tributo é relevante porque é a existência de uma finalidade que a identifica como espécie tributária autônoma. Assim, há o dever de aplicação dos recursos nas atividades que justificam a instituição do tributo, de modo que a receita das contribuições é vinculada. Nas taxas, a finalidade não integra a sua moldura jurídica, ainda que a recomposição do custo estatal decorrente de ações específicas e divisíveis do Poder Público sejam a razão histórica de sua instituição. Por isso, a receita da taxa não é juridicamente vinculada. Não obstante, o que há na taxa é uma limitação – jurídica – de base de cálculo, no sentido de que esta deve corresponder ao custo da atividade estatal. Assim, a princípio (e ressalvadas pequenas diferenças aceitas em nome da “razoável equivalência”), a arrecadação da taxa deverá ser absorvida integralmente pelos custos gerados pelos órgãos públicos responsáveis pela atuação, mas isso não significa que haja uma vinculação jurídica de destinação de receita.

Tudo isso nos faz concluir que a contribuição especial não é um tributo vinculado (fato gerador vinculado a uma atuação estatal). Haverá, certamente, alguma ação por parte do Poder Público para implementar a finalidade para a qual a contribuição foi criada, sem a qual o tributo poderá inclusive ser considerado inválido⁹¹. No entanto, não é a atuação estatal prévia que dá causa à incidência do tributo. A hipótese de incidência da contribuição será sempre uma ação ou circunstância pessoal do contribuinte, havendo, no entanto, uma vinculação jurídica de destinação do recurso à promoção de uma finalidade específica estabelecida em lei. Aqui há vinculação da receita, e não do fato gerador.

Apesar de serem nítidas as distinções entre taxa e contribuição, o fato é que em muitas situações as pessoas políticas têm tem distorcido o conceito de taxa para buscar financiamentos que melhor se amoldariam às contribuições. É o que ocorre, por exemplo, quando se busca recursos para financiar determinadas atividades que envolvam mais diretamente um grupo identificável de pessoas, mas que não correspondam, efetivamente,

⁹¹ *Ibidem*, p. 58.

à prestação de serviço ou ao exercício de atos de polícia. Realmente, há muitas taxas de polícia instituídas para a manutenção do funcionamento de órgãos, que, além de terem a responsabilidade de executar atos de polícia administrativa, tem também outras incumbências regulatórias sobre determinados setores (regulamentação normativa de atividades, estudos e planejamentos estratégicos, mapeamento de riscos, etc.). No entanto, busca-se justificar o pagamento de taxas para o financiamento de tais órgãos sob a perspectiva que a ação estatal, ainda que vise o interesse coletivo, ou é do interesse mais próximo de determinado grupo ou decorre do exercício de determinadas atividades por um grupo que demandam uma atuação mais próxima do Poder Público. Veja-se a seguinte passagem de Ricardo Lobo Torres:

se as agências são criadas no interesse da parcela da sociedade envolvida com o serviço público concedido, com a garantia dos riscos da saúde, da velhice ou do desemprego com as atividades potencialmente poluidoras, nada mais justo que incumbir aos beneficiários a responsabilidade pelo financiamento das novas prestações estatais. Absurdo seria transferir para as parcelas da sociedade que não geraram os riscos existenciais e ecológicos o custo da manutenção das agências. Por isso mesmo, aqui e no estrangeiro, a legislação vem criando ‘taxas de fiscalização’ ou ‘contribuições especiais’ para a cobertura dos riscos, cabendo o seu pagamento às pessoas envolvidas na equação financeira dos respectivos contratos (v.g; seguro-saúde) ou na prática de atividades potencialmente arriscadas. Em suma, os riscos da existência (doença, velhice, desemprego, etc.) e riscos ambientais deverão ser suportados financeiramente pela própria parcela da sociedade que transferir a órgãos do Estado e ônus da proteção⁹².

O raciocínio desenvolvido pelo autor, embora incensurável sob o ponto de vista da justiça fiscal, a nosso ver, acaba distorcendo a figura da taxa. É que esse raciocínio – de imputar às pessoas que provocam a atenção do Estado em determinadas circunstâncias os custos relacionados a diversas atividades que não apenas a prestação específica de serviço ou o exercício do poder de polícia – é adequado para as contribuições, e não para as taxas. Isto porque, se não houver o exercício de atos concretos de polícia, não poderá haver a cobrança de taxa, ainda que o Poder Público crie e mantenha órgãos responsáveis pelo planejamento e acompanhamento de determinados setores econômicos que podem causar impacto na vida da população.

Diante da vinculação da taxa à ação concreta do Estado em relação ao indivíduo, ações mais amplas do poder público que, embora possam estar relacionadas a um determinado grupo, não correspondam à prestação de serviço individual ou à ação de polícia diretamente relacionada a determinada pessoa, não justificam a imposição de taxas. No entanto, tais ações poderiam justificar a instituição de uma contribuição, posto

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 396.

que: i) caso a ação estatal tivesse por finalidade a interferência do domínio econômico (como são as promovidas pelas Agências Reguladoras, por exemplo), haveria uma finalidade legalmente estabelecida a justificar a cobrança do tributo; b) haveria a necessária referibilidade de grupo, na medida em que seria possível identificar um grupo de indivíduos que dão causa a ação estatal; c) o Estado estaria incorrendo em custos especiais e identificados (ainda que não individualmente imputáveis) no interesse (ou provocados) por um determinado grupo de contribuintes.

Por exemplo, embora seja verdade que a ANATEL existe em função dos serviços de telecomunicações que são explorados por particulares, a sua simples existência não é fato gerador de taxa alguma, pois a sua latência não implica a prática efetiva de atos de polícia (agir do estado em relação a determinado contribuinte). Por isso, se a ideia é repartir os gastos do órgão independentemente de ações concretas de polícia (o órgão tem várias outras funções que não apenas a fiscalização do funcionamento do serviço de telecomunicações), então o seu financiamento deve se dar por meio de uma contribuição cobrada das empresas ligadas ao setor. Há a necessária referibilidade, ou seja, apenas as empresas ligadas às atividades da ANATEL estariam sendo chamadas a cobertura dos gastos públicos com a Agência, bem como destinação específica do produto da arrecadação. Mas, para além dos gastos efetivos com o exercício do poder de polícia, a taxa não poderá ser instituída com a finalidade de manutenção geral do órgão. Vale lembrar que a taxa de polícia não é admitida na modalidade de exercício em potencial de tal poder, sendo que a atuação potencial só é admitida para as taxas de serviço e mesmo assim apenas para os serviços de fruição obrigatória.

Um exemplo de taxa usada como contribuição especial pode ser visto tanto na Taxa de Fiscalização da Exploração de Petróleo instituída pelo Estado do Rio de Janeiro quanto na Taxa de Fiscalização de Produto Minerário instituída pelo Estado de Minas Gerais. Em ambas, as atividades previstas na lei que justificam a sua exigência são, além de algumas atividades concretas de polícia (fiscalização ambiental), ações genéricas, como o “controle e a avaliação de ações setoriais”, “defesa de recursos naturais”, “identificação dos recursos naturais”, “defesa do solo, das águas, da flora, da fauna”, etc. Certamente, tais atividades não correspondem ao fato gerador da taxa, muito embora pudessem justificar a implementação de finalidades a serem custeadas por contribuições, caso os estados tivessem competência para cobrar tal exação.

Por fim, deve-se ser lembrado que a utilização da taxa com sucedâneo de contribuição especial traz um problema estrutural na distribuição das competências fiscais

promovida pela Constituição, já que apenas a União é competente para instituir tal tributo (com exceção das contribuições previdenciárias dos servidores municipais e estaduais e da contribuição de iluminação pública). Não obstante, Estados e Municípios têm instituído taxas sobre determinados setores econômicos, não porque prestam serviço ou praticam atos concretos de poder de polícia de forma específica e com custos divisíveis em relação a determinado particular, e sim porque, genericamente, tem despesas especiais que envolvem mais diretamente determinado grupo de pessoas. Instituem, portanto, contribuições, e não taxas, ainda que assim denominem tais exações, em manifesto drible à distribuição de competências constitucionais.

1.3.4 Diferença entre taxa e contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria também está entre os tributos da competência comum dos entes da Federação, conforme dispõe o art. 145 da CF/88, sendo que o dispositivo constitucional já lhe traz uma delimitação fundamental: o tributo é decorrente de obras públicas.

Nesse sentido, o CTN, em seu art. 81, dispõe ainda que a contribuição de melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

A contribuição de melhoria é tida como um tributo vinculado, na medida em que seu fato gerador decorre de uma ação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública. No entanto, a obra pública, isoladamente, não faz nascer o tributo, pois é preciso que tal obra acarrete uma valorização em imóveis particulares, como expressamente determina o CTN.

Por isso, na linha de Ataliba, trata-se de um tributo vinculado, mas cuja referibilidade da atuação estatal é indireta, na medida em que o núcleo da hipótese de incidência do tributo é a valorização imobiliária, e não a obra pública⁹³. Ou seja, a valorização imobiliária é uma consequência necessária e inafastável da ação estatal – obra pública – para que o tributo possa ser cobrado. Esse fato econômico – mais valia imobiliária - provocado pela ação estatal é que é objeto da tributação.

É importante perceber que a obra pública, por si só, não gera o pagamento de

⁹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 150.

tributo porque, via de regra, ela é realizada no interesse de toda sociedade, tratando-se, assim, de uma ação estatal de caráter geral, e não específica e divisível. Por isso, seu custeio, a princípio, é pelos impostos, que são pagos conforme a riqueza de cada indivíduo para a manutenção das despesas gerais do Estado. No entanto, quando uma obra pública – que é custeada pela coletividade – vier a representar ganhos financeiros para pessoas identificadas (no caso, a mais valia imobiliária), é justo que elas participem, de modo diferenciado, do custeio desta obra. É que, como afirma Celso Bastos, “da mesma forma que se procura impor de maneira justa a tributação, proporcionalizando os seus ônus à capacidade contributiva de cada um, assim também não é aceitável que o Estado reparta desigualmente os lucros advindo de sua atuação”⁹⁴. Logo, se a obra pública gera lucros para determinadas pessoas identificáveis, então estas deverão devolver ao menos uma parcela desses ganhos na forma de tributos.

A princípio, havendo a ação estatal e valorizado o imóvel, o tributo poderia ser definido livremente com base em tal valorização, de modo que, a depender do quanto os imóveis se valorizaram, poderia haver inclusive um total de receita tributária decorrente do pagamento da contribuição de melhoria superior ao custo da obra para o Poder Público.

No entanto, por se tratar de um tributo vinculado a uma ação estatal, ainda que indiretamente, o legislador do CTN cuidou de impor limitações quantitativas ao tributo. Assim, considerando a sua hipótese de incidência conjugada - obra pública e valorização imobiliária –, a primeira limitação imposta pelo Código, ligada ao conteúdo da ação do Poder Público, foi a de que o montante a ser arrecadado com o tributo deverá ficar limitado ao custo da obra pública. A segunda limitação, no entanto, diz respeito à circunstância própria do contribuinte, de modo que o tributo não poderá representar mais do que a própria valorização ocorrida no imóvel por conta da ação do Poder Público⁹⁵.

Feitas estas considerações, tem-se que, apesar de serem ambos tributos vinculados a uma ação estatal, a taxa e a contribuição de melhoria se distinguem em vários aspectos.

A primeira distinção é a de que a ação estatal que pode ser tomada como hipótese de incidência da taxa é a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia. A realização de obras públicas, portanto, não é fato gerador da taxa. Na

⁹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 150.

⁹⁵ Registre-se que estas mesmas limitações constavam diretamente no texto Constituição desde a EC nº 18/65, mas não foram repetidas na Constituição de 1988. Assim, as limitações de base de cálculo das contribuições de melhoria constam hoje apenas no CTN, e não mais na Constituição.

contribuição de melhoria, a ação estatal é a realização de uma obra pública. Valorizações imobiliárias que decorram da implantação ou melhoramento de serviços públicos (capina, limpeza urbana, serviços de transporte, etc.) não são fato geradores da contribuição de melhoria.

Registre-se, no entanto, a opinião diversa de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem a obra pública pode ser objeto de taxa. Para o autor, a obra pública é o resultado da prestação de um serviço público (construção da obra), e, por isso, se for possível identificar o beneficiário do serviço e individualizar seus custos, a taxa poderá ser cobrada. Dá-se o exemplo do calçamento e pavimentação de ruas⁹⁶. Nesse ponto, entretanto, tal qual também o faz Hugo de Brito Machado⁹⁷, discordamos do autor, pois a construção de uma obra não pode ser confundida com a prestação de um serviço específico e divisível. O “fazer” que existe na realização da obra é apenas uma atividade-meio para a consecução do objetivo, que a obra pública. Outrossim, a obra pública atende aos interesses coletivos, de modo que não se trata de uma prestação individualmente direcionada a uma pessoa beneficiada.

A segunda distinção é de que, na taxa, a referibilidade da ação estatal é direta, imediata, na medida em que basta haver a prestação do serviço ou o ato de polícia para que a taxa (se instituída, evidentemente) possa ser cobrada. Na contribuição de melhoria, a referibilidade é indireta, mediata, pois a obra pública por si só não faz nascer o tributo. É preciso que, além da obra pública (atuação estatal), ocorra a valorização imobiliária, que deverá decorrer de tal obra (nem a obra pública isoladamente, nem a valorização imobiliária decorrente de circunstâncias de mercado geram o pagamento do tributo; é necessária a conjugação da obra pública e da valorização daí decorrente). Nesse sentido, Hugo de Brito Machado pondera que, na taxa, a atividade administrativa é o próprio fato gerador da obrigação tributária, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa “consubstancia simplesmente uma causa de um fato econômico que é – esse, sim – o fato gerador da obrigação tributária”⁹⁸.

A terceira distinção está no fato de que, na contribuição de melhoria, o contribuinte necessariamente terá de obter alguma vantagem com a atuação estatal (mais

⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 119.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 450.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 450.

valia imobiliária). Na taxa, a atuação estatal não necessariamente representará um benefício ao contribuinte, como ocorre sobretudo nas taxas de polícia.

A quarta distinção decorre da base de cálculo. Na taxa, a base de cálculo é o custo da atividade estatal. Na contribuição de melhoria, a base de cálculo é a valorização imobiliária, mas, o tributo, por mandamento do CTN, deve ficar limitado à reposição do custo da obra pública. Assim, enquanto o custo estatal é a própria base de cálculo da taxa, na contribuição de melhoria ele é apenas um limite para a arrecadação total do tributo.

2 O FATO GERADOR DAS TAXAS

Vista a origem histórica do tributo a partir da Ciência das Finanças, sua evolução legislativa e seus traços distintivos em relação às demais espécies tributárias, é necessário examinar agora, de maneira detida, o fato gerador das taxas.

Nossa preocupação, nesse ponto, é apresentar os contornos jurídicos da espécie tributária, que se subdivide em *taxa de serviço* e *taxa de polícia*. E tal preocupação decorre do fato de que o aspecto quantitativo do tributo, tema central desta tese, está intimamente ligado com sua hipótese de incidência. É a partir das características do fato gerador das taxas que será possível identificar melhor quais as características de sua base de cálculo e, ainda, os demais elementos que impactam na definição do valor do tributo.

2.1 O fato gerador: características gerais

2.1.1 Ação estatal específica e divisível diretamente referida ao contribuinte

A Constituição de 1988 já anuncia quais são as duas únicas hipóteses de cobrança de taxa no Brasil: i) prestação de serviço público específico e divisível; ii) exercício do poder de polícia.

Em ambas, há um fazer por parte do Poder Público, necessário à configuração da hipótese de incidência do tributo. Nisso, já se encontra o primeiro e mais importante traço característico da taxa enquanto espécie tributária: o fato gerador do tributo é realizado pelo sujeito ativo, e não pelo sujeito passivo.

No entanto, não é qualquer ação do Poder Público que poderá dar ensejo à instituição do tributo. Além de necessariamente terem que se caracterizar como a prestação de um serviço ou o exercício de um ato de polícia, tais ações terão que ser diretamente relacionadas a indivíduos identificados. Por isso, ações públicas de natureza geral que indistintamente atingem a todos não configuram hipótese de incidência das taxas.

Nesse sentido, a ação estatal haverá de ser direcionada a uma pessoa em particular, e não a um grupo de pessoas. É a chamada *referibilidade individual*, e não a referibilidade de grupo, como já apontamos anteriormente.

Além de diretamente relacionadas a pessoas individualizadas, a ação estatal deverá ser divisível, isto é, será preciso que o atuar do Poder Público possa ser autônoma

e individualmente destacado. Como consequência, o custo em que o Poder Público incorre na execução de tal ação deverá ser passível de ser identificado e imputado individualmente a cada sujeito que provocou (mediante demanda própria ou não) o movimento da máquina pública. Nesse ponto, aliás, Luciano Amaro afirma que o mais importante é a *divisibilidade* da atuação pública, e não a *especificidade*. É que, ao ver do autor, todo serviço divisível será sempre específico, ao passo que nem todo serviço específico será divisível⁹⁹.

Seja como for, é na conjugação dessas duas características – o atuar *específico* e *divisível* do Poder Público em relação a uma pessoa individualmente identificada – que se encontra o núcleo da hipótese de incidência das taxas.

De se notar que o termo “específico e divisível” somente é adotado no art. 145 da CF/88 e no art. 77 do CTN para a hipótese de taxa decorrente da prestação de serviços, sendo que, para a taxa de polícia, essa observação não é feita.

Desse modo, uma dúvida que poderia surgir é se, também para as taxas de polícia, haverá a necessidade de a atuação estatal ser específica e divisível. Para Theodoro Nascimento, tais critérios não seriam extensíveis à taxa de polícia, pois, para sua exigência, bastaria a sujeição do contribuinte à fiscalização do Poder Público¹⁰⁰. Contudo, não pensamos que seja assim, pois, ao prescindir da atuação específica e divisível no caso da taxa de polícia, o autor está por admitir a cobrança de taxa pelo potencial exercício do poder de polícia, o que não é tolerável, conforme será melhor desenvolvido no tópico referente às taxas de polícia. Por ora, basta dizer que, conforme prevê o art. 145 da CF/88, a potencialidade da ação estatal só é admitida nas taxas de serviço, e ainda assim com as restrições aplicadas pelo Código Tributário Nacional.

Por isso, concordamos com Ricardo Lobo Torres, quando afirma que, também na taxa de polícia, há a necessidade de a ação estatal ser específica e divisível¹⁰¹.

Portanto, também os atos de polícia a serem praticados pelo Poder Público deverão ser específicos e divisíveis, posto que, se houver uma atuação genérica e global

⁹⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56-57.

¹⁰⁰ NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e para-fiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 118.

¹⁰¹ “A especificidade e a divisibilidade, que se implicam mutuamente, significando a prática de atos autônomos em benefício de indivíduos distintos, servem de divisor de águas entre o exercício do poder de polícia suscetível de tributação pela taxa e o exercício genérico desse poder financiado pela receita de imposto”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 404-405.

do Estado no sentido de limitar a liberdade das pessoas e condicionar a prática de determinadas atividades (que é a essência do poder de polícia), a hipótese não ensejará a cobrança de taxa. De mesmo modo, se a ação de polícia, ainda que seja direta e imediatamente relacionada a uma pessoa em particular, não for passível de ser fracionada de modo a permitir a identificação dos custos incorridos (de forma aproximada), tampouco será possível a cobrança do tributo.

Assim é porque, se ação estatal não for específica e, ainda, se os seus custos não puderem ser divididos em atuações autônomas e identificadas, então a razão de ser da taxa como um tributo comutativo deixa de existir, na medida em que o que a justifica e a caracteriza como tributo autônomo é justamente sua função – histórica e financeira – de cobrir os gastos gerados por indivíduos identificados. Logo, se o exercício do poder de polícia se der de forma difusa e não individualizada, seu custeio deverá ser feito pelos impostos, tributo cujo fato gerador não depende de atuação do Estado.

Por fim, no Brasil, diante da delimitação constitucional das hipóteses de incidência do tributo (fato único no mundo, diga-se), a utilização de bens públicos não dá ensejo à instituição de taxa¹⁰². E isso acontece tanto na utilização de bem de uso comum do povo (praças, estradas, etc.), como na utilização particular de bem de uso especial (edifícios, terrenos, etc.).

Assim, empresas concessionárias de serviços públicos que venham a instalar equipamentos no solo urbano não poderão ser compelidas ao pagamento de taxa apenas pelo uso das vias públicas. Nesse sentido, o STF, no RE nº 581.947/RO¹⁰³, declarou inconstitucional lei do Município de Ji-Paraná, que instituía taxa pela utilização de áreas públicas. Após o julgamento, que foi submetido ao regime de repercussão geral, foi fixada a tese sobre o tema nº 261, com o seguinte teor: “é inconstitucional a cobrança de taxa, espécie tributária, pelo uso de espaços públicos dos municípios por concessionárias prestadoras do serviço público de fornecimento de energia elétrica”.

No entanto, a exação poderá ser cobrada quando houver exercício do poder de polícia para fins de ordenação e limitação do uso do solo por empresas privadas. É que, na última hipótese, não haverá cobrança de taxa pelo uso do solo, mas sim a cobrança de

¹⁰² CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 470.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça Eletrônico*. n. 102. 07 de jun. 2010.

taxa de polícia pela fiscalização do uso do solo (a ser exercida conforme as regras de polícia que disponham sobre a instalação de equipamentos e o exercício de atividades econômicas no espaço público).

Por outro lado, quando o particular fizer uso privado de um bem público de uso especial, o ente público proprietário de tal bem poderá fazer a cobrança de aluguel ou de qualquer outra forma de preço privado, mas não do tributo taxa.

Em outros países, no entanto, há previsão do pagamento de taxa pela utilização de bens públicos. É o caso de Portugal, no qual o art. 4º da Lei Geral Tributária dispõe que “as taxas assentam na prestação correcta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.” No entanto, apenas o uso privativo do bem público gera o pagamento do tributo, e não a utilização de bens de uso comum como museus, por exemplo¹⁰⁴. Também na Itália e na Espanha há previsão de taxas pelo uso de bem público¹⁰⁵.

2.1.2 Inexistência de voluntariedade

Há autores, sobretudo estrangeiros, que afirmam que uma das características da taxa é a voluntariedade¹⁰⁶.

Como já dissemos acima, as discussões sobre o tema decorrem do fato de que, em outros países, não há uma definição expressa na legislação de que também o exercício do poder de polícia pode dar origem à cobrança do tributo. Assim, muitos autores desenvolveram seus estudos a partir de uma noção de taxa que envolvia precipuamente a prestação de serviços públicos, o que, na maior parte das vezes, implicava a obtenção de

¹⁰⁴ SOUZA, Domingos Pereira de. *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 30.

¹⁰⁵ É o que noticia Francesco Tesauro sobre a Itália e Martín Queralt sobre a Espanha cf. TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. MARTÍN QUERALT, Juan y otros. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Tacnos, 1995. p. 97, *apud*, CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio constitucional de capacidad contributiva. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 43.

¹⁰⁶ Valdes Costa afirma que, entre os elementos característicos da taxa, está voluntariedade do contribuinte na demanda do serviço. No mesmo sentido, Berliri afirma que o particular é o árbitro para decidir se vai ou não tomar o serviço e, assim, ser ou não obrigado a pagar a taxa, motivo pelo qual a obrigação não seria coativa. COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario - Tomo 1: Introducion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970, p. 298-299; BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, v. 1, 1964, p. 444.

uma vantagem por parte dos contribuintes.

Por isso, considerando que os serviços públicos específicos e divisíveis, de um modo geral, têm a sua prestação requerida pelo contribuinte, houve autores que viram na taxa um componente de voluntariedade, no sentido de que o tributo só seria devido se o contribuinte, por vontade própria, decidisse fruir da prestação e assim incorrer no fato gerador do tributo. Percebe-se, assim, uma aproximação da taxa com o pagamento voluntariamente assumido nas obrigações privadas. Isso, inclusive, leva muitos a dizerem que a taxa é um tributo “contraprestacional”, decorrente da implementação de obrigações recíprocas livremente assumidas pelas partes envolvidas.

Não nos parece que seja assim, ao menos no Brasil.

Em primeiro lugar, porque nem toda ação estatal que dá ensejo à cobrança de taxas decorre de uma requisição voluntária do contribuinte. As taxas de polícia são o maior exemplo disso, já que em muitas ocasiões a ação de polícia não decorre de uma solicitação do particular (como ocorre no pedido de uma licença, por exemplo), mas sim de atos praticados de ofício pelo Poder Público (caso de fiscalizações por exemplo, que são os principais atos de polícia praticados hoje em dia). O contribuinte, em razão de suas atividades ou de suas circunstâncias pessoais, se submete à lei de polícia, cuja implementação demanda uma ação estatal cujo custo o Estado recupera pela via do tributo estabelecido em lei. Logo, se o Estado age por impulso próprio, e, ao assim fazê-lo, pratica o fato gerador da taxa, não há nela qualquer elemento de voluntariedade em relação ao seu fato gerador. E nem mesmo em todas as taxas de serviço a vontade do contribuinte na tomada do serviço é relevante. Basta pensar naquele que se torna réu de ação judicial, que, se vencido, terá que arcar com o pagamento da taxa judiciária e das custas processuais (que também têm natureza de taxa), ou ainda nos serviços de utilização compulsória, que são prestados independentemente de requisição pelo particular (coleta de lixo domiciliar e combate a incêndio, por exemplo). Por razões semelhantes, Villegas também afasta o caráter voluntário das taxas¹⁰⁷.

Em segundo lugar, porque o contribuinte, expressando ou não vontade em relação à prática do ato estatal, o relevante, na hipótese de incidência da taxa, é a ação estatal. É exatamente essa ação, quando específica e divisível, o pressuposto da taxa, sendo a vontade do particular em relação a sua prática irrelevante para fins tributários.

¹⁰⁷ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 333.

Ademais, a obrigação tributária não decorre de o Estado se comprometer com o contribuinte a uma prestação. De fato, o Estado não presta o serviço ou pratica o ato de polícia em razão de uma obrigação contratualmente assumida em face do contribuinte por conta do pagamento da taxa. O Estado o faz porque há interesse público na prestação do serviço ou no exercício do poder de polícia, ainda que tal ação seja eventualmente solicitada pelo particular (o que nem sempre acontece, como nas taxas de polícia, por exemplo). Seja como for, praticada a ação estatal específica e divisível, estará realizado o fato gerador do tributo previsto em lei. Logo, a obrigação tributária daí decorrente é uma obrigação legal, e não uma obrigação que decorre de um concurso de vontades.

Em síntese, a taxa, como qualquer outra obrigação tributária, é uma obrigação legal. Basta que ocorra o fato gerador da obrigação prevista na lei para que o contribuinte seja obrigado ao pagamento do tributo¹⁰⁸.

Assim, a vontade do contribuinte, na taxa, se coloca no mesmo plano em que a sua vontade atua nos impostos. É que, em última análise, apesar de a obrigação tributária – do imposto ou da taxa – decorrer da lei, é o contribuinte que escolhe se deseja ou não praticar a conduta que está prevista na lei como hipótese de incidência do tributo. Assim, o contribuinte escolhe ser ou não proprietário de um bem imóvel ou de um automóvel. De mesmo modo, escolhe se vai ou não trabalhar, e assim, incorrer no fato gerador do imposto de renda. De forma semelhante, o contribuinte escolhe exercer ou não uma atividade submetida a limitações de polícia (e, com isso, dará ou não ensejo a atos de polícia a serem praticados especificamente em relação a ele), ou, então requerer ou não a prestação de um serviço. Nesse plano, tanto o imposto quanto a taxa têm um componente prévio de vontade, qual seja, incorrer ou não em situações que atraem o fato gerador da obrigação tributária. No entanto, uma vez que incorra na prática do fato gerador do tributo (no caso dos impostos), ou ainda, que dê causa a uma ação estatal específica e divisível (fato gerador da taxa), a obrigação tributária nascerá por força da lei, e não da vontade do contribuinte¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Aliomar Baleeiro repele a teoria das taxas contratuais e facultativas, pois ressalta que elas não decorrem de contrato, mas são, como todo tributo, obrigação *ex lege*. O mesmo entende Carlos Fonrouge, que afirma ser impróprio caracterizar o tributo como prestação voluntária ou facultativa. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 848; FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero, Vol. I*, 6 ed. Depalma, 1997, p. 321.

¹⁰⁹ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 309.

Por isso, em síntese, a voluntariedade nas taxas é igual à dos impostos¹¹⁰, isto é, irrelevante para fins tributários¹¹¹.

De mesmo modo, entendemos não ser o mais adequado chamar a taxa de tributo “contraprestacional”. É que, já o dissemos, esse termo traz uma ideia de pagamento voluntário, acordado, decorrente de uma utilidade recebida em contrapartida de obrigações mútuas livremente assumidas pelas partes. Pressupõe a existência de benefício mútuo alcançado pelos interessados na obrigação. Por isso, o termo *contraprestação*, cuja origem está no Direito Privado, designa a obrigação cumprida por um dos sujeitos em razão do adimplemento de uma outra obrigação recíproca¹¹².

Na taxa, no entanto, não é isso que acontece, pois, como dissemos, o que há é uma ação estatal e, a partir daí, uma obrigação – legal – de pagar o tributo. Ademais, a ideia de benefícios mútuos na taxa não é correta, pois: i) o Estado não alcança benefício algum com o recebimento da taxa, que, a rigor, deve-se limitar a recompor o gasto estatal (seja na prestação do serviço público ou na execução de atos de polícia); ii) o contribuinte nem sempre auferir vantagem com a ação pública, sobretudo perante atos de polícia praticados pelo Poder Público.

Por isso, não há contraprestação, ao menos no sentido do Direito Privado, de quitação de obrigações mútuas, que trazem benefícios para as partes envolvidas, livremente estabelecidas em uma relação contratual¹¹³. O que existe é uma obrigação legal, tributária, decorrente da prática do fato gerador previsto em lei (com a particularidade de que, na taxa, esse fato é praticado pelo Estado e não pelo contribuinte). Quando muito, a ideia de contraprestação ficaria limitada às taxas de serviço, e nunca às taxas de polícia, mas, ainda assim, não é inteiramente adequada.

¹¹⁰ MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 36.

¹¹¹ “O facto de um acto voluntário estar na origem de uma situação produtora de efeitos fiscais não significa que as obrigações em que estes se traduzem tenham na vontade a sua fonte (...) Nas taxas – repita-se – a vontade do particular é, quando muito, um pressuposto de facto para que surja a obrigação, mas nunca um elemento formativo de um acordo”. XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 47.

¹¹² Segundo Alberto Xavier, atuação estatal e a taxa “encontram-se ligadas por um nexó sinalagmático, em termos de uma se apresentar como contraprestação da outra”. *Ibidem*, p. 43.

¹¹³ “Não é necessário, pois, que a atividade estatal seja vantajosa ou resulte em proveito do obrigado (...) Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a ideia de contraprestação (...)” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 433.

Por essas razões, entendemos ser mais correto adotar o termo *compensatório* ou *comutativo* para as taxas, ao invés de chamá-las de tributos contraprestacionais¹¹⁴.

2.1.3 Fato do Estado

Dissemos acima que a taxa tem a peculiaridade de ser um tributo cujo fato gerador é praticado pelo sujeito ativo, e não pelo sujeito passivo, afinal, nos termos da Constituição e do CTN, as taxas são devidas em razão do exercício do poder de polícia e na utilização de serviços específicos e divisíveis (que, portanto, devem ser prestados pelo Estado).

No entanto, há quem defenda que o fato gerador da taxa é, na verdade, praticado pelo contribuinte, que, por suas circunstâncias ou atividades, dá causa à ação de polícia ou demanda a prestação do serviço. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro, ao falar das taxas de polícia, afirmava que “o fato gerador é a atividade do contribuinte ou posse da coisa, uma ou outra provocando a necessidade de certo serviço específico e divisível da autoridade pública”. E exemplificava com a posse de arma (que demandava a concessão de licença pelo Poder Público) e a atividade do açougueiro (que provocava a atuação da autoridade de periodicamente inspecionar as instalações e aferir-lhe a balança)¹¹⁵. Na mesma linha, Ricardo Lodi afirma que

o fato gerador da taxa é uma conduta do contribuinte que se relaciona com uma atividade estatal específica em relação a sua pessoa, que se traduza na prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, ou no exercício regular do poder de polícia.¹¹⁶

E exemplifica com a taxa de incêndio, para a qual aponta que fato gerador é ser proprietário de imóvel, e não a atividade estatal de extinção de incêndio. O mesmo ocorreria com as taxas de polícia, em que o fato gerador seria o exercício de determinadas atividades pelo contribuinte que mereçam uma atenção regulatória mais intensa por parte do Poder Público¹¹⁷.

Como se pode notar, esses autores colocam ênfase na ação (exercício de atividade

¹¹⁴ Celso Ribeiro Bastos chega a usar o termo “indenizatório” para a taxa. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 146.

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 878.

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria Geral e Espécies*. Niterói/RJ: Impetus, 2013, p. 32.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 33.

econômica) ou circunstância (ser proprietário de imóvel ou portar arma) do contribuinte, que seriam os fatos geradores da taxa, pois tal ação ou circunstância que provocariam a atuação do Poder Público.

Há, ainda, construções de o fato gerador da taxa ostenta um caráter dúplice, no sentido de ser realizado pela conjugação de ações tanto do Estado (que presta o serviço ou exerce o poder de polícia), quanto pelo contribuinte (que requer o serviço ou provoca a ação de polícia). Nesta linha, Luís César Queiroz afirma que “a norma da taxa é a que se caracteriza por estabelecer um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato-conduta lícito, realizado por pelo menos dois sujeitos de direito”, sendo que tais sujeitos seriam de um lado aquele que presta o serviço ou exerce o poder de polícia, e do outro o contribuinte que se beneficia com o serviço ou se sujeita à ação de polícia¹¹⁸.

Ambas as teorias acima valorizam, como dissemos, a conduta do contribuinte, que requer ou provoca a ação do Estado. E isso é verdadeiro, pois o atuar específico e divisível do Poder Público em relação a um determinado indivíduo – a prestação do serviço ou a ação de polícia – só irá ocorrer se esse indivíduo, de algum modo, provocar tal atuação.

No entanto, pensamos que a conduta central da hipótese de incidência da taxa, em qualquer hipótese, é sempre realizada pelo Estado, e não pelo contribuinte.

Assim, ainda que se exerça determinada atividade econômica submetida a severa regulação de polícia (que imponha condições e limitações para o seu exercício), a taxa não será devida caso o poder público não venha a realizar os atos concretos relacionados à execução das normas de polícia. Isso significa, portanto, que o simples fato de o contribuinte exercer uma atividade sujeita a restrições de polícia não é suficiente para que a hipótese de incidência se considere realizada. Muito pelo contrário, o essencial é ação do Estado, pois esse é o fato gerador do tributo. Tanto isso é verdade que, ainda que o contribuinte exerça atividade potencialmente poluidora, nada será devido a título de taxa se o IBAMA não vier efetivamente a fiscalizar a atividade da empresa. De mesmo modo, explorar petróleo não dará ensejo ao pagamento da TFPG se o Estado não realizar concretamente os atos de polícia relacionados a tal atividade.

O mesmo ocorre com as taxas decorrentes da prestação de serviço – em que o contribuinte requer a prestação, e o Poder Público presta o serviço. Não é a requisição, mas a prestação do serviço, o que constitui o fato gerador da taxa. Se o contribuinte requer

¹¹⁸ QUEIROZ, Luís César Souza de. Critério Finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In MACEDO, Alberto *et al.* (Coord.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – V. VI: Sistema Tributário Brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 636.

a expedição de uma certidão, e o Estado não a entrega, o tributo não será devido. E, no caso dos serviços de utilização compulsória, como é o de combate a incêndio, a taxa só é devida em razão da autorização constitucional para que se cobre o tributo, em determinadas situações excepcionais, pela mera disponibilidade do serviço. Mas, mesmo nesse caso, o Poder Público efetivamente age e tem que colocar o órgão responsável pela prestação em funcionamento contínuo, ainda que o contribuinte não venha a fruir do serviço. Logo, outra vez, o fato gerador da taxa não é o simples fato de ser proprietário de imóvel, mas sim a prestação do serviço – de forma potencial, porque assim autorizado na legislação – pelo Poder Público.

Em síntese, se o Estado não age, é indiferente a situação ou a atividade do contribuinte. Certamente, é o contribuinte que atrai a prática de atos de polícia pelo Poder Público ou requer a prestação do serviço. Por exemplo, é o fato de prestar serviços de telecomunicação que leva à aplicação das normas de polícia do setor, e, conseqüentemente, à fiscalização da ANATEL. Logo, empresas que não exercem essas atividades, como as exploradoras de petróleo, não serão contribuintes das taxas da ANATEL, já que suas atividades não estão relacionadas à Agência. Isso não implica dizer, porém, que é a prestação do serviço de telecomunicação que corresponde ao fato gerador da TFI/TFF. O que ocorre é que a atividade do contribuinte pode provocar a ação estatal de polícia, que, se vier a se concretizar, dará gênese à taxa. Desse modo, fica claro que não é a conduta do particular que gera diretamente o pagamento do tributo, mas sim a atuação concreta – específica, divisível e diretamente imputável a determinada pessoa – do Poder Público.

Logo, quem pratica o fato gerador da taxa é o Estado, e não o sujeito passivo. Nesta linha, podem-se citar a opinião de Luciano Amaro¹¹⁹, Valdes Costa¹²⁰ e Hector Villegas¹²¹.

Nesse sentido, o STF, na ADI nº 2.178/MC, declarou a inconstitucionalidade de Taxa do IBAMA instituída pela Lei nº 9.960/2000, dentre outros motivos, porque ela

¹¹⁹ “Como se vê, o fato gerador da taxa é não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 53.

¹²⁰ O autor destaca que, na taxa, “el presupuesto de hecho” é constituído por “una actividad del Estado”, “que concierne de modo particular al contribuyente”. COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario - Tomo 1: Introduccion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970, p. 297.

¹²¹ “Taxa é um tributo cujo fato imponible está integrado a uma atividade do Estado, divisível e inerente a sua soberania, encontrando-se esta atividade diretamente relacionada ao contribuinte”. VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 18.

apontava, como fato gerador do tributo, a atividade do contribuinte, e não a prestação de serviço ou o exercício do poder de polícia¹²².

Pensamos, ainda, que a identificação do fato gerador da taxa como sendo uma conduta do próprio sujeito passivo pode dar ensejo a distorções no tributo, pois legitimaria a sua cobrança independentemente da efetiva ação estatal. Afinal, se o fato gerador é praticado pelo contribuinte (exercício de determinada atividade econômica, por exemplo), então a atuação do Poder Público passa a ser secundária, podendo até mesmo não ocorrer, mas ainda assim a obrigação tributária terá nascido. E isso é especialmente perigoso para as taxas de polícia com cobrança periódica, pois as transformaria em uma taxa pelo exercício potencial do poder de polícia, e não pela prática concreta de atos de execução desse poder.

O que queremos destacar, portanto, é que na taxa prepondera a ação estatal, pois sem ela não haverá tributo devido. No entanto, isso não nos impede de reconhecer a existência de uma relação conjugada no fato gerador da taxa, no qual, por vezes, podem existir dois núcleos: a atividade do Estado (prestação de serviço ou exercício do poder de polícia) e a atividade do contribuinte (que requer o serviço ou provoca a ação de polícia). Realmente, o simples fato de a ANATEL exercer a fiscalização do setor de telecomunicações não faz nascer a taxa, para determinado contribuinte, se ele não realizar a atividade de prestação de serviço de telecomunicação. O exercício de fiscalização, pelo INEA, não faz nascer a obrigação tributária da TFGP, se o contribuinte não exercer a atividade de exploração de petróleo e gás. A manutenção e a prestação do serviço de coleta de lixo domiciliar, pelo Município, não faz nascer o tributo para quem não é proprietário de imóvel.

Por isso, sempre mantendo especial ênfase no ato estatal, podemos concluir que, em muitas situações, o fato gerador da taxa se apresenta como uma relação conjugada entre uma ação do Poder Público e uma atividade ou circunstância do contribuinte.

¹²² Destaque-se o seguinte trecho do voto do Min. Relator Ilmar Galvão: “O tributo de que trata a Lei nº 9.960/2000, ora examinada – Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA – não passa pelo crivo da Constituição Federal (...) A começar pelo fato gerador, definido expressamente no §1º do art. 17-B como o exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 da Lei nº 6.938/81, a saber. ‘atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da falta e flora’, valendo dizer, a atividade explorada pelo contribuinte e não o serviço prestado a este ou posto a sua disposição pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II da Carta Magna.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178/MC*. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 2000.

2.2 A taxa de serviço

Uma das hipóteses de instituição de taxa, de acordo com a Constituição, é a devida “pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Diante disso, as questões que envolvem essa modalidade de taxa se colocam quanto à conceituação de o que seja *serviço público*, *divisibilidade da prestação e utilização em potencial*.

2.2.1 Conceito de serviço público

Um primeiro aspecto que sempre se discutiu foi saber o que se caracteriza como *serviço público*, para fins de imposição de taxa.

No entanto, não há uma definição de serviço público no direito positivo, assim como a doutrina e a jurisprudência não chegaram a construir uma definição inequívoca para esse conceito¹²³. E, de fato, a noção de serviço público é cambiante, sofrendo direta influência de concepções políticas sobre o papel do Estado, que se modificam no espaço e no tempo.

A discussão sobre o que é serviço público, para fins de taxa, não é despida de interesse jurídico. Definir tal conceito interfere diretamente em estabelecer se determinado pagamento realizado pelo particular ao Estado tem a natureza de taxa (tributo) ou preço público.

Nesse sentido, muitos autores defenderam que o serviço público, para fins de taxa, seriam aqueles ligados à soberania do Estado, isto é, serviços de índole eminentemente estatal e que não podem ser prestados por terceiros. Nesse sentido, podem-se citar Hector Villegas¹²⁴ e Valdes Costa¹²⁵. De modo semelhante, outros autores falam em serviços

¹²³ Ataliba, por exemplo, entendia que o fornecimento de bem poderia ser considerado serviço público: “O conceito de serviço público é jurídico. É uma prestação de utilidade. A utilidade pode ser um trabalho, um serviço, um bem. ‘Bem’ cai rigorosamente no conceito de utilidade”¹²³. ATALIBA, Geraldo. *In* ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 117.

¹²⁴ VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 18.

¹²⁵ COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario - Tomo 1: Introducion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguaya Colombino, 1970, p. 302.

decorrentes do Poder de Império do Estado, como Aliomar Baleeiro¹²⁶ e Flávio Novelli¹²⁷.

Contudo, a nosso ver, o que os autores sustentam como “serviços inerentes à soberania estatal” ou “serviço decorrentes do poder de império”, são, na maioria das vezes, situações que se confundem com o exercício do poder de polícia. É que, justamente em função de sua soberania ou de seu poder de império, o Estado restringe direitos e liberdades individuais em favor da coletividade. Portanto, essas hipóteses, para as quais tais autores entendem que há inequivocamente uma taxa, se caracterizam por uma relação de sujeição do particular ao Estado, e não propriamente uma relação de prestação de serviço (utilidade) em favor do contribuinte. A única exceção, citada pelos autores, é o serviço judicial, que é serviço, e não ato de polícia, e que seria exemplo de manifestação inequívoca da soberania ou do poder de império do Estado.

Outros autores já sustentam que serviço público, para fins de taxa, são serviços prestados em regime de direito público, adotando, para tanto, o tradicional conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.¹²⁸

O conceito de serviço público de Bandeira de Mello, diga-se, tem o inegável mérito de permitir a distinção entre serviço e exercício do poder de polícia, na medida em que destaca o “oferecimento de uma utilidade ou comodidade material”. E coloca ênfase no elemento formal da prestação: regime de Direito Público.

Desse modo, sendo o serviço prestado em regime de Direito Público, a remuneração pela prestação deveria ser feita por meio de taxa, e não tarifa (preço

¹²⁶ Baleeiro fala em serviços decorrentes da “função específica função do Estado”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 848.

¹²⁷ NOVELLI, Flavio Bauer. Apontamentos sobre o conceito de taxa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 189. Rio de Janeiro: Renovar, Jul-Set, 1992, p. 29.

¹²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 671.

público)¹²⁹. É a posição adotada por Regina Helena Costa¹³⁰ e Geraldo Ataliba¹³¹, no sentido de que o regime jurídico de Direito Público é o que define a natureza da contraprestação, sendo indiferente o fato de o serviço ser ou não prestado por particular em regime de concessão.

A adoção dessa linha, no entanto, implicaria exigir o regime tributário para todos os serviços de titularidade do Estado e que são prestados mediante concessão (telecomunicações – incluindo telefonia, internet e televisão; energia elétrica; água; fornecimento de gás; transporte; etc.)¹³².

Ainda outros critérios são levantados, como os de que serviços públicos remunerados por taxa seriam apenas os serviços essenciais, sendo os demais remunerados por tarifas. No entanto, esse é um critério frágil, pois, salvo se houve estipulação por lei, não é possível definir o que seja ou não essencial.

A discussão sobre a distinção entre taxa e preço público é relevante e antiga, mas, diante do escopo do trabalho, não a desenvolveremos aqui¹³³. No entanto, entendemos que, diante da prestação de um serviço público, o legislador terá liberdade para definir se tal serviço será remunerado por taxa ou por preço. É o que entendem Sacha Calmon¹³⁴ e

¹²⁹ A adoção do regime jurídico de direito público aos serviços implica, a nosso ver, a observância dos princípios da continuidade, eficiência e modicidade. Ademais, tratam-se de serviços submetidos a regramento legal, nos quais a administração pública pode unilateralmente criar obrigações aos usuários e prestadores (quando concedidos).

¹³⁰ Segundo a autora, se o serviço é prestado em regime público (administrativo), ainda que concedido, a remuneração deverá ser por taxa e não tarifa. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 122-123.

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 84.

¹³² A CF/88, no entanto, prevê adoção de tarifas para a remuneração dos serviços coletivos, ao adotar o termo “política tarifária” em seu art. 175: “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado.” BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

¹³³ Sobre os critérios de distinção entre taxa e preço público, ver LESSA, Donovan Mazza. Critérios de distinção entre taxa e preço público: a esquina do direito tributário. In RIBEIRO, Ricardo Lodi; MORAES, Carlos Eduardo Guerra de (Coord.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento – Coleção Direito UERJ 80 anos*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2015, p. 409-435.

¹³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 463.

Giannini¹³⁵. Se escolher o primeiro, terá como vantagem os privilégios de cobrança do crédito tributário, mas, tratando-se de tributos, terá que se submeter aos princípios e limitações tributárias (legalidade, anterioridade, etc.). Se escolher o segundo, terá maior liberdade na sua estipulação (ato infralegal, possibilidade de cobrança imediata, etc.), mas não terá a proteção do crédito tributário.

A única exceção, a nosso ver, fica por conta dos serviços que são juridicamente compulsórios. Como lembra Aires Barreto¹³⁶, o legislador, por questões de interesse público, pode estabelecer que determinados serviços sejam obrigatórios para determinadas pessoas. Assim, a lei pode obrigar os proprietários de imóveis os conectem ao serviço de esgoto, por exemplo. Embora o serviço seja de interesse do particular, ele é obrigatório, porque interessa a toda a sociedade que os dejetos produzidos pelas residências não sejam despejados em locais inadequados.

Assim, toda vez que a lei obrigar que o particular tome um serviço público (prestado diretamente ou por concessão), então a contraprestação deverá ser feita por taxa. É que, se o serviço é juridicamente compulsório – e por consequência, também o seu pagamento – então o pagante deverá ter a proteção própria do regime tributário. Por outro lado, se o ordenamento não veda – juridicamente – outras formas de se obter determinada utilidade, então não há obrigatoriedade na tomada do serviço estatal, que poderá ser remunerado por preço público. É o que defendem Hugo de Brito Machado¹³⁷ e Leandro Paulsen¹³⁸. Essa também é a linha adotada pelo STF no RE nº 89.876¹³⁹.

¹³⁵ O autor destaca que a definição como taxa ou preço depende da forma como estatuída pelo legislador, não havendo um critério científico para a definição de taxa e preço. GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 114.

¹³⁶ “Essa apreciação (compulsoriedade do uso) é matéria de apreciação e decisão pelo legislador ordinário. A ele cabe a atribuição da obrigatoriedade do uso, segundo a análise da natureza do serviço e logicidade da abrangência, como contribuintes, dos utentes potenciais. BARRETO, Ayres F. *In* MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1, p. 567.

¹³⁷ “À liberdade, que tem o Poder Público, na fixação do preço público, corresponde a liberdade do cidadão de utilizar, ou não, o serviço correspondente. Se o cidadão não tem essa liberdade, o Poder Público deve estar igualmente limitado pela ordem jurídica, no que pertine aos critérios para fixação do valor a ser cobrado, que será um tributo.” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 328-331.

¹³⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 41.

¹³⁹ “O problema, sim, é o de saber se o indivíduo, diante do serviço público prestado pelo Estado, tem, pelo menos, o direito de não usar dele, sem sofrer punição por isso. Assim, por exemplo, o serviço de eletricidade é prestado pelo Estado ou por concessionário dele, mas não é compulsório, porque se alguém quiser não usar dele (preferir usar de fogão a carvão ou a gás engarrafado, e iluminar-se com vela ou

Em conclusão, pensamos que, para fins de taxa, serviço público é aquele prestado pelo poder público em função de ser reservado a ele (por lei ou pela Constituição) o exercício de tal atividade. Critérios como essencialidade, funções ligadas ao poder de império ou à soberania do Estado, ou mesmo o regime jurídico da prestação do serviço são inadequados para delimitar o serviço público em relação à imposição do tributo.

2.2.2 Divisibilidade de prestação e utilização potencial

Ao adotar o termo “específicos e divisíveis” no art. 145, II, a Constituição já afasta das taxas os serviços gerais prestados pelo Estado.

Serviços gerais, ou ainda, *uti universi*, são aqueles prestados indistintamente a todos os cidadãos, beneficiando um número indeterminado de pessoas. Exemplos clássicos são os serviços de segurança pública, diplomacia e de proteção externa.

Já os serviços remunerados pela taxa são os serviços específicos, prestados *uti singuli*. São, portanto, os serviços de utilização individual, que possam ser destacados de maneira autônoma, de modo a permitir a identificação do beneficiário (que será o contribuinte do tributo).

Mas, além de específico, é preciso que o serviço seja também divisível.

Quanto à especificidade e divisibilidade, o CTN tratou de conferir-lhes um conceito legal, no sentido de que serviços específicos são aqueles que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas (art. 79, II)¹⁴⁰ e divisíveis são os serviços suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, III)¹⁴¹.

Note-se que a redação da lei, ao trazer o conceito de serviço *divisível*, fala em

lâmpião) não está obrigado a valer-se desse serviço, e, portanto, não está obrigado a pagar por ele. O mesmo sucede com a passagem de ônibus, que só é devida se o indivíduo se utiliza do veículo, sem estar obrigado a essa utilização, porque poderá ir ao seu destino a pé, de bicicleta, de táxi, de carro próprio, ou até mesmo não ir.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 89.876/RJ. Recorrente: Cia. Cinematográfica Franco Brasileira e outros. Recorrido: Cia Municipal de Limpeza Urbana. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 04 de jul. 1980.

¹⁴⁰ “Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: (...) II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;”. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, 1966.

¹⁴¹ “Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: (...) III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, 1966.

serviço de *utilização em separado*, e não em serviço cujo custo possa ser segregado conforme o uso. Por isso, a nosso ver, o conceito é insuficiente, pois a divisibilidade deve estar centrada, além de no uso individual do serviço, na possibilidade de repartição de seus custos também de forma individualizada.

Portanto, *serviço divisível* é aquele que permite uma mensuração individual, ou seja, que possa ser quantificado (inclusive em custos) diante de fruição por determinadas pessoas. Ricardo Lobo Torres fala em serviço “adjudicado individualmente ao contribuinte”¹⁴², e Rubens Gomes de Souza afirma que serviço divisível é aquele que

por sua natureza própria, permite que se identifique e avalie, isoladamente do conjunto, a parcela utilizada individualmente pelo contribuinte, e por consequência permite que se calcule o montante do tributo devido em cada caso em função dessa parcela individualmente utilizada.¹⁴³

A divisibilidade do serviço é característica fundamental para que se possa cobrar a taxa, tendo em vista a finalidade pela qual a espécie tributária foi desenvolvida: recomposição do custo estatal decorrente de uma atividade direcionada a um particular identificado. Sem isso, não será possível estabelecer a base de cálculo do tributo, que é justamente o custo estatal incorrido pelo Poder Público. No entanto, apesar de ser um requisito para a taxa, a divisibilidade do serviço não é exclusividade desse tributo, pois pode haver serviços divisíveis custeados por impostos, como ocorre nos serviços, específicos e divisíveis, porém gratuitos¹⁴⁴.

Em linha com Luciano Amaro, Misabel Derzi, além de dizer que a divisibilidade pressupõe a possibilidade de identificação de cada contribuinte-usuário e a medida de sua utilização, afirma que nem todo serviço público específico será divisível. E, na sequência, apresenta a seguinte classificação dos serviços públicos:

- a) absolutamente indivisíveis, quando sua execução não comporta a utilização individualizada. Cita o exemplo dos serviços das Forças Armadas, Polícia Civil, etc.; para esses serviços, não se pode cobrar taxa;
- b) relativamente indivisíveis, que são aqueles cuja divisibilidade somente surge no momento de sua utilização. Cita o exemplo do serviço de administração da justiça, que é específico, mas indivisível, enquanto apenas posto à disposição.

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399.

¹⁴³ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 166.

¹⁴⁴ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 328.

É com a efetiva prestação jurisdicional que o serviço passa a ter usuário identificável, situação em que pode haver cobrança de taxa;

- c) divisíveis, que, sendo de utilização compulsória, mesmo no uso potencial, são identificáveis os seus usuários, efetivos ou não. Dá o exemplo da taxa de esgoto ou de coleta de lixo, em que os usuários são perfeitamente individualizáveis, e a não utilização do serviço não dispensa o pagamento do tributo¹⁴⁵.

A classificação é precisa e retrata bem as situações em que um serviço específico, enquanto não utilizado, não é divisível, como é a situação do serviço judiciário. De fato, tal serviço existe e está em permanente funcionamento, entretanto, ninguém será obrigado a pagar taxa relacionada à administração da justiça enquanto não fizer uso concreto do Poder Judiciário.

A caracterização da divisibilidade, portanto, é a grande polêmica que se dá em torno das taxas de serviço, já tendo sido objeto de diversos pronunciamentos pelo STF.

O primeiro caso a ser citado é o do serviço de iluminação pública, que, após inúmeros precedentes da Corte no sentido de sua inconstitucionalidade por se tratar de serviço de natureza geral e não individual, foi objeto, em 2003, da Súmula nº 670, segundo a qual “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”. Em 2015, a súmula foi reiterada, tornando-se a Súmula Vinculante nº 41, de idêntico teor.

No mesmo sentido, o STF já decidiu, em regime de repercussão geral no RE nº 576.321¹⁴⁶, que a taxa de coleta domiciliar de lixo é válida porque se refere a serviço específico e divisível. Realmente, trata-se de serviço prestado *uti singuli*, na medida em que é perfeitamente possível identificar seus usuários (proprietários dos imóveis, que tem o lixo removido), sendo também possível repartir, ainda que aproximadamente, os custos incorridos pelo Poder Público nesta prestação. Ademais, apesar de haver um interesse público na coleta de lixo por razões de higiene e ordenação, há concretamente o fornecimento de uma utilidade em favor dos moradores, que se traduz em uma comodidade na medida em que lhes poupa o trabalho de ter que se desfazer do lixo produzido na residência. Assim, parece-nos que, ainda que conjugado com o interesse público (que está presente em toda ação do Poder Público, mesmo nos serviços

¹⁴⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 856.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 576.321/SP. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 2009.

específicos e divisíveis), o serviço atende materialmente a um interesse privado. Daí sua especificidade e divisibilidade.

Por outro lado, nesse mesmo julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, seguindo outros precedentes da casa, reafirmou jurisprudência, agora em repercussão geral, no sentido de que a taxa cobrada por serviços de conservação e limpeza de logradouros públicos é inconstitucional, justamente porque, nesta hipótese, se trata de serviço de natureza *uti universi*. Realmente, a limpeza de ruas, praças e demais logradouros públicos é serviço prestado no interesse de toda coletividade, e não serviço específico prestado para pessoas individualmente identificadas.

Ao final do julgamento, o Tribunal firmou as seguintes teses sobre o tema nº 146:

I - A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal; II - A taxa cobrada em razão dos serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos ofende o art. 145, II, da Constituição Federal.

Outrossim, ainda quanto ao tema, o STF vem rechaçando taxas que, simultaneamente, tenham por fato gerador tanto a coleta domiciliar de lixo quanto a limpeza e conservação de logradouros públicos. Foi o que decidiu o Plenário em Embargos de Divergência no RE nº 256.588¹⁴⁷.

Em relação à taxa de combate a incêndios, o STF declarou constitucional as taxas instituídas por vários municípios (também denominadas de “Taxa de Combate a Sinistros” ou ainda “Taxa de Segurança”), por entender que haveria serviço específico e divisível. Nesse sentido, o Plenário decidiu no RE nº 206.777/SP, no qual se discutia a “Taxa de Segurança” do Município de Santo André. O voto do relator do acórdão, Min. Ilmar Galvão, após apontar a inconstitucionalidade de “Taxa de Limpeza Urbana” cobrada pelo mesmo município (por considerá-la decorrente de serviço *uti universi*) e também questionada no processo, limitou-se a dizer o seguinte quanto à “Taxa de Segurança”:

O mesmo não é de dizer-se da taxa de segurança, que a Lei Municipal nº 6.185/85 (fl. 90) tem por destinada a cobrir as despesas não com a segurança pública, como entendido pelo acórdão, mas com "a manutenção dos serviços

¹⁴⁷ “SERVIÇO DE LIMPEZA DE LOGRADOUROS PÚBLICOS E DE COLETA DOMICILIAR DE LIXO. UNIVERSALIDADE. COBRANÇA DE TAXA. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de taxa vinculada não somente à coleta domiciliar de lixo, mas, também, à limpeza de logradouros públicos, que é serviço de caráter universal e indivisível, é de se reconhecer a inviabilidade de sua cobrança. Precedente: RE 206.777. Embargos de divergência conhecidos e providos”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 256.588 ED-Edv. Relatora Ministra Ellen Gracie. Brasília, 03 de outubro de 2003.

de prevenção e extinção de incêndios", serviço público específico e divisível, cujos beneficiários são suscetíveis de referência individual.¹⁴⁸

O acórdão não esclarece o porquê de se ter considerado como específico e divisível o serviço de “prevenção e extinção de incêndios”. No entanto, para ajudar a compreender melhor o julgado, pode-se tomar por base outro acórdão relatado pelo Min. Ilmar Galvão, no RE nº 233.784/SP, cujo julgamento ocorreu na Primeira Turma e que envolvia “Taxa de Segurança” cobrada pelo Município de Campinas. Na oportunidade, o relator entendeu ser o serviço específico e divisível porque o fato gerador da taxa eram os “serviços de prevenção, combate e extinção de incêndios ou de sinistros, em prédios localizados na zona urbana”, de modo que o tributo incidia apenas sobre prédios de apartamentos¹⁴⁹.

Ou seja, o Tribunal considerou tratar-se de taxa por serviço específico e divisível porque a cobrança seria para cobrir um serviço específico prestado pela municipalidade em favor de usuários determináveis – proprietários de prédios de apartamentos. E assim veio decidindo quando se deparou com taxas de extinção de incêndios¹⁵⁰.

No entanto, a nosso ver, na taxa de incêndio, essa divisibilidade é mais tênue, pois o combate ao fogo ou os serviços de prevenção são feitos em prol da coletividade, e não apenas do proprietário do imóvel em chamas. Aqui, mais do que na taxa de coleta de lixo (que também atende a um interesse coletivo mediato), o interesse público na execução do serviço é mais forte, motivo pelo qual temos dúvidas em afirmar que se trata de um serviço específico e divisível. Nesses casos, parece-nos prevalecer mais a atuação no interesse geral da população do que no interesse privado (fornecimento de uma utilidade específica para o particular). O fato de o serviço poder se dar em relação a determinado imóvel não chega afastar seu caráter geral, pois, repita-se, mais do que fornecer um benefício ao proprietário, o Poder Público está a proteger a coletividade. Nesse sentido, é possível fazer um paralelo com o policiamento ostensivo e repressivo (polícia militar), no qual os agentes públicos chegam a atender individualmente as pessoas vítimas crimes (boletins de ocorrência). No entanto, ainda que a atuação no caso específico interesse ao particular (que pretende ver punido quem lhe fez o mal ou ainda recuperar materialmente

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 206.777/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 30 de abril de 1999.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 233.784/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 12 de novembro de 1999.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Interno nº 677.891/MG AgR. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 17 de abril de 2009.

o que lhe foi subtraído), a persecução penal é feita em nome da segurança da sociedade, e não para prestar uma utilidade para o ofendido.

Ademais, as estruturas montadas pelos municípios para a prevenção e combate a incêndios em imóveis particulares certamente serão utilizadas em caso de incêndios em logradouros públicos, motivo pelo qual a taxa paga pelo proprietário, ao fim e ao cabo, também estará sendo utilizada para a realização de um serviço *uti universi* (se o combate a incêndio em um imóvel particular pode ter alguma conotação de serviço individual, o mesmo não se pode dizer do combate a incêndio em logradouros e bens públicos).

Outrossim, a cobrança da taxa pelo serviço de combate a incêndio envolve ainda a discussão a respeito da cobrança pela utilização potencial do serviço, uma vez que ela é cobrada de todos os proprietários de imóveis, e não apenas daqueles usufruíram do serviço público em razão de sinistro em seus imóveis.

Apesar dos muitos julgados pela constitucionalidade das taxas de combate a incêndio cobradas pelos municípios (denominadas de “taxa de segurança” ou “taxas de sinistros”) por considerar haver a prestação de serviço específico e divisível, o Plenário do STF, em decisão tomada em repercussão geral, passou a reputá-las inconstitucionais. Isso ocorreu no RE nº 643.247/SP¹⁵¹, que julgou, em regime de repercussão geral, analisou a “taxa de combate a incêndio do Município de São Paulo”, tendo sido fixada a seguinte tese a respeito do tema nº 16:

A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

A análise dos votos proferidos e das notas taquigráficas revelam um debate complexo e controverso sobre dois pontos: i) definir se o município teria competência para prestar o serviço de combate a incêndio, ou se essa competência seria dos estados; ii) definir se os serviços de prevenção e combate a incêndio são específicos e divisíveis.

Quanto ao primeiro ponto, formou-se maioria no sentido de que o serviço seria de competência dos Estados, o que levaria à inconstitucionalidade das taxas cobrada pelos municípios. Quanto ao segundo ponto, os ministros Marco Aurélio (relator), Lewandowski e Fachin manifestaram-se expressamente no sentido de considerar tais serviços como *uti universi*, e, por isso, indivisíveis. Já os ministros Fux, Toffoli e Alexandre de Moraes afirmaram, expressamente, que o serviço seria específico e

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 643.247/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro de 2017.

divisível. Já os ministros Barroso e Carmem Lúcia apresentaram voto pela incompetência do Município para a prestação do serviço, sem se manifestar quanto à divisibilidade ou não do serviço. A ministra Rosa Weber apenas acompanhou o relator, sem apresentar voto.

Desse modo, a nosso ver, o precedente anterior do Plenário, formado no RE nº 206.777/SP, que reputou ser divisível o serviço de combate a incêndio, não chegou a ser superado no julgamento do RE nº 643.247/SP, muito embora tenham sido proferidos alguns votos nesse sentido (o ministro Fachin em seu voto manifestou-se expressamente pela superação do precedente). Não obstante, o tema parece ainda em aberto, já que nem todos os Ministros manifestaram-se concretamente quanto à divisibilidade ou não do serviço.

Quanto aos serviços ligados à segurança pública, o STF tem jurisprudência histórica no sentido de considerá-los gerais e indivisíveis, afastando, assim, a cobrança de taxas. No RE nº 72.374 (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Gallotti), entendeu-se que o policiamento ostensivo é serviço de uso coletivo e não pode ser cobrado como se fosse serviço específico e divisível de bancos, comércio, indústrias e residências.

O Plenário reiterou a jurisprudência em 1983, no RE nº 100.033, quando analisou taxa instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul cobrada de bares e restaurantes com música mecânica, tendo em vista o policiamento necessário em tais estabelecimentos para a manutenção da ordem pública. Na oportunidade, foi decidido que “o policiamento preventivo e repressivo é de caráter geral, prestados a todos os membros da coletividade, que os custeia pelo pagamento de impostos”¹⁵².

No mesmo sentido, em 1999, no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.942/PA, o Plenário decidiu a respeito de taxa instituída pelo Estado do Pará para policiamento de evento promovido por particular, mas aberto ao público. Veja-se o seguinte trecho da ementa do acórdão lavrado pelo Min. Moreira Alves:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 2º e Tabela V, ambos da Lei 6.010, de 27 de dezembro de 1996, do Estado do Pará. Medida Liminar. - Em face do artigo 144, "caput", inciso V e parágrafo 5º, da Constituição, sendo a segurança pública, dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através, entre outras, da polícia militar, essa atividade do Estado só pode ser sustentada pelos impostos, e não por taxa, se for solicitada por particular para a sua segurança ou para a de terceiros, a título preventivo, ainda quando essa necessidade decorra de evento aberto ao público. - Ademais, o fato gerador da taxa em questão não caracteriza sequer taxa em razão do exercício do poder de polícia,

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100.033/RS. Relator Ministro Francisco Rezek. Brasília, 27 de outubro de 1983.

mas taxa pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, o que, em exame compatível com pedido de liminar, não é admissível em se tratando de segurança pública. (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 1.942/MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ. 22.10.99).

Em 2004, o Plenário julgou a ADI nº 2.424/CE e reiterou a jurisprudência ao declarar inconstitucional a Taxa de Serviços Prestados por Órgãos de Segurança Pública e Defesa da Cidadania, cobrada pelo Estado do Ceará. Na defesa da lei impugnada, foi dito que a taxa seria válida porque não visava ao financiamento do serviço geral de polícia, mas sim ao serviço de segurança em eventos privados com intuito de lucro, motivo pelo qual seria específico e divisível. No entanto, o Tribunal entendeu que mesmo em tais circunstâncias o serviço de policiamento tem caráter geral e que, por isso, deve ser financiado por impostos, e não taxas¹⁵³.

Por último, quanto à segurança pública, em 2015, o Plenário do STF julgou o mérito da ADI nº 1.942/PA, que confirmou a medida cautelar deferida pelo Plenário em 1999¹⁵⁴.

A nosso ver, a jurisprudência do STF, quanto às taxas de segurança pública, está correta, na medida em que, mesmo quando se faz o policiamento em estabelecimentos específicos ou em eventos promovidos pela iniciativa privada, o serviço é prestado no interesse da coletividade, em prol da manutenção da ordem. Como citam os julgados, o art. 144 da CF/88 estatui que “a segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio”. Logo, trata-se inequivocamente de uma ação de cunho universal, de proteção geral das pessoas, e não uma utilidade prestada a determinado indivíduo. Por isso, mesmo quando a ação policial – preventiva e ostensiva – ocorre por conta de atividades privadas, o serviço público continua sendo geral e não específico e divisível.

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.424/CE. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 18 de junho de 2004.

¹⁵⁴ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA. SEGURANÇA PÚBLICA. EVENTOS PRIVADOS. SERVIÇO PÚBLICO GERAL E INDIVISÍVEL. LEI 6.010/96 DO ESTADO DO PARÁ. TEORIA DA DIVISIBILIDADE DAS LEIS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que a atividade de segurança pública é serviço público geral e indivisível, logo deve ser remunerada mediante imposto, isto é, viola o artigo 145, II, do Texto Constitucional, a exigência de taxa para sua fruição. (...)”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.042/PA. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, 12 de fevereiro de 2016.

Por fim, em relação ao serviço judiciário, na Rp nº 1.077/RJ¹⁵⁵, julgada em 1984, o Plenário do STF entendeu que se tratava de serviço específico e divisível remunerado por taxa. À época, havia dúvidas quanto à natureza jurídica da exação, se de imposto sobre o valor da causa ou de taxa pela prestação de serviços. Uma das razões que se levantava pela natureza de imposto (além do fato de sua base de cálculo ser o valor da causa) seria um caráter geral do serviço judicial, posto que seria do interesse da coletividade a resolução dos conflitos. O Ministro Relator, Moreira Alves, proferiu um longo e erudito voto sustentado a natureza de taxa, dado o caráter remuneratório por serviços prestados. Apesar disso, a lei fluminense de taxa judiciária foi declarada inconstitucional, pois, ainda que fosse válida a adoção do valor da causa como base de cálculo, não havia previsão de um teto para sua cobrança o que, no entender da Corte, poderia tornar a taxa desproporcional (excessiva) e, assim, impedir o acesso ao Poder Judiciário.

Posteriormente, o tema voltou a debate no Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 948/GO¹⁵⁶, onde foi reiterado que o serviço judiciário é específico e divisível, passível de remuneração por taxa. Na oportunidade, ficou vencido o Ministro Carlos Velloso, para quem o Poder Judiciário, em sua atividade-fim, apenas manifestaria a vontade concreta da lei, motivo pelo qual o serviço é prestado no interesse de todos e não de maneira específica e divisível.

A nosso ver, a decisão está correta, pois, embora a manutenção do Poder Judiciário seja do interesse de todos e deva ser financiada, ao menos em parte, com a receita de impostos, os custos individuais gerados em função dos serviços concretos a pessoas determinadas no âmbito do processo judicial são divisíveis e perfeitamente imputáveis às partes envolvidas no processo. Assim, há uma atuação específica e divisível no serviço judiciário, passível de remuneração por taxa. Isso, contudo, não nos impede de considerar

¹⁵⁵ “Taxa Judiciária é tributo da espécie taxa”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação de Inconstitucionalidade nº 1.077/RJ. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 28 de setembro de 1984.

¹⁵⁶ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça. Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 948/GO. Relator Ministro Francisco Rezek. Brasília, 17 de março de 2000.

inconstitucional a base de cálculo normalmente utilizada nas taxas judiciárias (o valor da causa), como será exposto no tópico referente à jurisprudência do STF sobre a base de cálculo das taxas.

Por fim, no caso da taxa devida pela utilização potencial de serviços, o serviço ofertado pelo poder público também deve ser passível de ser fruído individualmente.

A cobrança de taxa por serviços não utilizados é uma exceção à regra geral de que, na taxa, é preciso que o poder público venha efetivamente a praticar uma ação relacionada ao contribuinte. E, além disso, tal exceção chega a desfigurar o tributo, pois quebra sua espinha dorsal ao permitir a cobrança sem atuação efetiva diretamente relacionada ao particular.

Apesar disso, o fato é que a Constituição prevê a possibilidade da taxa pela utilização potencial de serviço público, o que poderia gerar a cobrança do tributo, mesmo sem o uso pelo contribuinte, por todos os serviços individualizáveis prestados pelo Poder Público (por exemplo, serviços de transporte, de educação, saúde, etc.).

Por essa razão, o Código Tributário Nacional, em boa hora, limitou as hipóteses de instituição de taxa pela utilização potencial. Nesse sentido, o art. 79, I, “b”, do CTN dispõe que, para fins de taxa, considera-se potencialmente utilizado o serviço “quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento”.

Logo, são requisitos legais para que a taxa por serviço potencial seja cobrada:

- a) que o serviço esteja em funcionamento contínuo, de modo a poder ser fruído pelo contribuinte, de forma individualizada, a qualquer momento;
- b) que o serviço seja de utilização compulsória por parte do contribuinte¹⁵⁷.

2.3 A taxa de polícia

Já dissemos que, na origem, as taxas foram pensadas como remuneração para a prestação de serviços que viessem a fornecer uma vantagem (utilidade) para o contribuinte. No entanto, o tributo evoluiu e passou a alcançar também os casos que

¹⁵⁷ Há controvérsias na doutrina sobre o que seriam os serviços de utilização compulsória. Devido ao escopo do trabalho, o tema não será aqui examinado. Entretanto, registramos que, a nosso ver, serviço de utilização compulsória são aqueles que a lei determina a sua utilização, desde que, evidentemente, o particular incorra na situação apta à prestação do serviço. É o caso do serviço de tratamento de esgoto ou de combate a incêndio. Nestas hipóteses, incorrendo nas circunstâncias pelas quais o serviço passa a ser passível de prestação, o particular deverá fazer uso do serviço estatal, não sendo possível recusá-lo.

envolvessem uma atuação específica do Poder Público em relação a pessoas identificadas, mas que não necessariamente correspondessem a uma vantagem ao particular.

Foi a partir daí que se consolidou a taxa em decorrência do exercício do poder de polícia, que, no Brasil, encontra previsão expressa desde a Emenda Constitucional nº 18/65.

Vale lembrar que, conforme já foi dito, as taxas de polícia, embora tenham um campo de atuação mais amplo (podem ser instituídas por todos os entes da Federação), substituíram o antigo “imposto sobre licença”, previsto na competência dos municípios até a Constituição de 1946¹⁵⁸.

A inclusão dos atos de polícia administrativa como fato gerador da taxa trouxe ao tributo a necessidade de um controle mais próximo. É que, antes, por estar ligado apenas ao serviço público que representasse uma utilidade ao particular, havia maior flexibilidade no tributo, até mesmo porque o contribuinte teria liberdade para escolher se tomaria ou não serviço (requisição), e, ainda, dele sempre obtinha algum benefício. Contudo, a partir do momento em que a taxa passou a ser devida pela realização de atos de polícia, aos quais o contribuinte estaria em uma posição de sujeição (e não necessariamente de requisição), e que representavam uma restrição a sua liberdade (deles o contribuinte não auferia nenhum benefício)¹⁵⁹, a preocupação com a delimitação do tributo ganhou nova perspectiva, sobretudo diante da proliferação de taxas de polícia decorrentes da complexidade do mundo moderno.

Por isso, e considerando, ainda, que quase todas as manifestações de riqueza sinalizadoras da capacidade de pagar tributos já estão exercidas (paga-se imposto de renda sobre diversos tipos de propriedade, sobre consumo, herança, além das diversas contribuições sociais e interventivas), não se pode aceitar que as taxas de polícia sejam uma porta aberta para a retirada de recursos do particular para os cofres estatais. Daí a relevância do especial estudo sobre as taxas de polícia, notadamente quanto ao seu aspecto quantitativo.

¹⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 85-86.

¹⁵⁹ “Se a taxa tem como fato gerador o poder de polícia, não há que se falar de ‘utilização’ ou de ‘possibilidade de utilização’ de serviço pelo particular; mas de sujeição deste à fiscalização do poder público, que cobra a taxa para manter instrumentos necessários a que essa fiscalização se consume” NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 118.

2.3.1 O poder de polícia

A noção de poder de polícia vem sendo desenvolvida no direito administrativo e tem variado no tempo e no espaço, conforme a concepção de Estado mais ou menos interventor na economia e na vida social.

Dado o escopo do trabalho, não poderemos aqui aprofundar no estudo da questão¹⁶⁰. No entanto, para nós já será suficiente identificar que o poder de polícia relacionado à imposição de taxas é o *poder de polícia administrativa*.

Gustavo Binenbojm explica que o poder de polícia, na atualidade, apresenta-se como “ordenação social e econômica, que tem por objetivo conformar a liberdade e a propriedade, por meio de prescrições ou induções (...) destinadas a promover o desfrute dos direitos fundamentais e o alcance de outros objetivos de interesse da coletividade”. Tais objetivos, afirma o autor, são aqueles definidos por meio da deliberação democrática na forma e nos limites estabelecidos na Constituição¹⁶¹.

A ideia de poder de polícia, portanto, sempre esteve associada à “atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos”¹⁶². Ou seja, trata-se de atuação do Poder Público na restrição dos direitos individuais com vistas à promoção do bem-estar geral¹⁶³. É atividade privativa do Estado, pois está ligada à supremacia geral da Administração Pública¹⁶⁴.

O poder de polícia cujo exercício pode dar ensejo à instituição de taxa é o poder de polícia administrativa (administração ordenadora), que se distingue da polícia judiciária, da prestação de serviços públicos, da exploração de atividade econômica direta

¹⁶⁰ Para os interessados no tema, sugere-se a leitura de BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

¹⁶¹ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 71.

¹⁶² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 822-823.

¹⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 94 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 400.

¹⁶⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 38.

pelo Estado e das atividades de fomento público¹⁶⁵. Nesse sentido, ainda, deve ser dito que o poder de polícia administrativa não se confunde com a prestação de serviço de policiamento ostensivo e repressivo ligado à segurança pública, tal qual previsto no art. 144 da CF/88, e que é exercido por meio das polícias federal, rodoviária, civil e militar.

Dentro dessas noções que sempre estiveram ligadas ao poder de polícia administrativa, o legislador do CTN, para regular o exercício desse poder como hipótese de incidência das taxas, entendeu por bem conceituá-lo, o que fez nos seguintes termos:

Art.78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.” (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

O poder de polícia administrativo, em sentido amplo, estende-se desde a função legiferante do Estado até a função de ordenação administrativa propriamente dita¹⁶⁶. Como afirma Onofre Batista Júnior, o poder de polícia administrativo encontra um de seus braços no Poder Legislativo e o outro no Poder Executivo¹⁶⁷, pois o Poder Legislativo cria limitações ao exercício das liberdades, e o Poder Executivo as implementa. Desse modo, o autor conclui que o poder de polícia administrativo atua por meio de intervenções gerais e abstratas e por meio de intervenções concretas e específicas, pelos seguintes meios:

- a) atos normativos em geral (lei e atos administrativos regulamentares, como decretos, resoluções, portarias, instruções, etc.);
- b) atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei, por meio de ações concretas de medidas preventivas (fiscalização, vistoria, ordem, notificação, autorização, licença) e repressivas (interdição de atividades, apreensão de mercadorias)¹⁶⁸.

Outrossim, o rol de atividades de polícia, previsto no art. 178 do CTN, é

¹⁶⁵ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 71.

¹⁶⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 70.

¹⁶⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 79.

¹⁶⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 83-84.

considerado, pela doutrina, como meramente exemplificativo, pois pode haver outras limitações de polícia fora daquelas lá expressamente previstas¹⁶⁹.

2.3.2 Exercício concreto de atos do poder de polícia

Ocorre que as taxas não decorrem da manifestação abstrata do poder de polícia.

Conforme prevê o art. 145, II da CF/88, a taxa pode ser instituída em razão do *exercício* do poder de polícia¹⁷⁰.

Isso significa que, enquanto sua manifestação se der apenas no plano normativo, seja pelo Poder Legislativo (elaboração de leis de polícia) ou pelo Poder Executivo (elaboração de regulamentos administrativos de polícia), não estará ainda configurada hipótese de incidência do tributo¹⁷¹.

É assim porque a hipótese de incidência da taxa requer a atuação concreta do Poder Público em relação a uma pessoa identificada (referibilidade direta e individual). Essa atuação, por sua vez, deverá ser passível de mensuração individual, com o destacamento dos custos concretamente envolvidos. Lembrando o que dissemos acima, também na taxa de polícia, a atuação estatal haverá de ser específica e divisível.

Portanto, apenas os *atos concretos* relacionados ao exercício do poder de polícia geram o dever de pagamento da taxa, até porque é a prática de tais atos que gera os custos a serem recompostos pelo tributo. Como lembra Ricardo Lodi, o mero exercício regulamentar não é suficiente para a cobrança do tributo, posto que há a necessidade do efetivo exercício de atos de polícia em relação a determinado contribuinte. E, afirma o autor, por *efetivo exercício* deve-se entender a atuação comissiva e real do Poder Público¹⁷². Nesse sentido, o STF já decidiu, há quase quarenta anos, que “o exercício do

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 874.

¹⁷⁰ Baleeiro cita os seguintes exemplos de atos de exercício do poder de polícia: censura sobre filmes, teatros, diversões; controle de pureza ou preços de alimentos; aferição de pesos e medidas; estabelecimento de zoneamento de atividades profissionais; restrição do abuso de ruídos e causas de incômodo; submissão à inspeção de segurança máquinas e veículos; exigência de licença para abertura de estabelecimentos comerciais, industriais, profissionais, edificação, loteamento de terrenos. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 874.

¹⁷¹ “Pode-se afirmar, pois, que o exercício de atividade disciplinadora abstrata não enseja ou não possibilita ao Estado a cobrança da taxa.”. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 42-43.

¹⁷² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria Geral e Espécies*. Niterói/RJ: Impetus, 2013, p. 38.

poder de polícia, em si e por si, não constitui fato gerador de taxas”¹⁷³. Na hipótese, tratava-se de lei do Município de Recife, que instituíra taxa de licença de localização, sem nela prever quais seriam efetivamente os atos de polícia a serem praticados pela municipalidade. Como destacou o relator, a lei limitava-se a reproduzir o fato gerador do antigo imposto sobre licenças, extinto com a Emenda Constitucional nº 18/1965.

O ato de polícia a ser praticado pelo agente público pode ser realizado mediante requisição do contribuinte, ou de ofício.

Há ações de polícia que são requeridas pelo contribuinte, na medida em que são necessárias para que ele possa promover alguma atividade. São os casos de pedidos de alvará, licença, autorização, etc., por meio dos quais o particular busca a liberação do Poder Público para dar prosseguimento a algo que seja do seu interesse. Por exemplo: para construir um imóvel, pede-se a aprovação da planta e a concessão de licença de construção; para exercer determinada atividade econômica, pede-se alvará de funcionamento do estabelecimento, que deverá estar adequado às exigências da legislação de polícia e urbanísticas relacionadas à atividade.

Nesses casos, o exercício de determinado direito pelo contribuinte pode afetar o interesse da coletividade e, por isso, sofrem as restrições das normas de polícia. Após a requisição do contribuinte, o Poder Público verifica o cumprimento das exigências legais para o exercício do direito (construção, exercício de determinada atividade econômica, portar arma, etc.) e, assim, pratica ato administrativo positivo ou negativo em relação ao pleito do administrado. Nessas hipóteses, diz-se haver a remoção de um obstáculo ou limite jurídico ao exercício de direitos pelos particulares¹⁷⁴.

Aliás, em Portugal, o art. 4º, 2, da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei nº 398/1998) dispõe que “as taxas assentam na prestação correcta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”. E, como afirma Domingos Pereira de Souza, taxa por remoção de obstáculo jurídico são as taxas designadas de licenças, e estão relacionadas com a obtenção de permissão para a prática de uma atividade restringida pela lei, como

¹⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 90.315/PE. Relator Ministro Rafael Mayer. Brasília, 15 de outubro de 1979.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 55.

licenças para porte de arma, caçar ou pescar¹⁷⁵, sendo que Alberto Xavier cita ainda, como exemplo, a taxa para expedição de passaportes¹⁷⁶.

Remoção de obstáculo jurídico, portanto, nada mais é do que uma das facetas do exercício do poder de polícia administrativo.

No entanto, os atos de polícia vão além daqueles que representam uma “remoção de obstáculo jurídico”. De fato, talvez o principal ato que configure o exercício do poder de polícia são as fiscalizações, realizadas de diversas maneiras (visitas técnicas, monitoramentos, vistorias, diligências, inspeções, medições, etc.). Nessas hipóteses, os atos de polícia são realizados de ofício pelo Poder Público, e não por solicitação do contribuinte, que apenas se sujeita a eles. Na maioria das vezes, o exercício concreto de tais atos não representa vantagem ou benefício algum ao contribuinte, mas, pelo contrário, limita sua liberdade e, ainda, pode acarretar sanções. Já nas ações de polícia decorrentes da remoção de um obstáculo jurídico, pode-se vislumbrar o interesse do particular na atuação estatal, já que é justamente a remoção do obstáculo (a concessão da licença) que lhe permitirá exercer um direito ou uma atividade.

No Brasil, portanto, as atividades de polícia que dão ensejo à cobrança da taxa são tanto as ações decorrentes da remoção do obstáculo jurídico (que decorrem de requisição do contribuinte), quanto as ações fiscalizatórias, que são provocadas pelo contribuinte (em razão de alguma circunstância ou atividade por ele exercida) mas não requeridas. Já em Portugal, entretanto, esse segundo grupo de ações de polícia não parece dar origem à taxa, já que lá o tributo ficou limitado à “remoção de obstáculo jurídico”.

No entanto, deve-se pontuar que, mesmo naquelas ações de polícia decorrentes de requisição do contribuinte, a taxa será exigida em razão da movimentação da máquina pública, e não pelo resultado concreto em favor do contribuinte. Com isso, o que estamos a dizer é que a taxa será devida independentemente de um desfecho positivo ao pleito do contribuinte, que pode ter a sua licença ou autorização negadas. Ou seja, não se paga taxa pelo “sim” ou pelo “defiro” da administração, pela concessão da licença ou do alvará. Paga-se porque se deu causa a uma ação específica e divisível que gera custos concretos e diretamente imputáveis à determinada pessoa. O interesse do contribuinte aqui, embora existente, é secundário, pois a Administração estará a agir em nome do interesse público,

¹⁷⁵ SOUZA, Domingos Pereira de. *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 30.

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 53.

e por isso irá examinar se o particular atende ou não às condições legais para o exercício de um direito ou atividade econômica¹⁷⁷.

Nesse sentido, Ataliba explica que o “ato de polícia” gerador da taxa é o final de um procedimento que demanda a prática de diversos atos. Como exemplo, cita o *iter* percorrido para a concessão de uma autorização de uma licença de obra: “O Poder Público é obrigado a examinar uma planta, a verificar se está assinada por engenheiro, se corresponde a todas as exigências feitas pela legislação, e só depois de todas essas inspeções é que dará licença para praticar o ato”¹⁷⁸. Por isso, conclui, “o ato de polícia não existe sozinho e avulso, pois tem antecedentes necessários. É ele a culminância de um procedimento”¹⁷⁹. A observação de Ataliba é certa, pois não é apenas o ato final (a entrega da certidão, do passaporte, da licença, etc.) que representa o fato gerador da taxa. É todo o percurso, todas ações incorridas para se chegar à conclusão do procedimento¹⁸⁰. E isso reflete na base de cálculo do tributo, que deverá ser mensurado para suportar todo o custo incorrido nesse procedimento, e não apenas o custo do documento final elaborado pela Administração (que será mínimo, pois envolverá apenas o preço do papel e da tinta usados no documento).

Outrossim, seja na taxa por remoção de obstáculo jurídico, seja na taxa por atos fiscalizatórios, o interesse público sempre irá ocupar uma posição central, pois o poder de polícia é concebido justamente como uma restrição da liberdade individual em favor do bem-estar geral. No entanto, a caracterização da taxa não se dá pela identificação de um interesse privado ou coletivo na atuação estatal. O que a caracteriza é a ação estatal específica e divisível, diretamente relacionada a um indivíduo em particular. Essa atuação pode ocorrer para o atendimento de um interesse mais ligado ao contribuinte (caso das taxas de serviço ou da taxa de polícia pela remoção de obstáculo jurídico) ou de um

¹⁷⁷ “A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa o interesse da coletividade, e não ao do contribuinte da taxa. É este, porém, que provoca a atuação do Estado, sendo isso que justifica a imposição da taxa”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 55.

¹⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: Notas tauigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 84-85.

¹⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: Notas tauigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 84-85.

¹⁸⁰ “Assim, o fato imponible constituir-se-á no desempenho da atividade administrativa. Não a simples oposição de um carimbo ou mero despacho” OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 72.

interesse ligado mais diretamente à coletividade (taxa de polícia por atos fiscalizatórios). Em ambas, há a movimentação da máquina pública para uma ação específica e divisível, o que gera custos que podem ser individualmente imputáveis para aquele que lhe deu causa, seja porque solicitou a ação, seja porque a provocou (em razão de suas circunstâncias ou atividades econômicas).

Seja na remoção de um obstáculo jurídico, seja na prática de um ato fiscalizatório, a Administração terá que exercer concretamente atos visando à implementação de restrições previstas em lei. Isso é uma exigência do princípio da legalidade geral, segundo o qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (art. 5º, II, CF/88). Por isso, adverte Roque Carraza que, para a criação do tributo, é preciso que sejam editadas duas leis, uma de natureza administrativa (regulando o exercício do poder de polícia), e outra de natureza tributária (considerando o ato de polícia fato gerador da taxa)¹⁸¹. Certamente, ainda que Poder Executivo possa expedir regulamentos quanto às normas de polícia, a base da norma de conduta deverá estar prevista na lei.

Nesse contexto, para a cobrança de uma taxa de polícia, é preciso que o seguinte roteiro seja obedecido:

- a) inicialmente, deve haver lei (que pode ser regulamentada pelo Executivo) que disponha sobre as normas de polícia – limitação da liberdade individual¹⁸²;
- b) o Estado deverá criar estrutura (ou aproveitar estruturas já existentes) para efetuar os atos de polícia previstos na legislação;
- c) o Poder Legislativo deverá instituir a taxa de polícia, descrevendo como sua hipótese de incidência os atos concretos do exercício do poder de polícia tal qual previstos na lei de regência;
- d) o Poder Público deverá praticar concretamente os atos de polícia em relação a um determinado contribuinte, o que fará com que incorra em custos que representarão a base de cálculo da taxa. Apenas quando percorrido esse itinerário é que a taxa poderá ser, validamente, exigida do contribuinte.

¹⁸¹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 470.

¹⁸² Pressuposto necessário, pois, para o exercício da competência tributária, é que o sujeito ativo edite lei reguladora do poder de polícia, para que se editem atos consequentes, destinados à atuação efetiva de tal poder.” OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 49.

Apenas quando percorrido esse itinerário é que a taxa poderá ser, validamente, exigida do contribuinte.

Importante ressaltar que, como já dissemos, não basta haver legislação de polícia para que a taxa seja cobrada. É necessário, insista-se, que o Estado efetivamente aja, praticando os atos de polícia de forma diretamente relacionados ao contribuinte. Por isso, inclusive, pensamos que não se pode cobrar taxa de polícia para custear a criação de órgãos fiscalizatórios, pois, até que eles entrem em funcionamento, não será possível a prática da ação estatal geradora da taxa de polícia.

Por fim, se o fato gerador da taxa é o exercício concreto de atos do poder de polícia, a lei que instituir o tributo deverá descrever tais atos como sua hipótese de incidência, seja na própria lei ou por meio de remissão à lei que preveja a atuação de polícia.

Muitas vezes, se observa que as leis que instituem taxas não explicitam, de forma clara, quais são as atividades de polícia consideradas como sua hipótese de incidência, limitando-se a, genericamente, afirmar que a taxa é devida pelo “exercício do poder de polícia referente a isto ou àquilo”. A nosso ver, isso é inadequado, pois, sem a descrição correta dos atos de polícia, não se poderá saber se a exação é ou não uma taxa e qual a extensão exata de seu fato gerador. Isso reflete diretamente na mensuração do tributo, pois, sem saber exatamente quais são os atos de polícia que irão gerar o seu pagamento, não se poderá saber se o critério eleito para a mensuração da taxa está correto.

Outras vezes, as leis descrevem, como fato gerador da exação, não a atuação concreta do Poder Público, mas sim a atividade ou circunstância do contribuinte que, em tese, irá provocar a ação pública. Ataliba já denunciava esse tipo de redação legal¹⁸³ dizendo ser absolutamente inadequada para a instituição válida de taxas, pois centra a hipótese de incidência do tributo em fato próprio do contribuinte, e não no fato do Estado.

Por isso, a norma que instituir uma taxa de polícia deverá apontar claramente quais são os atos concretos de polícia que serão considerados geradores da taxa, seja por meio de descrição na própria lei, seja por remissão a outra lei que assim o faça.

Por fim, a possibilidade de cobrança de taxa pela atuação potencial do Poder Público é restrita às *taxas de serviço*, e, mesmo assim, somente para as que sejam

¹⁸³ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 89.

referentes a serviços de utilização obrigatória. Quanto às taxas de polícia, não há hipótese alguma em que sua cobrança possa ser efetuada diante da mera potencialidade do exercício de atos decorrentes de tal poder¹⁸⁴. Assim, não basta que haja lei prevendo restrições à atividade do particular e tampouco que haja um aparato fiscalizatório montado pelo Estado para a realização dos atos relacionados ao poder de polícia. Será preciso, inequivocamente, que o Estado efetivamente exerça os atos de polícia, mediante fiscalização, vistoria, exames, elaboração de laudos, etc., sem os quais o fato gerador da taxa não terá sido realizado. E não poderia ser diferente, pois com a prática dos atos pelo Estado é que surgem os gastos a serem custeados pelo contribuinte por meio da taxa.

Nesse contexto, era tradicional a jurisprudência do STF que exigia a comprovação da ocorrência do exercício do poder de polícia para validar a cobrança de taxas¹⁸⁵.

Ocorre que há atividades econômicas que, pelas particularidades que lhe são inerentes, demandam um acompanhamento mais aproximado do poder público, seja pelo aspecto ambiental, seja pelo aspecto regulatório. Nessas áreas, em que há extensa legislação a regulamentar e restringir as atividades em nome do interesse coletivo, o poder de polícia é exercido de maneira recorrente, contínua e, muitas vezes, por meio de instrumentos que dispensam a visita às instalações das empresas. Em outras palavras: pelo atual estágio do desenvolvimento tecnológico, em muitos casos não existe mais a chamada fiscalização “porta a porta”, já que o monitoramento das atividades sujeitas ao poder de polícia é realizado à distância (monitoramento laboratorial, por imagens captadas por aviões, satélites, etc.). É o que acontece com as fiscalizações exercidas pelo IBAMA e pela ANATEL, por exemplo.

Isso traz maior dificuldade quanto à aferição da realização do fato gerador das

¹⁸⁴ “Registramos, por oportuno, que a utilização potencial do exercício do poder de polícia não autoriza a pessoa política a exigir esta modalidade de taxa”. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 475.

¹⁸⁵ DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ARTIGO 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA. SÚMULA 279. 1(...) 2. Interpretando essa norma, assim como as que a precederam, seja na Constituição anterior, seja no Código Tributário Nacional, a jurisprudência do S.T.F. firmou-se no sentido de que só o exercício efetivo, por órgão administrativo, do poder de polícia, na primeira hipótese, ou a prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, na segunda hipótese, é que legitimam a cobrança de taxas, como a de que se trata neste Recurso: taxa de localização e funcionamento. 3. No caso, o acórdão extraordinariamente recorrido negou ter havido efetivo exercício do poder de polícia, mediante atuação de órgãos administrativos do Município, assim como qualquer prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, que justificasse a imposição da taxa em questão. 4.(...)6. R.E. não conhecido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 140.278/CE. Relator Ministro Sydney Sanches. Brasília, 22 de novembro de 1996.

taxas de polícia, pois não se tem mais a referência individualizada de cada ato (por exemplo, exigência de taxa por cada vistoria realizada nos estabelecimentos das empresas). De mesmo modo, não se tem a certeza quanto ao momento da ocorrência desse fato gerador, já que se trata da atuação continuada do poder público por meio de vários pequenos atos fiscalizatórios.

Chamado a examinar esta questão, o Supremo Tribunal Federal, no RE 416.601/RS¹⁸⁶, ao julgar a constitucionalidade da Lei nº 10.165/2000, que instituiu a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental (TFCA) do IBAMA, entendeu que é possível que se exija o pagamento da taxa mesmo sem que se tenha uma comprovação específica dos atos de polícia relacionados ao contribuinte. Bastaria a existência de aparato administrativo para a prática dos atos fiscalizatórios, sendo desnecessária a “vistoria porta a porta”. Entretanto, a Corte assim o fez porque entendeu que, no caso concreto, era possível *presumir* a efetividade do exercício do poder de polícia, tendo em vista a existência de aparato fiscalizatório apto a realizar a ação de polícia.

A partir de então, consolidou-se, na Corte, o entendimento de que a fiscalização “presencial” é dispensável à exigência do tributo, sendo suficiente a existência de aparato fiscalizatório a partir do qual o efetivo exercício do poder de polícia poderia ser presumido¹⁸⁷.

Mas é preciso observar que, ao assim julgar, o Supremo Tribunal Federal não autorizou que a taxa fosse cobrada pelo *potencial* exercício do poder de polícia em razão da existência de um aparato fiscalizatório preparado para tanto. Na verdade, o que a Corte Constitucional decidiu foi que, diante da existência de aparato fiscalizatório, seria

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.601/RS. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 30 de setembro de 2005.

¹⁸⁷ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. EFETIVO EXERCÍCIO DE PODER DE POLÍCIA. AUSÊNCIA EVENTUAL DE FISCALIZAÇÃO PRESENCIAL. IRRELEVÂNCIA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a atividade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização. 2. O exercício do poder de polícia não é necessariamente presencial, pois pode ocorrer a partir de local remoto, com o auxílio de instrumentos e técnicas que permitam à administração examinar a conduta do agente fiscalizado (cf., por semelhança, o RE 416.601, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 30.09.2005). Matéria debatida no RE 588.332-RG (rel. min. Gilmar Mendes, Pleno, julgado em 16.06.2010. Cf. Informativo STF 591/STF). 3. Dizer que a incidência do tributo prescinde de “fiscalização porta a porta” (in loco) não implica reconhecer que o Estado pode permanecer inerte no seu dever de adequar a atividade pública e a privada às balizas estabelecidas pelo sistema jurídico. Pelo contrário, apenas reforça sua responsabilidade e a de seus agentes. 4. Peculiaridades do caso. Necessidade de abertura de instrução probatória. Súmula 279/STF. Agravo regimental ao qual se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.009 AgR/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 12 de novembro de 2010.

possível presumir, naquele caso concreto, que havia efetivo exercício do poder de polícia, e por isso reconheceu a constitucionalidade da cobrança da taxa.

Tanto é assim, que o STF, agora em julgamento com repercussão geral, ao declarar a constitucionalidade da Taxa de Renovação de Localização e Funcionamento do Município de Porto Velho, decidiu que “a regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização”, sendo que “à luz da jurisprudência desse Supremo Tribunal Federal, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente”¹⁸⁸. A partir desse julgamento, fixou-se a tese nº 217: “é constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício”.

Como se vê, o Plenário do STF, de maneira categórica, esclareceu que, nas taxas de polícia, é necessário o efetivo exercício do poder de polícia. No entanto, a existência de aparato fiscalizatório autoriza a presunção de que esse efetivo exercício do poder de polícia ocorre regularmente.

Endossamos as críticas de Ricardo Lodi e Regina Helena Costa ao posicionamento do STF sobre o tema¹⁸⁹. A nosso ver, a adoção irrestrita da existência de aparato fiscalizatório como presunção do efetivo exercício do poder de polícia leva a distorções, pois, ao fim e ao cabo, existindo tal órgão, a taxa será sempre devida, tornando-se irrelevante se tal órgão chega ou não a atuar efetivamente em relação ao contribuinte. Basta pensar, por exemplo, na hipótese de um órgão administrativo que, apesar de existente, está momentaneamente paralisado por questões operacionais ou em função de greve de seus servidores. Em tal hipótese, apesar de existir o aparato fiscalizatório, o poder de polícia não estará sendo exercido, e conseqüentemente, o fato gerador do tributo

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 588.322/SP. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 16 de junho de 2010.

¹⁸⁹ Para Ricardo Lodi, “não é suficiente a simples existência de órgão competente para realizar a atividade, a despeito da posição dos Tribunais Superiores”, pois isto acaba representando a aceitação da taxa em função do mero potencial exercício do poder de polícia. Semelhante é o raciocínio de Regina Helena Costa. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria Geral e Espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 38; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 117.

não ocorrerá¹⁹⁰. Logo, ao aceitar a presunção ampla com base apenas na existência de órgão administrativo, acaba-se por admitir, na prática, a cobrança de taxas pelo potencial exercício do poder de polícia, ainda que, na teoria, o STF não tenha dispensado o efetivo exercício de tal poder.

¹⁹⁰ “Logo, não se pode falar em exercício quando apenas existe o aparato burocrático e ele não é exercido ou não funciona. Essencial é o funcionamento específico a alguém”. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 47.

3 ASPECTOS QUANTITATIVOS DAS TAXAS

3.1 A base de cálculo dos tributos e suas funções

O estudo da base de cálculo dos tributos é de extrema relevância, pois, por meio dela, é possível conformar ou infirmar não apenas a hipótese de incidência prevista na lei, mas também a própria natureza da espécie tributária.

A hipótese de incidência do tributo descreve seu aspecto material, isto é, o ato ou fato ou conjunto de fatos que levam ao nascimento da obrigação tributária¹⁹¹. Já a base de cálculo é a “perspectiva mensurável do aspecto da hipótese de incidência, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”¹⁹². Em outras palavras: a base de cálculo é o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, de modo a permitir a apuração do crédito tributário decorrente da prática do fato impositivo.

Embora funcionalmente a base de cálculo seja um dos elementos necessários à quantificação da obrigação tributária, é importante não perder de vista que, estruturalmente, a base de cálculo necessariamente deve ser um espelho do fato gerador previsto em lei¹⁹³.

Isso porque é a partir da base de cálculo (conjugada com a alíquota) que se quantifica o valor da obrigação da tributária, motivo pelo qual a grandeza nela estabelecida é, ao fim e ao cabo, a dimensão econômica da tributação¹⁹⁴. Por isso, e até mesmo por uma questão lógica, esta grandeza estabelecida na base de cálculo há de se relacionar de forma direta com a hipótese de incidência, pois a lei não pode prever determinada situação como geradora de uma obrigação tributária e, ao mesmo tempo,

¹⁹¹ “Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc).” ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 95.

¹⁹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 97.

¹⁹³ “Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo (...) essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica”. FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 78.

¹⁹⁴ Segundo Ataliba, a base de cálculo é “grandeza insita na h.i. (...). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 97.

quantificar tal obrigação a partir de elementos estranhos à hipótese que deu causa ao tributo¹⁹⁵.

A estreita relação entre hipótese de incidência e base de cálculo decorre ainda do respeito à distribuição das competências tributárias outorgadas pela Constituição aos Entes da Federação.

É que, se o legislador ordinário, ao instituir determinado tributo, o faz descrevendo, em lei, hipóteses materiais de incidência de acordo com os limites pré-determinados pelas bases econômicas definidas na Constituição, não poderia ele escolher, como base de cálculo dessas hipóteses de incidência, grandezas que não sejam com elas compatíveis. Afinal, se assim o fizesse, a riqueza objeto da tributação não seria aquela autorizada pela Constituição ao ente público, refletida na hipótese de incidência da lei, mas sim aquela definida na base de cálculo da exação¹⁹⁶.

De fato, se a lei descreve, como hipótese de incidência do tributo, auferir renda, não poderá a base de cálculo considerar o valor de um bem imóvel para fins de apuração do montante devido¹⁹⁷. Do contrário, estar-se-á diante de um imposto sobre o patrimônio, e não sobre a renda.

Apesar de a Constituição Brasileira não descrever as hipóteses de incidência dos tributos e tampouco suas bases de cálculo, é fato que a Carta Magna distribuiu materialidades a serem tributadas pelos entes por meio dos impostos, e, ainda, apontou as situações que podem dar ensejo às taxas. Conseqüentemente, isso delimita as hipóteses de incidência passíveis de serem definidas pelo legislador ordinário, motivo pelo qual se pode dizer, como faz Eduardo Maneira, que, ao menos em vários casos, “a base de cálculo

¹⁹⁵ “Quiere decirse, por tanto, que el concepto legal de base imponible ha de contener siempre elementos que, concurran a, y estén presentes en, la realización concreta del hecho imponible, para todos los casos, y caso por caso. Si no, el concepto legal de la base imponible sería sencillamente inaplicable”. AYALA, José Luiz Pérez de. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 96-97.

¹⁹⁶ Neste sentido, Aires Barreto e Roque Antônio Carraza afirmam que o legislador não tem ampla liberdade para escolher a base de cálculo do tributo, pois essa está, de algum modo, delimitada pelas normas de competência da Constituição. Ademais, o legislador, ao descrever a hipótese legal de incidência, já estaria delimitando a base de cálculo do tributo. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 39; CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 449.

¹⁹⁷ “Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na sua materialidade de hipótese de incidência. Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.” ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 99.

está implicitamente anunciada desde a Constituição”¹⁹⁸. Afinal, dada a necessária conexão entre base de cálculo e fato gerador, “o aspecto material da hipótese de incidência de qualquer tributo prenuncia a base de cálculo que estará expressa na consequência da norma”¹⁹⁹.

A conexão da base de cálculo com o fato gerador do tributo (ou hipótese de incidência, como prefere Ataliba) e seus impactos na classificação das espécies tributárias há muito preocupava Alfredo Augusto Becker, o qual defendeu que, a partir da base de cálculo, é que se pode aferir a real natureza do tributo²⁰⁰.

O raciocínio defendido por Becker confirma o que já se disse acima, no sentido de que, embora a obrigação tributária possa nascer a partir de um determinado fato gerador previsto na lei, a real manifestação de riqueza tributada pelo Estado estará precisamente nos elementos contidos como base de cálculo do tributo. Parece-nos que sua construção decorreu, em boa medida, do recorrente artifício utilizado, por Estados e Municípios, de instituir taxas com base de cálculo que em nada se relacionavam com o fato gerador (atuação estatal) que lhes dava origem. Ou seja, apesar de a norma jurídica trazer, como hipótese de incidência, a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia, a quantificação da obrigação tributária era feita a partir de referências do patrimônio, riqueza ou produção dos contribuintes.

Por isso, na prática, para se identificar qual era efetivamente a riqueza sobre a qual o tributo era retirado, seria relevante examinar a base de cálculo – e não o fato gerador da obrigação²⁰¹. Nas palavras de Becker,

¹⁹⁸ MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre as funções da base de cálculo. In BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Vol. 2 – Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005, p. 123.

¹⁹⁹ MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre as funções da base de cálculo. In BORJA, Célio. RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Vol. 2 – Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005, p. 123.

²⁰⁰ “Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponible). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 373.

²⁰¹ Em sentido contrário, Theodoro Nascimento: “A base de cálculo não caracteriza nenhum tributo, podendo mesmo ocorrer ela seja a mesma para tributos diferentes, tanto que o legislador não vede.” NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 146.

a qualidade jurídica (gênero jurídico do tributo) foi conferida unicamente pela base de cálculo, porque, como se demonstrou, o tributo – sempre e logicamente – consiste numa parcela daquele fato que foi transfigurado em cifra (base de cálculo) por escolha e determinação da regra que estrutura a regra jurídica de tributação²⁰².

Essa observação quanto à relevância da base de cálculo na definição das espécies tributárias também é compartilhada por Paulo de Barros Carvalho, que critica o art. 4º do CTN²⁰³. Segundo o professor, o dispositivo, ingenuamente, estabelece que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária. No entanto, no seu entendimento, apenas a análise conjunta do fato gerador e da base de cálculo é que pode revelar a “intimidade estrutural da figura tributária”²⁰⁴. Ademais, havendo desencontro entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, é a primeira que prevalece²⁰⁵.

Realmente, pensamos que a base de cálculo assume posição da maior relevância no estudo da norma tributária. Ela confirma ou infirma a hipótese de incidência, chegando, outrossim, a desnaturar a própria espécie tributária²⁰⁶. Aliás, como chegou a observar Paulo de Barros Carvalho²⁰⁷, há casos em que a lei sequer chega a descrever efetivamente o fato gerador do tributo, limitando-se a dar a base de cálculo através da

²⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 377-378.

²⁰³ “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.” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Poder Legislativo, 27 out. 1966.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 60-61.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 404.

²⁰⁶ “(...) é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador (...) a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 79). O mesmo entende Edvaldo Brito, para quem “a base de cálculo não somente mensura o elemento material, mas também identifica a natureza jurídica do tributo” BRITO, Edvaldo. “Aspectos Constitucionais da Tributação. In MARTINS, Ives Gandra [Coord.]. *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 647.

²⁰⁷ “Prof. Paulo de Barros Carvalho – Aliás, nesse ponto, do PIS, não há aspecto material. Só há base impositiva. O legislador elegeu apenas o faturamento. Ele não descreveu uma situação e a ela ligou o faturamento. Ele deu o faturamento e tudo o que estiver ligado a esse faturamento determina a incidência do imposto”. De fato, a LC nº 07/70, bem como as que lhe sucederam, limitam-se a instituir o tributo e a determinar um percentual a incidir sobre o faturamento (ou receita) do contribuinte. SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 72.

qual, por dedução, seria encontrado o fato gerador. É o que ocorre com o PIS, por exemplo.

Como dito acima, Becker e Paulo de Barros Carvalho afirmam que o exame da base de cálculo é o que revela a real espécie tributária, sendo que, no confronto da base com a hipótese de incidência, a primeira deve prevalecer. Embora também pensemos que, no final das contas, é a base de cálculo que efetivamente define o objeto da tributação – afinal, é a grandeza sobre a qual o tributo é retirado –, pensamos que, nos casos em que a base de cálculo não dialoga com a hipótese de incidência, a primeira não deve prevalecer sobre a segunda. A nosso ver, quando isso ocorrer, haverá uma deformação na estrutura da norma jurídica de tributação, que deverá levar a sua invalidação. Assim, por exemplo, caso a base de cálculo indique a tributação sobre um determinado aspecto do patrimônio do contribuinte, em contraste com a hipótese de incidência da lei que prevê a prestação de um serviço público, não se estará diante de um imposto, que poderia até ser aceito a depender da competência do ente instituidor (por exemplo, um imposto territorial travestido de taxa cobrado por um Município, que tem competência constitucional para exigir tal imposto). Em verdade, se estará diante de uma norma tributária inválida, simplesmente porque a hipótese de incidência não se concilia com a base de cálculo adotada na lei²⁰⁸.

Pensamos desse modo porque, ao contrário do que chegou a defender Becker, a base de cálculo não é o núcleo da hipótese de incidência do tributo. Evidentemente, e nisso estamos de pleno acordo com o autor, é necessária a estreita vinculação entre hipótese de incidência e base de cálculo, pois a segunda confirma ou infirma a primeira. No entanto, não se pode dizer que a base de cálculo é, ao fim e ao cabo, o próprio núcleo da hipótese de incidência. Eduardo Maneira, em tese de doutoramento defendida perante à UFMG, já apontava para essa realidade, ao demonstrar que o salário do empregado é base de cálculo do Imposto sobre a Renda (IR) e da contribuição previdenciária, ao passo que o valor venal do imóvel é base de cálculo do IPTU e do ITBI. Logo, se as bases de cálculo fossem tomadas como a própria hipótese de incidência, então chegaríamos à conclusão de que o IR e a contribuição previdenciária seriam a mesma coisa, assim como

²⁰⁸ “No entanto, no caso de uma anomalia, isto é, de impertinência entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, prevalece a base de cálculo para definir a espécie, com a consequência provável de fulminá-la e não de legitimá-la”. MANEIRA, Eduardo. “Considerações sobre as funções da base de cálculo. In BORJA, Célio. RIBEIRO; Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Vol. 2 – Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005, p. 132.

haveria coincidência quanto ao aspecto material do IPTU e do ITBI. Por isso, como conclui o autor, “o que importa, em nome da unidade da norma tributária, é que a base de cálculo, estando na consequência, guarde coerência com a hipótese de incidência”.²⁰⁹

Feito esse registro, pensamos que a base de cálculo, em vez de confirmar a espécie tributária, na verdade infirma ou confirma a hipótese de incidência prevista na lei. E, quando a primeira hipótese ocorrer (ou seja, base de cálculo dissociada do fato gerador), estará instaurada uma deformação insuperável na estrutura da norma tributária, tornando-a inválida. Isso não se altera se, por alguma razão, a espécie tributária que prevaleceria, a partir da base de cálculo, estiver dentro da competência do ente instituidor da lei, pois aqui o problema não é de competência, mas sim de coordenação dos aspectos internos da norma jurídica (um fato ou ato tomado pela lei como gerador de uma obrigação não pode levar à quantificação desta obrigação de modo desconexo ao referido ato ou fato descrito legalmente).

A esta altura, pensamos já estar claro que a base de cálculo do tributo deve guardar estreita relação com sua hipótese de incidência. No entanto, diante de uma determinada materialidade estabelecida em lei, pode haver mais de um aspecto dessa materialidade apto a servir para quantificação da obrigação tributária. Por exemplo, se o fato gerador do imposto territorial urbano é a propriedade do imóvel, terão relação, com esse fato gerador, elementos como a dimensão do imóvel (metragem), destinação ou valor. A princípio, por serem todos relacionados à hipótese de incidência, o legislador (com as devidas adaptações) poderia tomar qualquer um desses elementos para a base de cálculo, já que, de algum modo, refletem a situação de fato prevista na hipótese de incidência (propriedade imobiliária)²¹⁰.

Sem dúvida, o legislador não poderá escolher, como base impositiva, elementos desconectados do fato gerador, mas, dentre os que sejam conectados e que revelem de

²⁰⁹ MANEIRA, Eduardo. *Base de Cálculo Presumida*. Tese de Doutorado em Direito Tributário. Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Belo Horizonte, 2002, p. 116.

²¹⁰ Ao falar sobre a base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho afirma que o legislador “escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador. (...) E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de voo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão dimensional insito ao núcleo da incidência. (...) O espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 401.

algum modo uma grandeza da hipótese de incidência, teria o legislador liberdade total para escolher qualquer uma dentre elas? Luís Eduardo Schoueri, citando Humberto Ávila, introduz a noção de “relação conjugada”²¹¹, como método para fixação da base de cálculo do tributo. Essa “relação conjugada” mencionada por Schoueri é apresentada por Ávila na busca da sistematização dos critérios para comparação de situações concretas, para fins de aplicação do princípio da igualdade. Em síntese, afirma-se que, na comparação entre determinadas situações, não basta que se utilize de elementos que guardem relação com a medida da compensação (chamada de relação “fundada” pelo autor), mas sim que se busque o elemento que melhor atenda à “medida de comparação” (relação “conjugada”)²¹².

Usando o mesmo raciocínio para o objeto que agora estamos a estudar, podemos dizer que o legislador tributário, mesmo que tenha uma gama de elementos conectados ao fato gerador previsto na lei, não deve se satisfazer em escolher aleatoriamente um desses elementos, mas deverá buscar aquele que melhor reflita o critério material da hipótese de incidência. Assim, retomando o exemplo do imposto territorial, pensamos que a base de cálculo a ser eleita pelo legislador deverá ser o valor de mercado do imóvel (ainda que esse valor seja apenas estimado). Isso porque, se o tributo versa sobre o patrimônio imobiliário, é essa a riqueza que deve ser medida para fins de cálculo do tributo, sendo certo que o valor venal é o índice que melhor a representa (um imóvel de maior metragem em área distante representa menos riqueza – e capacidade contributiva – do que um imóvel menor situado em área nobre da cidade).

Em síntese, queremos afirmar, com isso, que a base de cálculo do tributo, além de necessariamente estar relacionada de forma direta com sua hipótese de incidência, deverá

²¹¹ “A base de cálculo possível é aquela que atende o que Humberto Ávila denomina de ‘relação conjugada’. Tendo definido a igualdade como ‘a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade’, o jurista reconhece aquela ‘relação conjugada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando esse foi escolhido por ser o mais significativo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação’. Nesse sentido, mesmo que o elemento mantenha uma relação com a medida de comparação, importa ponderar se haveriam ‘outros elementos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação’”. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 551.

²¹² “Há uma relação conjugada entre a medida de comparação e seu elemento indicativo quando esse foi escolhido por ser o mais significativo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação. (...) Os elementos indicativos devem ser conjugados no sentido de que o Poder Legislativo (ou Executivo, em alguns casos) não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51-52.

ainda se apoiar em elementos que melhor representem, no aspecto quantitativo, o ato, fato, ou situação de fato descritos na lei como geradores da obrigação tributária. Essa conclusão será especialmente relevante quando, em seguida, viermos a examinar qual a base de cálculo possível para as taxas.

Vale lembrar ainda, que a base de cálculo pode adotar as sistemáticas *prae* e *postnumerando*. Segundo ensina Schoueri, *postnumerando* é a base de cálculo apurada após a ocorrência do fato jurídico tributário²¹³ (ou fato imponible). Como exemplo, o autor cita a base de cálculo do ICMS, no qual, via de regra, a lei manda tomar o valor efetivamente praticado na operação como base de cálculo do imposto. Já a sistemática *praenumerando*, prossegue Schoueri, ocorre quando a lei determina a apuração da base de cálculo sobre uma grandeza presumida (que, de todo modo, deve estar conectada ao fato gerador). Como exemplo, cita a base de cálculo do IPVA no Estado de São Paulo, que toma o valor do automóvel em setembro do ano anterior para fins de apuração do imposto devido no exercício seguinte (ou seja, para o IPVA do exercício de 2018, toma-se tabela de valores dos automóveis em setembro de 2017). Essa noção de que bases de cálculos podem ser definidas em lei conforme estimativas será bastante relevante ao estudarmos as bases de cálculo das taxas, que parte de presunções e aproximações para fins de fixação do valor devido pelos contribuintes.

Paulo de Barros Carvalho afirma serem três as funções da base de cálculo²¹⁴:

a) função mensuradora, pois mede as reais proporções do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta do texto da lei, de modo obscuro.

Também Aires Barreto conclui de forma semelhante, afirmando que a base de cálculo se destina: a) a estabelecer os critérios para mensuração do fato gerador; b) a confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência²¹⁵.

De fato, além da função de afirmar ou desmentir o aspecto material do fato gerador (sobre a qual já tratamos acima), a base de cálculo tem funções pragmáticas, quais sejam, fornecer os elementos necessários à quantificação da obrigação tributária. Nesse sentido,

²¹³ “Via de regra, a base de cálculo do tributo se refere à própria hipótese, de tal modo que apenas com o fato jurídico tributário é que se torna possível apurar o tributo. (...) Esta é a sistemática *postnumerando*.” SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 552.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 365-366.

²¹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 39.

Aires Barreto afirma ser a base de cálculo um padrão, critério ou referência para medir o fato tributário: “a expressão base de cálculo significa ‘fundamento para cálculo’, ‘origem para cálculo’ ou ‘apoio para cálculo’”²¹⁶. Em outras palavras: nesse aspecto objetivo, a base de cálculo será o elemento que quantificará a hipótese de incidência, permitindo-se assim a conversão em cifra da riqueza objeto da tributação.

Entretanto, vale lembrar que, apesar de sua fundamental importância, a base de cálculo, sozinha, não é suficiente para a quantificação da obrigação tributária, pois junto a ela deverá atuar a alíquota, como instrumento para se chegar ao valor do tributo devido.

Contudo, há doutrina a afirmar que, em determinados casos, pode haver tributo sem base de cálculo ou, ainda, sem alíquota. É o que defende Valdir de Oliveira Rocha, para quem “base de cálculo é a grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo”²¹⁷, sendo que “a base de cálculo só é necessária (existirá) quando o montante do tributo for quantificável, segundo a lei”²¹⁸. Ou seja, para o autor, a base de cálculo cumpre a função única de apurar o valor do tributo devido pelo contribuinte, de modo que, nos tributos fixos (como ocorre em muitas taxas), não haveria que se falar em base de cálculo, pois não há necessidade de apuração matemática do valor devido, já que o tributo a ser pago está diretamente previsto na lei.

Particularmente, e em linha com pensamento de Misabel Derzi, não pensamos que a função da base de cálculo fique limitada à apuração do valor da obrigação tributária, mas, ao contrário, ela é elemento fundamental na mensuração da hipótese de incidência e na confirmação da espécie tributária²¹⁹. Assim, embora compreendamos o racional adotado por aqueles que entendem inexistir base de cálculo quando o tributo é fixo, não

²¹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 38.

²¹⁷ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo – Quantificação, fixação e avaliação*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 103.

²¹⁹ A autora, para quem a base de cálculo cumpre as funções de medir a hipótese de incidência, definir a espécie tributária, e quantificar a prestação tributária (o que Becker chamou de “método de conversão”), critica a doutrina que limita a base de cálculo à função quantificadora: “Aqueles autores que só atribuem a ela uma única função, ou seja, de permitir a apuração do montante do tributo a pagar, reduzem-na ao método de conversão. De tal forma, será ela a altura, o peso, o valor e somente isso. Mas não se perguntam que realidades estarão tais ordens de grandeza medindo. Não indagam, mas valor de quê? Pois bem, a resposta a tal questão lhes teria permitido identificar, na base de cálculo, o próprio elemento material normativo do tributo, definindo-se por meio dele a espécie tributária criada. O que está sendo dimensionado na base de cálculo é o critério que permite caracterizar o tipo de tributo instituído na norma.”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 837.

nos parece que ele seja o melhor modo de ver a questão, sobretudo no caso das taxas, cuja base de cálculo – custo da atividade estatal – é elemento fundamental para confirmação da espécie tributária.

Em síntese, a expressão *base de cálculo* apresenta duas conotações que, embora estejam interligadas, são funcionalmente distintas, quais sejam, de quantificação do tributo devido (aspecto objetivo) e de confirmação da hipótese de incidência (aspecto estrutural da norma jurídico-tributária)²²⁰.

Outrossim, conclui-se que, para que a norma de tributação seja válida, “todo o esforço do legislador há de estar orientado no sentido de promover o perfeito ajuste entre o enunciado mensurador da base de cálculo e a formulação enunciativa da hipótese de incidência”²²¹, sendo “fundamental a perfeita conexão entre o fato descrito pela hipótese e o fato construído para ser sua base de cálculo”²²².

Por fim, demonstrada a relevância da base de cálculo na estrutura da norma de tributação, é certo que ela está submetida ao princípio da legalidade, o que é reforçado pelo art. 97 do CTN²²³.

3.2 Conceito de alíquota nos tributos

Para a quantificação da obrigação tributária, junto à base de cálculo, deve atuar a alíquota.

Normalmente, a base de cálculo dos tributos, após devidamente apurada, se reduz a uma cifra sobre a qual a alíquota, em forma de percentual, é aplicada, para fins de apuração do valor do tributo. É o que se chama de alíquota *ad valorem*.

Mas nem sempre a alíquota será em forma de percentual, havendo tributos cuja norma apresenta valores fixos por contribuinte ou, ainda, valores determinados que são

²²⁰ “Envolvendo a própria consistência da hipótese de incidência, haveria de o aspecto material abrigar o caráter essencial desta substância: a possibilidade de mensuração, de transformação em uma expressão numérica.”. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 37.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. In ASOREY, Rubén O. *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2000, p. 66.

²²² *Ibidem*, p. 66.

²²³ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, 1966.

multiplicados por algum outro índice (quantidade, área, volume, etc.). Nesses casos, diz-se que a alíquota é *específica* ou *fixa*²²⁴.

O imposto de importação traz exemplo das duas situações, dispondo o CTN que, quando a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo do imposto será o preço do produto importado; e que, quando a alíquota for específica²²⁵, a base de cálculo será a unidade de medida adotada pela lei tributária²²⁶.

A alíquota fixa também é amplamente utilizada nas taxas, que muitas vezes apresentam valores fixos por contribuinte ou por unidades de serviço/atuação estatal. Nesse sentido, Schoueri exemplifica com hipótese de taxa cobrada por autenticação de assinatura, no valor de R\$ 5,00 por assinatura, no qual aponta ser a base de cálculo da taxa o número de assinaturas, sendo a alíquota (fixa) de R\$ 5,00.²²⁷

No entanto, deve-se registrar a opinião de Valdir de Oliveira Rocha, para quem não há que se falar em alíquota nos tributos fixos. É que, na sua visão, “alíquota é o fator que se aplica à base de cálculo, para se quantificar o montante do tributo”²²⁸, sendo que, como, nos tributos fixos, o valor devido já é apresentado diretamente pela lei, não há necessidade de cálculo para sua apuração de modo que, em tais casos, inexistente alíquota. Mais além, quando estudarmos a alíquota nas taxas, vamos retomar essa discussão, mas já adiantamos que pensamos de modo diverso do autor, pois, mesmo nas taxas, há uma etapa prévia em que a base de cálculo (o que, para as taxas, a nosso ver, é sempre o custo da atividade estatal) deverá ser decomposta nos valores fixos a serem cobrados dos

²²⁴ Veja-se a passagem abaixo de ALBERTO XAVIER, tratando sob a ótica do direito português, no qual o termo “taxa” é usado como sinônimo do que para nós é “alíquota”: “No primeiro grupo de casos a taxa é uma “parte alíquota” da matéria tributável, normalmente expressa em valores percentuais. No segundo grupo, porém, já tal não pode logicamente suceder, pelo que a taxa se configura como simples quantia fixa.”. XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 298.

²²⁵ “Alíquota específica é o montante em dinheiro exigido por unidade de medida estabelecida para cada produto”. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário - Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 721.

²²⁶ “Art. 20. A base de cálculo do imposto é:
I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
II – quando a alíquota seja ‘ad valorem’, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, 1966.

²²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 550.

²²⁸ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo – Quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103.

contribuintes (sejam valores fixos por contribuinte, ou valores fixos a serem multiplicados por unidades de medida previstas na lei).

Na apuração do tributo devido, o raciocínio que desenvolvemos é o de que, definida a base de cálculo – grandeza sobre a qual o tributo incidirá (riqueza disponível para tributação, nos impostos; custo da atividade estatal, nos tributos vinculados) – deverá haver um elemento que permita dela retirar o valor do tributo a ser recolhido pelo contribuinte.

Esse elemento é justamente a alíquota, que classicamente é definida como uma parcela da base de cálculo que é apropriada pelo Estado como tributo. Segundo Ataliba, “deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base de cálculo”²²⁹. Ao que prossegue para afirmar que “a própria designação ‘alíquota’ já sugere a ideia que esteve sempre na raiz desse conceito: ‘é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)’”²³⁰. O mesmo raciocínio é desenvolvido por Becker, ao afirmar que

a alíquota será aplicada somente depois que o fato escolhido para a base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra, de modo que a alíquota sempre e logicamente representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra (...) ²³¹.

Aires Barreto, no entanto, faz uma arguta observação sobre o tema. É que, segundo o autor, nem sempre a alíquota é apenas uma parcela da base de cálculo, mas, às vezes, ela representa a própria totalidade da base de cálculo, quando não chega a ser o dobro ou triplo (caso de alíquotas de 100%, 200% ou 300%). Diante disso, o autor diz que

tais observações, extraídas das normas legais vigentes implicam ter o conceito de alíquota como parte, fatia, pedaço, deixado de representar o espelho dos fatos e, de seguinte, estar superado. Não mais se pode asseverar, sem afronta ao direito positivo, que a alíquota é uma parcela do fato tributário, quantitativamente mensurado²³²⁻²³³.

Por isso, afastando a ideia de fração ou parcela da base de cálculo, Aires Barreto afirma que “no plano normativo, alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base

²³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 119.

²³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 378.

²³² BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 41-42.

²³³ Valdir de Oliveira Rocha concorda com Aires Barreto quando este critica o entendimento de que a alíquota é uma parcela, quota, parte da base de cálculo. Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo – Quantificação, fixação e avaliação*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103.

de cálculo” e, “no plano de aplicação da lei, é o fator a ser conjugado à base calculada para obtenção do objeto da prestação tributária”²³⁴. Paulo de Barros Carvalho também questiona a noção de alíquota como uma fração ou parcela da base de cálculo, pois não é isso o que ocorre nos casos das alíquotas fixas (valor em cifra) apresentadas diretamente na lei²³⁵.

Mas, como apontou Aires Barreto, ainda que, em algumas situações, a alíquota não seja uma parcela da base de cálculo, ela será sempre um elemento multiplicador da base de cálculo para se definir o montante do tributo. E a alíquota só poderá deixar de ser uma parcela da base de cálculo quando se estiver diante de situações de extrafiscalidade (que autoriza a adoção de alíquotas iguais ou superiores a 100%, por exemplo), pois, em situações normais, alíquota que se aproprie de toda base de cálculo será confiscatória.

Nas taxas, como será visto adiante, pensamos que a alíquota é o elemento que divide a base de cálculo desse tributo – custo da atividade estatal – entre os contribuintes que provocam essa atuação, de modo a definir o valor a ser pago por cada contribuinte (seja por meio de valor fixo por contribuinte, seja por meio de valor fixo por unidade de atuação estatal definido pela lei). Por isso, para essa espécie tributária, a alíquota nunca poderá representar mais do que a própria base de cálculo do tributo (custo da atividade estatal), até porque, nas taxas, não há que se falar em extrafiscalidade, como também será demonstrado.

3.3 Base de cálculo nas taxas

O legislador ordinário, em matéria de taxa, tem sua ação limitada pelas hipóteses de incidência constitucionalmente demarcadas pelo inc. II do art. 145 da CF/88, quais sejam, prestação de serviço público específico e divisível e o exercício do poder de polícia.

E, considerando que a base de cálculo deve ser um espelho do fato gerador, cabe agora examinar qual é a base de cálculo que o legislador poderá adotar quando instituir taxas.

De um modo geral, as leis que instituem taxas adotam as seguintes formulações

²³⁴ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 43-44.

²³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 411

quanto ao seu aspecto quantitativo:

- a) taxa fixa, com valor definido por contribuinte conforme o tipo de ato de polícia ou serviço prestado. É o caso da taxa para expedição de passaporte (R\$ 257,20 para emissão do documento);
- b) taxas variáveis, que apresentam um determinado valor em unidade monetária (alíquota) a ser multiplicado por elementos próprios do contribuinte relacionados com atuação estatal (número de mercadorias fiscalizadas, produção, dimensão dos imóveis dos estabelecimentos, etc.). É o caso da taxa de coleta de lixo domiciliar, por exemplo, cujas legislações costumam atribuir um valor fixo a ser multiplicado pela metragem do imóvel;
- c) taxas variáveis, com valores fixos progressivamente definidos conforme classificação por grupo de contribuintes estabelecida com base em algum critério que se refira à atividade estatal (atividade, segmento de atuação, porte da empresa, segmento econômico, tipo de mercadoria fiscalizada, etc.). É o caso da taxa de fiscalização da CVM, que apresenta uma tabela com valores fixos por contribuintes agrupados por faixa conforme o capital social da empresa²³⁶.

Como será visto, não há, *a priori*, uma modalidade correta de cobrança. O importante é que, seja qual for o critério adotado para fins de apuração do tributo, tal critério deverá estar diretamente relacionado ao custo da atividade estatal de polícia ou do serviço prestado.

3.3.1 Teorias da equivalência de custo e benefício na formação da base de cálculo das taxas

A base de cálculo de um tributo, já vimos, deve conter o aspecto quantitativo (dimensão econômica) de sua hipótese de incidência.

Nas taxas, os fatos geradores constitucionalmente autorizados são sempre uma ação do Estado, seja a prestação de um serviço público específico e divisível, seja um ato concreto no exercício do poder de polícia.

Desta forma, a base de cálculo desse tributo necessariamente terá de buscar

²³⁶ Cias. de capital aberto – patrimônio líquido de até R\$ 31 milhões: taxa de R\$ 4.759,74; patrimônio líquido de até R\$ 158 milhões: taxa de R\$ 9.519,43; patrimônio líquido acima de R\$ 158 milhões: taxa de R\$ 12.692,57. Ver em http://conteudo.cvm.gov.br/menu/regulados/taxasmultas/tabelas_taxa.html.

elementos que estejam relacionados com esta ação estatal.

Dentro dessa perspectiva, é antigo o debate sobre qual é o aspecto econômico que melhor representaria o fato gerador da taxa, e, nessa linha, duas teorias se desenvolveram: a *teoria do benefício* e a *teoria da equivalência*²³⁷.

A teoria do benefício parte do princípio de que, ao prestar um serviço ao particular, o Estado oferece a ele uma utilidade. E, num raciocínio que se aproxima das relações privadas, defende-se que a taxa deveria ter o valor econômico do benefício alcançado pelo particular por meio do serviço prestado pelo Poder Público²³⁸.

Por outro lado, a teoria da equivalência de custo parte de uma perspectiva distinta, pois nela não se valoriza o benefício alcançado pelo particular diante do serviço público prestado, mas sim o custo incorrido pelo Estado nessa prestação. Nesta ótica, a taxa deve ser dimensionada considerando o custo incorrido pelo Poder Público em sua ação voltada a determinado particular²³⁹.

Ambas as teorias têm o mérito de buscar, como critério de mensuração da taxa, elementos que, sem dúvida, estão relacionados diretamente com a hipótese de incidência do tributo, pois tanto o benefício econômico eventualmente alcançado pelo contribuinte, como o custo da atividade estatal estão ligados ao serviço prestado pelo Poder Público.

Entretanto, embora a teoria do benefício seja compatível com as taxas de serviço, ela não é, a nosso ver, apta a medir o fato gerador das taxas de polícia.

É que, como se sabe, se, na prestação de um serviço público, uma utilidade é ofertada ao particular – donde se retira a ideia da existência de um benefício –, no exercício do poder de polícia, o particular não auferir vantagem alguma, mas, pelo contrário: muitas vezes, o ato de polícia limita sua liberdade, quando não o sanciona pelo descumprimento de normas regulatórias.

Logo, se o contribuinte nada ganha quando o Estado move a máquina pública no exercício dos atos de polícia, não há vantagem econômica ou benefício auferido pelo particular, motivo pelo qual esse critério não é adequado a quantificar a hipótese de

²³⁷ SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998, p. 21.

²³⁸ “Diferente é o raciocínio pelo benefício. Nesse caso, o que se busca é a vantagem individual decorrente da atividade estatal. Segundo essa teoria, na vida econômica, o custo, sozinho, nunca serve para a formação do preço. Assim, o limite (superior) da taxa fica no valor de sua utilidade ou benefício” SCHOUEIRI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 189.

²³⁹ “Na equivalência, o contribuinte é considerado responsável por determinado gasto estatal, devendo responder pelo que gerou”. SCHOUEIRI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 188-189.

incidência nas taxas de polícia. Por isso, Blumenstein já destacava que o critério do benefício só poderia ser aplicado para as taxas quando, de fato, o contribuinte obtivesse alguma vantagem com a ação do Poder Público, mas, como isso nem sempre acontecia, o critério a ser adotado deveria ser o do custo estatal²⁴⁰.

E, mesmo nas taxas de serviço, pensamos que o critério do benefício, ainda que revele alguma relação com o fato gerador do tributo, não é o melhor ou, ainda, o que melhor corresponde à hipótese de incidência.

Retomando o que já foi dito acima sobre a “relação conjugada” da base de cálculo com a hipótese de incidência, pela qual não basta que a primeira seja escolhida entre algumas das perspectivas dimensionáveis do fato gerador, mas sim que reflita a característica que mais bem o dimensiona, pensamos que é o custo da atividade estatal, e não o benefício do particular auferido na prestação, o que mais se adequa ao fato gerador das taxas de serviço.

Em primeiro lugar, porque, mesmo nas taxas de serviço, nem sempre haverá vantagem econômica auferida pelo contribuinte. O melhor exemplo disso é o serviço judiciário por parte daquele que é demandado em Varas Criminais. Certamente, apesar de se ter, na hipótese, uma taxa decorrente de um serviço prestado pelo Poder Público (e não uma taxa de polícia), tal serviço está longe de trazer vantagens ao particular, mesmo que ele não venha a ser condenado. E isso também ocorre nas Varas Cíveis, pois o perdedor da causa deverá arcar com a taxa judiciária, sem que tenha auferido vantagem no processo.

Em segundo lugar porque, mesmo que haja benefício em determinados serviços, sua quantificação ou é impossível ou é difícil. É que, sendo o serviço prestado pelo Poder Público, é muito comum que não haja paralelo em mercado privado para se quantificar o valor da prestação. Por exemplo, quanto vale economicamente o serviço de combate a incêndio? E quanto vale o serviço judiciário em causas que velam pela proteção da família? Como se nota, é difícil, quando não impossível, mensurar a vantagem econômica auferida em muitos serviços públicos, de modo que esse critério, mesmo que fosse o mais adequado, seria, em muitas hipóteses, de impossível aplicação prática.

Em terceiro lugar porque, pela própria origem financeira da taxa, esse tributo é instituído para a recuperação do custo divisível da atividade estatal em face de pessoa identificável. E há nisso uma lógica inegável, pois o serviço público, ainda que venha a

²⁴⁰ BLUMENSTEIN, Ernest. *La Causa nel Diritto Tributario Svizzero. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, v. 3, 1939, p. 368.

trazer benefícios para os usuários, não é prestado apenas em função dos particulares, mas sim por razões de interesse coletivo. Assim, além do eventual benefício usufruído diretamente pelo particular no serviço público, a coletividade, ainda que indiretamente, também se beneficia desse mesmo serviço (por exemplo, o serviço de transporte público, embora interesse diretamente àqueles que dele fazem uso, interessa indiretamente a toda sociedade, pois sem ele as pessoas teriam dificuldades de locomoção, e muitas das atividades sociais e econômicas ficariam prejudicadas). Logo, se o serviço não é prestado apenas no interesse do particular, o benefício por ele obtido na prestação não pode ser o único critério a dimensionar o valor taxa, pois haverá sempre um interesse difuso dos membros da sociedade que também deverá ser considerado na sua fixação. Assim, considerando os interesses envolvidos na prestação do serviço público (tanto o do beneficiado diretamente com a ação como o da coletividade), o critério que melhor se adequa às taxas de serviço também é o do custo da atividade estatal.

Note-se que o critério do benefício poderia ainda trazer distorções quanto a própria finalidade da taxa. Basta pensar em um serviço de baixo custo para o Estado, mas que viesse a proporcionar grande benefício aos usuários. Nesse caso, se o critério de mensuração da taxa fosse o benefício, a arrecadação total com a prestação do serviço seria muito superior ao custo da atividade estatal. Nessa hipótese, a taxa não representaria a mera reposição do custo estatal, mas sim uma fonte de receita para o Estado, o que não é sua função²⁴¹.

São por essas razões que, a nosso ver, o critério do benefício não serve para as taxas²⁴², de modo que o critério adequado para a mensuração da base de cálculo dessa espécie tributária é o da teoria da equivalência, ou seja, o *custo da atividade estatal*²⁴³.

²⁴¹ Registramos que, a nosso ver, embora as taxas possam eventualmente representar resultado superavitário em relação ao custo estatal (situação que na nossa opinião deveria ser apenas excepcional e aceita somente em função da impossibilidade fática da equivalência exata em custo da atividade estatal e o valor arrecadado com a taxa), elas nunca poderão ser voltadas à obtenção de lucro. Por isso, quando o Estado incorre em alguma prestação aos particulares com finalidade lucrativa (caso de empresas públicas, determinados serviços como o de distribuição de energia, telecomunicações, etc.), esta deve ser realizada em regime jurídico privado, com a cobrança de tarifas (preços públicos) e nunca taxas (tributo). Cf. LESSA, Donovan Mazza. Critérios de distinção entre taxa e preço público: a esquina do direito tributário. In RIBEIRO, Ricardo Lodi; MORAES, Carlos Eduardo Guerra de (Coord.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento – Coleção Direito UERJ 80 anos*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2015, p. 409/435.

²⁴² SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 167.

²⁴³ Saldanha Sanches noticia que o critério do custo é o que tem sido adotado pelo Tribunal Constitucional Português, como no caso que envolvia a taxa da ponte sobre o Tejo (AcTC nº 640/95 FISCO nº 77/78), no qual o Tribunal afirmou serem inválidas as taxas “se entre o montante do tributo e o

Seja porque esse é o único que se adequa às hipóteses das taxas de polícia (onde não há benefício ao particular), seja porque é o que melhor se adequa às hipóteses das taxas de serviço (onde pode até haver benefício ao particular, mas tal benefício é irrelevante para a quantificação da taxa). É o que também conclui Schoueri, ao afirmar que “parece mais acertado entender que a justificação da taxa está na equivalência, não no benefício”²⁴⁴.

3.3.2 Custo estatal como elemento integrante da estrutura jurídica da taxa como espécie tributária

Nem a Constituição, nem qualquer outra norma infraconstitucional mencionam o custo estatal como elemento integrante do conceito de taxa. No entanto, a recomposição do custo está na base dessa espécie tributária, desde suas formulações iniciais na Ciência das Finanças. E, apesar de não constar, de forma expressa, nos textos legais, o vínculo das taxas ao custo estatal pode ser extraído, a nosso ver, do próprio fato gerador do tributo, já que a única grandeza econômica compatível com a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, para fins de adoção como base de cálculo, é o custo que o Poder Público incorre nestas atuações.

Isso é também observado por Hugo de Brito Machado, que, após lembrar que a especificidade da taxa é ter o seu fato gerador decorrente de uma atividade estatal, afirma que

essa ideia de vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras.²⁴⁵

A identificação do custo estatal como elemento dimensionador da taxa é antiga, e decorre diretamente da concepção desse tributo a partir da Ciência das Finanças. Blumenstein já sustentava que, sendo a taxa um tributo causal (no sentido de decorrer de uma atividade específica do Estado em relação ao particular), deve ser mesurada a partir do custo que o Estado incorre na atuação em relação ao contribuinte²⁴⁶.

custo do bem ou serviço prestado, houver uma desproporção intolerável – se a taxa for de montante manifestamente excessivo”. SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998, p. 21.

²⁴⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 190.

²⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 438.

²⁴⁶ BLUMENSTEIN, Ernest. La Causa nel Diritto Tributario Svizzero. *In Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, v. 3, 1939, p. 368.

Por isso, podemos dizer que o custo estatal é elemento integrante do conceito jurídico de taxa e decorre da simbiose entre a base de cálculo e a hipótese de incidência desta espécie tributária.

Isso justifica, a nosso ver, que os juristas se debrucem sobre o que seja custo estatal, pois o descompromisso do legislador com esse elemento – que entendemos integrar a estrutura jurídica da taxa – desnatura a espécie tributária e desvirtua o sistema tributário desenhado constitucionalmente.

O legislador constituinte brasileiro, como já o fizera o legislador do CTN, adotou a teoria dos tributos *vinculados* e *não vinculados* ao distribuir a competência dos entes políticos para instituir tributos. E construiu o sistema tributário brasileiro entregando os impostos de maneira discriminada a cada ente político (outorgando-lhes autorizações para cobrá-los sobre determinadas bases econômicas), assim como autorizando-os a instituírem taxas e contribuições de melhoria de acordo com a competência administrativa de cada ente para prestar o serviço, exercer o poder de polícia ou realizar a obra pública (“competência anexa”)²⁴⁷. Ao assim fazer, o constituinte desenhou um sistema em que as despesas gerais seriam custeadas com os impostos outorgados a cada ente, deixando, às taxas e às contribuições de melhoria – tributos vinculados que são –, a função estrita de recompor os gastos estatais divisíveis que pudessem ser imputados diretamente a determinados particulares²⁴⁸.

Por isso, nos tributos vinculados de modo geral e nas taxas de modo particular, o custo estatal a ser recomposto pelo tributo é elemento da maior relevância, pois é dele que parte o desenho e a distribuição das imposições tributárias entre as pessoas políticas.

Essa é uma afirmação simples de ser confirmada.

É que, se o constituinte teve o máximo cuidado em distribuir as bases dos impostos, preocupando-se ainda em evitar conflitos de competência por meio de lei

²⁴⁷Além de impostos, taxas e contribuições de melhoria – que são da competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios – o sistema tributário nacional prevê ainda as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, mas estes últimos são de competência exclusiva da União. As únicas exceções são as contribuições previdenciárias dos servidores estaduais e municipais, bem como a contribuição de iluminação pública autorizada aos Municípios.

²⁴⁸ Aires Barreto afirma que o único elemento possível para a mensuração da taxa é o custo da atividade estatal, sendo que, caso outros sejam adotados, então se estará diante de espécie tributária diversa da taxa: “Como decorrência inamovível da respectiva caracterização como tributos vinculados ou não vinculados, a base de cálculo daqueles ‘há de ser uma ordem de grandeza ínsita à atividade pública, que precisamente os justifica’. E a ordem de grandeza, no caso, é o valor da atuação estatal, porque todos os parâmetros que se venha a adotar serão espécies deste valor.” BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 64

complementar (art. 146, I e III, CF/88), é justamente porque a riqueza privada, a ser apropriada conforme a capacidade contributiva, deverá ficar limitada aos impostos outorgados constitucionalmente. As despesas gerais, então, que são custeadas pelos impostos, devem ficar restritas à receita dos impostos, que o constituinte teve o cuidado de distribuir entre os entes, num exercício de avaliação entre a necessidade das receitas a serem geradas por esses tributos e as despesas decorrentes de suas responsabilidades determinadas pela Constituição. No mais, ou seja, naquilo que exceda ao financiamento das despesas gerais dos entes – coberto pelos impostos –, a Constituição apenas os autorizou a buscar receitas que sejam específicas para recomposição de certos custos, como os decorrentes de obra pública que valorize imóvel do particular (contribuição de melhoria) ou os decorrentes de serviços ou atos de políticas relacionados à pessoas identificadas (taxa)²⁴⁹.

Tudo isso parte de uma construção racional da carga tributária global, na qual a riqueza dos particulares – capacidade contributiva – já é suficientemente tributada pelos impostos (tributo não vinculado), cabendo às taxas e à contribuição de melhoria (tributos vinculados) o papel de apenas complementar as receitas públicas, na estrita função de recuperação do custo estatal que seja específico e divisível.

É por essa razão que a noção de “custo estatal” deve ser valorizada no estudo das taxas, pois foi a concepção política de distribuição da carga tributária junto à sociedade que levou à distinção, pelo Direito, das espécies tributárias e, mais do que isso, levou ao desenho constitucional das competências impositivas.

Em tal cenário, reafirmamos que, ainda que implicitamente, o “custo estatal” é elemento integrante da estrutura jurídica da taxa como espécie tributária, até porque esse elemento é indissociável das hipóteses de incidência constitucionalmente previstas para as taxas no art. 145, II da CF/88: serviço público específico e divisível e atos do exercício do poder de polícia.

Essa conclusão é especialmente relevante para que se possa compreender, de maneira adequada, o que é a base de cálculo da taxa.

²⁴⁹ Após examinar o art. 145, §1º e 2º e o Lart. 167, IV da CF, Humberto Ávila conclui que “*todas as disposições anteriores, quando examinadas em conjunto, não deixam dúvidas de que os impostos se destinam ao financiamento de despesas gerais, ao passo que as taxas servem ao custeio de despesas suscetíveis de individualização. Em outras palavras, os impostos servem ao bem comum enquanto as taxas servem ao bem individual*”. ÁVILA, Humberto. As Taxas e sua Mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, set. 2012, n. 204, p.38.

Como já dissemos, a base de cálculo de um tributo está intimamente ligada à sua hipótese de incidência. E, nos tributos vinculados, a base de cálculo deve refletir a ação estatal que lhe dá causa, como há muito já ensinava Ataliba²⁵⁰

Nas taxas, portanto, sendo o fato gerador a ação estatal de prestação do serviço público específico e divisível ou de exercício do poder de polícia, sua base de cálculo deverá ser o critério que melhor meça essa atuação²⁵¹. Do contrário, o montante cobrado do contribuinte não corresponderá ao fato gerador previsto na lei, o que acarretará a invalidade da norma tributária.

E, pelo que foi visto acima, o critério que melhor representa, quantitativamente, o fato gerador das taxas é o custo da atividade estatal.

Sobre a mensuração das taxas, Humberto Ávila²⁵², calcado em doutrina alemã sobre o tema, faz duas importantes considerações, que decorrem diretamente da sua base de cálculo (custo da atividade estatal). A primeira, diz respeito ao “critério da cobertura especial de custos” (ou custo individual), segundo o qual “o valor da taxa não pode ultrapassar os custos concretos e individuais decorrentes da atuação administrativa”. A segunda, trata do “critério da cobertura geral dos custos” (ou custo global), segundo o qual “as receitas totais auferidas pelo Estado, em cada período, pela cobrança da taxa, não podem ultrapassar os custos totais decorrentes da atividade administrativa vinculada à taxa”.

As considerações são perfeitas, pois, sendo a taxa um tributo vinculado, o contribuinte não pode pagar, por meio dela, mais do que o custo por ele gerado ao Estado, assim como não pode esse último arrecadar, por meio das taxas, mais do que aquilo que despende nestas atividades.

A noção da “cobertura especial de custos” é importante para evitar equívocos no dimensionamento da taxa. É que, ainda que o total arrecadado corresponda ao custo global da atuação estatal (o que atenderia ao critério da “cobertura geral de custos”), o valor cobrado individualmente de cada contribuinte poderá estar distorcido. Basta pensar no

²⁵⁰ A base de cálculo dos tributos deve ser estreitamente correlacionada com o elemento material da hipótese de incidência. (...) Nos tributos vinculados, há de ser uma ordem de grandeza ínsita à atividade pública que precisamente os justifica”. ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista de Direito Público*, v. 2, n. 9, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 49.

²⁵¹ “Se a hipótese tributária é uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte, a base de cálculo deverá mensurar a riqueza assim manifestada; incidindo o tributo em virtude de um serviço público prestado pelo Estado, a base de cálculo avaliará aquele serviço”. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 565.

seguinte exemplo: taxa por vistoria sanitária, que gerou na máquina pública, para a fiscalização de todos os particulares que exercem a atividade fiscalizada, um total de gastos de R\$ 100.000,00. O montante arrecadado, pago por 10 contribuintes submetidos à fiscalização, foi também de R\$ 100.000,00, sendo que cada um pagou taxa no valor de R\$ 10.000,00. No exemplo, o critério da “cobertura geral de custos” está atendido. No entanto, dentre esses 10 contribuintes, havia um hipermercado, e outros 9 mercadinhos de esquina. Na fiscalização do hipermercado, o Poder Público dispendeu muito mais horas e insumos do que nos outros mercados, de modo que o custo fiscalizatório do primeiro era significativamente maior do que o dos demais. Nesse exemplo, fica claro que a taxa paga pelo hipermercado não poderia ser a mesma daquela paga pelos outros mercados, sendo certo que esses pagaram tributo em valor maior do que o custo individualmente gerado por cada um.

Evidentemente, há, no exemplo, uma nítida distorção, pois a taxa deve ser dimensionada para suportar o custo gerado individualmente, até porque o seu fato gerador é a ação estatal específica e divisível por cada particular. Por isso, não se pode perder de vista o critério da “cobertura especial de custos” (ou custo individual), que se preocupa em modular o tributo de acordo com o custo individualmente gerado por cada contribuinte.

O exemplo acima é censurável, ainda, se analisado sob a ótica da isonomia. É que, se os contribuintes apresentam circunstâncias diferentes que impactam de forma diversa no custo da atividade estatal, é mandatório que a taxa seja apurada de maneira distinta para cada um deles. Afinal, se a taxa é um tributo que se justifica por sua lógica compensatória, deve pagar mais tributo aquele que provocar maior custo perante à Administração Pública.

Logo, para que o tributo se mantenha hígido, não basta que se atenda apenas ao critério da “cobertura geral de custos”, sendo igualmente necessário observar o critério da “cobertura especial de custos”.

Interessante notar que, num cenário ideal, se a lei tributária tiver êxito em cumprir o “critério da cobertura especial de custos” (no qual o valor cobrado do contribuinte deve refletir os custos por ele gerado na máquina pública), automaticamente o “critério da cobertura geral de custos” (segundo o qual o total arrecadado com a taxa deve representar o total do custo estatal) também estará cumprido. É que, se, ao dimensionar o valor da taxa, o legislador realmente considerar o custo global da atividade estatal, e, de mesmo modo, for cuidadoso para encontrar o adequado critério de repartição desse custo

conforme o esforço estatal dispendido em relação a cada contribuinte, então haverá perfeita harmonia entre o “custo total” da ação do Poder Público e o “custo estatal individualmente repartido” em relação a cada contribuinte.

Mas é necessário registrar que há manifestações no sentido de que sequer o custo integral gerado pelo particular deveria ser recomposto por meio das taxas. É que, mesmo nos serviços públicos que trazem benefícios individuais aos particulares, há um interesse público que justifica a prestação pelo Estado. Por exemplo, o serviço de coleta de lixo domiciliar interessa ao proprietário do imóvel que tem o seu lixo retirado, mas também interessa à coletividade, já que mantém a ordem e a higiene dos passeios e das vias públicas. Assim, embora se possa identificar o interesse direto de determinados indivíduos quando da prestação de um serviço público (é justamente essa individualização da prestação e a divisibilidade de custos que geram a cobrança da taxa), haverá sempre um interesse indireto de toda coletividade na manutenção dos serviços. O interesse coletivo que subjaz às atividades estatais especificamente relacionadas a determinadas pessoas é ainda mais evidente no caso das ações de polícia administrativa. É que, ao se submeter ao exercício do poder de polícia do Estado, o particular não obtém benefício algum, mas pelo contrário: tem a sua liberdade restringida em nome do interesse coletivo. É verdade que o particular se submete a tal poder para realizar atividades que lhe interessam, que apenas poderão ser exercidas se forem realizadas conforme os ditames das regras de polícia. Não obstante, nas ações de polícia, fica ainda mais evidente a existência de um interesse coletivo que justifica sua realização.

Diante disso, tendo em vista a coexistência de interesses individuais e coletivos tanto na prestação dos serviços públicos quanto no exercício do poder de polícia, o custo neles gerados não deveria ser integralmente suportado pelo particular que toma o serviço ou se submete à ação de polícia. Desse modo, ao menos uma parcela desse custo deveria ser financiada pela coletividade, o que haveria de ser feito pela utilização da receita dos impostos²⁵³. Assim, mesmo diante de serviços públicos específicos e divisíveis, ou de atos de polícia diretamente relacionados a determinado indivíduo, o financiamento de tais ações deveria ser feito, em parte, por taxa exigida dos particulares diretamente envolvidos

²⁵³ JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 240.

e, em parte, pelos impostos²⁵⁴. Esse critério de repartição dos custos entre taxas e impostos é denominado por Bernardo Ribeiro de Moraes de “critério do custo parcial da atividade estatal”²⁵⁵. Em tal sentido, inclusive, embora o custo estatal seja o elemento mais imediato relacionado à atividade geradora da taxa, e, por isso, deva ser tomado como sua base de cálculo, nada impede que o legislador venha a instituir o tributo em valor que cubra apenas parcialmente o custo estatal²⁵⁶.

O raciocínio desenvolvido pelos defensores do critério do “custo parcial” é interessante e tem fundamento na lógica da dinâmica do financiamento do Estado. No entanto, ainda que seja verdade que haja um interesse público que subjaz à prestação do serviço público e às ações de polícia, não vemos problema em que a lei estabeleça a recomposição integral, por meio de taxa, do custo ao particular que os provocou. O que não poderá ocorrer, a nosso ver, é a cobrança da taxa em montante superior ao custo individualmente gerado pelo particular, pois realmente não faria sentido que, mesmo já recompondo integralmente o custo gerado em uma ação que interessa tanto o próprio contribuinte como a coletividade em geral, seja ele obrigado a pagar ainda mais do que o custo por ele gerado.

No entanto, há quem entenda que o custo estatal não é um limite para as taxas, pois o montante do tributo recolhido não seria relevante para a caracterização dessa espécie tributária. Essa é a opinião de Rubens Gomes de Souza²⁵⁷, para quem não haverá problemas se a taxa ultrapassar o custo estatal. Ao falar dessa espécie tributária, o autor afirma que ela é instituída e arrecadada em face do poder de império do Estado, e não em função de uma relação contratual. Logo, o pagamento de tributos não obriga o Poder Público a prestar um benefício determinado que represente a contraprestação pelo valor

²⁵⁴ “Como efeito, se existe uma parte de interesse comum e outra de caráter particular, é claro que os custos devem distribuir-se entre a comunidade e os concretos beneficiários ou usuários da instituição pública correspondente”. BALLESTEROS, Pio. *Manual de Hacienda Pública*. 1ª ed. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1940. p. 213, *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*, 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 231.

²⁵⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230.

²⁵⁶ “(...), devendo haver uma correlação material entre o custo ou o valor da prestação individualmente recebida (ou benefício individualmente conferido ou do prejuízo individualmente causado) e o montante de taxa devida, não podendo este exceder substancialmente aquele (mas podendo corresponder apenas a uma parte do valor ou custo)”. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4ª ed. rev. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, Vol. 1, p. 1094.

²⁵⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 162.

do tributo. Por isso, ao falar das taxas, o autor diz que

embora estas sejam a retribuição de serviços ou atividades especiais do Estado, não existe uma equivalência direta entre o montante do tributo e o valor do serviço ou atividade para o contribuinte, porque é sempre o Estado que fixa unilateralmente o montante da taxa²⁵⁸.

Por caminhos parecidos, segue Achille Donato Giannini²⁵⁹, que, escrevendo sob a ótica do Direito italiano, afirma que a medida da taxa é definida na lei, sendo que normalmente se segue um critério de repartição do custo do serviço entre os interessados. Entretanto, diz o autor, outros critérios de conveniência política e administrativa podem ser adotados na fixação do tributo, sem que, com isso, se modifique a natureza jurídica da taxa. Por isso, Giannini afasta, da taxa, a exigência de relação entre o custo do serviço e o valor pago pelos contribuintes, até porque, diz ele, o custo do serviço pode variar no tempo sem que o valor da taxa precise ser modificado. Assim, ao ver do autor, a equivalência não faz parte da noção jurídica da taxa.

Já Bernardo Ribeiro de Moraes²⁶⁰, passando em revista dos diversos critérios de determinação do *quantum* das taxas, repele algumas das teorias sobre o tema. Em especial, interessa-nos sua opinião sobre o “critério do custo global das taxas”. Segundo o autor, a natureza jurídica do tributo não sofre influência do valor arrecadado, pois essa seria estabelecida pelo seu fato gerador (ação estatal). Por isso, para Bernardo Ribeiro de Moraes, embora as taxas manifestamente desproporcionais sejam inconstitucionais, o critério do “custo global” não chega a ser um limite próprio da taxa como espécie tributária, mas apenas um critério para sua quantificação²⁶¹.

Ramon Valdes Costa, por sua vez, embora também suscite a questão da “razoável equivalência”, entende como válida a taxa que vier a exceder o custo estatal na prestação

²⁵⁸ *Ibidem.* p. 162.

²⁵⁹ GIANNINI, Achille Donato d. I Concetti Fondamentali Del Diritto Tributario – Unione Tipografico – Editrice Torinese, Torino, 1956, p. 100-101.

²⁶⁰ “Na hipótese de superávit razoável de receita tributária (taxa), inexistirá inconstitucionalidade da cobrança do tributo. Se a receita obtida for muito além do custo da atividade estatal, temos a violação constitucional”. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, p. 259.

²⁶¹ “A relação entre a medida e o custo do serviço ou da atividade estatal em nada influi no conceito de taxa. O montante da taxa não é elemento que caracterize sua natureza jurídica. Por outro lado, inexistente fórmula capaz de encontrar o real custo da atividade estatal, de difícil apuração. Assim, o custo global da atividade estatal, quando muito, pode servir como elemento para a fixação do quantum da taxa. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 231.

do serviço²⁶². No mesmo sentido, Dino Jarach, para quem o desencontro do custo com o valor da taxa não seria suficiente para infirmá-la²⁶³. Para esses autores, a proporcionalidade entre custo da atividade estatal e receita das taxas seria um ideal econômico que deveria ser observado pelo legislador; no entanto, por se tratar de uma premissa política, e não de um critério jurídico de validade da exação, o seu desrespeito não impediria a exigência do tributo.

Com a devida vênia, não pensamos que seja assim.

Como já dissemos, o custo da atividade estatal, como uma limitação jurídica da exação, pode ser encontrado a partir da hipótese de incidência constitucionalmente delineada no inc. II do art. 145 da CF, bem como da norma contida no § 2º desse mesmo artigo. Ao positivar que a taxa decorre de uma ação estatal e ao destacar que ela não pode ter base de cálculo típica dos impostos, a norma constitucional juridiciza uma única base de cálculo possível para esse tributo, qual seja, o custo da atividade. Daí porque não há liberdade para legislador ir além do limite do custo da atividade, pois esse é um limite jurídico, e não apenas um ideal econômico.

Ora, a taxa é um tributo vinculado que tem como razão de ser a partilha dos custos estatais que possam identificados e divididos entre aqueles que estão relacionados com a despesa. E assim se faz para que a coletividade não tenha que arcar com custos que são decorrentes do interesse de (ou provocados por) apenas uma parcela da população. Logo, a taxa não é instrumento para arrecadação com a finalidade de fazer frente às despesas gerais do Estado.

Por isso, reiteramos que, ao contrário do que defenderam Valdes Costa, Dino Jarach e Giannini, entendemos que o custo da atividade é um limite *jurídico* inafastável da taxa como espécie tributária. Trata-se de premissa de validade jurídica do tributo, e não apenas de mero ideal político ou econômico.

Na Espanha, essa correspondência entre o custo estatal e a arrecadação do tributo

²⁶² “La mayoría de los autores del siglo pasado y principios de éste, especialmente los economistas, incluían como principio esencial del concepto de tasa, la equivalencia entre la cuantía del tributo y el costo del servicio cuyo funcionamiento daba lugar al pago. (...) Desde el punto de vista jurídico esa consideración fue criticada destacando que esta relación económica no podía influir en la naturaleza jurídica del tributo. En términos generales, esa observación es acertada.” COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario. Tomo I: Introducion Ingresos Públicos*. Montevideo: Uruguaya Colombino, 1970, p. 315-316.

²⁶³ “Se contesta facilmente que no se puede supeditar la naturaleza del tributo a um requisito de imposible cumplimiento, como lo sería el cálculo del costo del servicio y la parte correspondiente a cada usuário”. JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 236.

é objeto de expressa norma legal, que, no art. 17 da “Ley de Tasas y Precios Públicos” prevê a cobertura de custos como um limite máximo para a cobrança das taxas²⁶⁴. Em Portugal, a Lei Geral de Taxas das Autarquias também adota expressamente o princípio da equivalência do tributo aos custos da atividade pública²⁶⁵.

No Brasil, norma de conteúdo semelhante chegou a integrar o ordenamento jurídico nacional, por meio do Decreto nº 4.716/2002, que dispunha sobre a forma de elaboração de projetos normativos por parte do Poder Executivo Federal. No referido Decreto, o art. 14 previa que “no projeto de lei ou de medida provisória que institua ou majore taxa, o valor do tributo deverá ser proporcional ao custo do serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Entretanto, o Decreto nº 4.716/2002 foi revogado pelo Decreto nº 9.191/2017. Nesse novo ato normativo, há um anexo no qual se estabelecem “questões a serem analisadas quando da elaboração de atos normativos no âmbito do Poder Executivo Federal”, e, nele, há o item 12.10 que estabelece ser necessário avaliar o seguinte quando da elaboração de algum ato normativo referente às taxas, cujo teor é o seguinte:

No caso de taxa, cuida-se de exação a ser cobrada em razão do exercício de poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível prestados ou postos à disposição do contribuinte? Há equivalência razoável entre o custo da atividade estatal e a prestação cobrada?

Ou seja, o Decreto destaca que uma das preocupações que o Poder Executivo Federal deve ter ao editar algum ato normativo (projeto de lei, medida provisória, decretos regulamentares, etc.) em matéria de taxa é justamente confirmar se o fato gerador, nele previsto, corresponde a um serviço específico e divisível ou ao exercício do poder de polícia e, ainda, se o valor do tributo guarda proporção “razoável” com o custo estatal incorrido na atividade.

O referido Decreto, entretanto, restringe-se às normas de elaboração de atos normativos do Poder Executivo Federal, de modo que não vincula o Poder Executivo dos demais Entes da Federação. Outrossim, trata-se de norma formulada em ato infralegal, razão pela qual o Poder Legislativo não está obrigado a seguir tal formulação.

²⁶⁴ “Artículo 7. Principio de equivalencia. Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible.” Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Publicado en BOE de 15 de abril de 1989.

²⁶⁵ “Artigo 4º - Princípio da equivalência jurídica. 1 - O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”. PORTUGAL. Lei n. 53-E, de 29 de dezembro de 2006. Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais. Lisboa: Assembleia da República. Diário da República n. 249/2006, 4. Suplemento, Série I de 29 dez. 2006.

De todo modo, apesar de não estabelecer uma regra geral juridicamente vinculante no sentido de obrigar que as taxas sejam proporcionais ao custo estatal, o Decreto nº 9.191/2017 tem o mérito de destacar a questão, já lembrando ao Poder Executivo a necessidade de se observar a correspondência entre o custo e o tributo.

Seja como for, embora não haja, no Brasil, dispositivo legal limitando a taxa ao custo estatal, podemos afirmar, com tranquilidade, que tal limitação (seja pelo viés do limite do custo individual ou global) é inerente a sua estrutura lógica e jurídica, decorrente da sua natureza de tributo vinculado. Se o fato gerador é uma ação estatal, então o aspecto quantitativo desse fato é o custo, sendo o custo a única dimensão possível a ser tomada como base de cálculo da exação²⁶⁶. Isso já é suficiente para demonstrar a limitação econômica dessa espécie tributária, o que fica ainda mais evidente diante da preocupação do constituinte em dispor, no §2º do art. 145, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (ou seja, não podem adotar critérios que visem a medir a riqueza do contribuinte).

Por tais razões, entendemos que não é necessário haver lei explicitando, como existe na Espanha e em Portugal, que a taxa deve ficar limitada ao custo da ação pública que lhe dá origem. Embora salutar, tal norma, se existente no Brasil, seria meramente pedagógica, pois a referida limitação, repetimos, é inerente à estrutura lógica e jurídica (hipótese de incidência constitucionalmente autorizada) do tributo.

Ainda quanto à equivalência, é importante destacar que os custos a serem considerados para fins de mensuração da taxa devem, evidentemente, ser apenas aqueles ligados diretamente à atividade estatal geradora desse tributo. Desse modo, custos alheios ao serviço ou ao ato de polícia não podem ser considerados, ainda que sejam referentes ao mesmo órgão ou entidade responsável pela prestação do serviço ou exercício do poder de polícia. Por exemplo, se a taxa é pelo serviço de combate a incêndio, não podem ser consideradas, para seu dimensionamento, despesas gerais do corpo de bombeiros ligadas a outras atividades, como a defesa civil. Se a taxa é devida pelo licenciamento anual de veículos automotores (exercício do poder de polícia), não podem ser consideradas, na fixação da taxa, despesas do DETRAN relacionadas a políticas de educação no trânsito. Por outro lado, todas as despesas diretas ligadas à atividade geradora das taxas poderão

²⁶⁶ Concluindo que o custo da atividade estatal é um limite decorrente do próprio conceito de taxa, e não necessariamente de lei que disponha, verificar FRIAS, Angeles Garcia. Los fines extrafiscales en las tasas. *Tasas y Precios Publicos en el Ordenamiento Juridico Español – Ponencias y Comunicaciones Españolas*. Madrid: Marcial Pons, 1991, p. 175.

ser consideradas na quantificação desse tributo, como as despesas com o pessoal alocado na atividade, gastos com equipamentos, insumos, etc.

Convém lembrar que, ainda que o Poder Público já esteja incorrendo em custos para a montagem estrutura de prestação do serviço ou do exercício do poder de polícia (criando órgãos, adquirindo aparelhagens, etc.), o tributo não poderá ser exigido até que a prestação do serviço se inicie ou que a ação de polícia seja efetivada. É que, se a hipótese de incidência da taxa é a prestação do serviço ou o exercício do poder de polícia, não poderá haver a cobrança do tributo sem que o fato gerador tenha sido praticado, ainda que o Poder Público já esteja incorrendo em custos para viabilizar a ação estatal. Isso vale inclusive para as taxas de serviço devidas pelo uso potencial, que só podem ser cobradas se o serviço estiver disponível e em funcionamento²⁶⁷.

Consequentemente, os custos estatais incorridos pelo Poder Público, ligados à atividade geradora da taxa, devem ser apurados no momento em que a ação estatal estiver ocorrendo, isto é, devem ser contemporâneos ao serviço ou ao exercício do poder de polícia. Por isso, a nosso ver, violaria à necessária equivalência a inclusão, na composição do valor da taxa, de montantes com vistas a reservas futuras para o serviço, pois, repita-se, esse seria um encargo para uma ação futura do Poder Público (ampliação do serviço, por exemplo), e que, se ainda não está em curso, não está dentro dos custos efetivamente gerados pelo particular no momento da ação estatal²⁶⁸. Por exemplo, o contribuinte que toma um serviço e gera um custo x em determinado momento pode não vir a tomá-lo no ano seguinte, quando o serviço já estiver remodelado e gerando um custo y . Sendo assim, o custo que contribuinte deu causa pela prestação do serviço foi x , e não $x + z$ (sobretaxa para ampliação do serviço), até porque o custo incorrido com a nova realidade de uma eventual ampliação deverá ser arcado por aqueles que vierem a tomar o serviço já remodelado.

Por fim, a manifesta desproporção entre a taxa e o custo do serviço pode e deve conduzir a decretação de sua invalidade. Nesse sentido, apesar de sustentar que a

²⁶⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14.ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995, p. 163.

²⁶⁸ Contrária é a opinião de Ramon Valdes Costa, que, por não considerar a equivalência como critério jurídico, entende ser possível a cobrança de valores extras aos custos atuais do serviço desde que estes sejam aplicados na expansão ou melhor do próprio serviço. COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario Tomo I: Introduccion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970, p. 316. No mesmo sentido do autor uruguaio, ver MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito de Tributário*, 4ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 1, p. 544.

desproporção entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa não modifica a natureza do tributo, Hector Villegas²⁶⁹ afirma que tal desproporção interfere diretamente na sua legitimidade. É que, a seu ver, a taxa ostenta “limites que são naturais à sua própria conformação objetiva e que estão referidos ao seu montante”, limites esses que partem da sua natureza de tributo vinculado. E conclui que “para que a taxa seja legítima e não arbitrária, deve existir discreta e razoável proporção entre o montante exigido e as características gerais da atividade vinculante”. Esse também é o entendimento de Carraza, ao destacar, ainda, que essa desproporção pode ser objeto de exame pelo Poder Judiciário²⁷⁰.

Evidentemente, concordamos integralmente com Villegas e Carraza, posto que a desproporção arrecadatória é a prova do descompromisso da mensuração da taxa em face de sua hipótese de incidência. Afinal, se o total arrecadado supera, em muito, o custo global da atividade estatal, não haverá dúvidas de que o valor cobrado individualmente de cada contribuinte é superior ao custo concreto por ele provocado.

3.3.2.1 A “razoável equivalência”

É necessário reconhecer que, do ponto de vista prático, é impossível haver a correspondência exata entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa. Diante disso, e até pelo princípio da praticabilidade (que não pode ser ignorado quando se fala de normas de tributação, cuja aplicação é feita “em massa”), não estamos a dizer que será inconstitucional toda taxa na qual houver sobras de arrecadação em comparação com o custo da atividade estatal que lhe dá gênese. Eventualmente, diferenças irão ocorrer, seja para mais ou para menos, devendo ser admitidas em nome do princípio da praticabilidade²⁷¹.

²⁶⁹ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 336-337.

²⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 488-489.

²⁷¹ “Praticabilidade é um princípio jurídico que não encontra formulação em norma escrita, mas se acha difuso no ordenamento. (...) Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade, inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito. (...) A praticidade é atendida por meio da adoção de presunções genéricas, pois o exame específico da real situação de cada caso pode gerar custos que tornam inviável a aplicação da lei. E também porque, em determinadas situações, a

É o que a doutrina e a jurisprudência admitem, de forma pacífica, como “razoável equivalência”, segundo a qual as taxas são válidas ainda que a arrecadação ultrapasse o custo estatal, mas desde que esta diferença fique no limite do “razoável”²⁷²⁻²⁷³.

Mas, apesar de aceitarem a “razoável equivalência”, nem a doutrina e nem a jurisprudência se aprofundaram sobre o tema, pois se dão por satisfeitas em enunciar a sua exigência, sem buscar construir parâmetros para sua aplicação. Desse modo, essa expressão, do ponto de vista de substância jurídica, tem pouca consistência. O que seria considerado como *desproporção razoável* entre o custo da atividade estatal e o produto da arrecadação da taxa? Uma taxa que arrecade o dobro do custo estatal atende a esse critério de razoável equivalência?

Não há parâmetros normativos que tratem da questão. Até onde sabemos, o único dispositivo que menciona a “razoável equivalência” é o Decreto nº 9.191/2017, que, como vimos linhas acima, tem pouca densidade normativa. Ademais, o item 12.10 do referido Decreto não conceitua nem apresenta critérios para o que se possa considerar como “razoável equivalência”.

Na doutrina, o único que chegou a tratar do tema foi Sampaio Dória, que afirmou ser razoável a margem de excesso entre 10% e 15% do custo da atividade estatal²⁷⁴. No entanto, o autor não esclarece os motivos que o levaram a adotar esse percentual para fins de “razoável equivalência”.

Diante disso, é necessário reconhecer que não há resposta exata para as perguntas que fizemos acima. No entanto, e assumindo o risco de cometer alguma arbitrariedade, pensamos que uma diferença “razoável” entre arrecadação e custo não pode exceder a

colheita de dados ou provas torna-se virtualmente impossível. Exemplos da praticabilidade no direito tributário são as normas de simplificação, como presunções, pautas de valores (para fins de IPTU, IPVA), etc”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 11ª ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 888.

²⁷² Segundo Villegas, ao falar da relação entre o custo estatal e o tributo, deve haver “uma prudente, razoável e discreta proporcionalidade entre ambos”. VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 336. No mesmo sentido, ver COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario. Tomo I: Introducion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguaya Colombino, 1970, p. 316; JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 236; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Caracteres Distintivos da Taxa e do Preço Público. *Caderno de Direito Tributário e Finanzas Públicas*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, abr./jun. 1993. v. 1, n. 3, p. 124.

²⁷³ “não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. RP nº 1.077. Relator: Min. Moreira Alves. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 28 de set. 1984

²⁷⁴ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula do ‘due process of law’*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 79.

30%.

Para chegarmos a esse parâmetro, buscamos uma analogia a partir do que foi estipulado pelo Constituinte derivado na EC nº 93/2016, que, alterando o art. 76 e incluindo os arts. 76-A e 76-B ao ADCT, autorizou a desvinculação do orçamento da União, dos Estados e dos Municípios em até 30%, inclusive em matéria de taxa.

As taxas, enquanto espécie tributária, não exigem a vinculação de sua arrecadação a despesas específicas. Contudo, nada impede que leis ordinárias venham a estabelecer tal vinculação, como ocorre, por exemplo, com a TFI/TFF, cuja Lei nº 5.070/1966 determina expressamente a aplicação dos recursos em um fundo dedicado à fiscalização dos serviços de telecomunicação. Desse modo, mesmo quando houver destinação legal expressa da arrecadação da taxa a determinada despesa, a DRU autorizou que o legislador orçamentário se utilize de até 30% desses recursos da forma que julgar conveniente.

Mas é importante observar que a DRU não pode ser vista como uma autorização constitucional (provisória, pois está no ADCT) para que as taxas sejam manifestamente desproporcionais. Na verdade, o art. 76 do ADCT autoriza apenas que parte da arrecadação das taxas (e das contribuições e demais exações cuja arrecadação seja legalmente vinculada) seja aplicada em outras finalidades, o que não desautoriza a exigência implícita – mas inafastável, pois decorrente da própria formulação da taxa como espécie tributária – de que as taxas devem guardar correspondência com o custo estatal.

Feita essa ressalva, pensamos que, ao estabelecer o percentual de 30%, o legislador constituinte derivado já fez uma avaliação daquilo que pode ser considerado como “razoável” para fins de desvinculação de receita. E, se esse patamar é razoável para a desvinculação, ele também pode ser um parâmetro para fins de definição de “razoável equivalência” nas taxas.

É que, se o tributo corresponder ao custo estatal, havendo ou não vinculação do produto da arrecadação, a receita decorrente da taxa será integralmente consumida na prestação do serviço ou na ação de polícia. Logo, não haverá sobras a serem destinadas a outras finalidades. Por outro lado, se o legislador constituinte derivado aceitou desvincular 30% das receitas provenientes das taxas, pode-se admitir que, implicitamente, ele aceitou que as taxas fossem até 30% maiores do que o custo estatal, sem que houvesse aí inconstitucionalidade alguma. Afinal, repetimos, de que adiantaria desvincular o produto da arrecadação da taxa se o mesmo valor dessa arrecadação for inteiramente consumido na ação estatal geradora do tributo?

Certamente, seria possível questionar a própria constitucionalidade da DRU e do

percentual de 30%, diante da exigência constitucional (decorrente dos fatos geradores previstos no art. 145, II da CF/88) de proporcionalidade entre as taxas e o custo estatal. No entanto, o que nos parece importante, para os fins a que nos propomos nesse momento, é observar o parâmetro que o próprio legislador – que tem a legitimidade democrática para criar normas de tributação – reputou como razoável em termos de desvinculação. Daí o porquê de aplicarmos, por analogia, esse mesmo percentual para fins de definição de “razoável equivalência”.

Contudo, insistimos, a DRU não é uma norma jurídica a partir da qual se pode entender que foi constitucionalizada a desproporção entre taxa e o custo estatal. Para confirmar, basta pensar em um serviço estatal cujo custo anual seja de 1 milhão de reais e cuja arrecadação da taxa correspondente seja de 10 milhões de reais. A princípio, pela DRU, 3 milhões de reais oriundos desta taxa poderiam ser utilizados livremente pelo legislador orçamentário. Contudo, o que se passa, na hipótese acima, é que a taxa continua sendo integralmente inconstitucional, devido a sua manifesta desproporção. E esta inconstitucionalidade não é convalidada pelo fato de haver a possibilidade de desvinculação de 30% de sua receita. Aliás, vale lembrar que a DRU só se aplica às taxas que tenham vinculação de receita expressamente estabelecida em lei, o que ocorre apenas em alguns casos. Para as outras taxas, as normas da DRU em nada interferem.

Enfim, o que estamos dizendo é que, a partir do percentual adotado para a DRU, estamos construindo, por analogia, um parâmetro para fins de definição do que seria a “razoável equivalência” nas taxas.

E, ao adotarmos esse percentual de 30%, pensamos que já estamos sendo bastante generosos com o Poder Público, pois estamos tratando de tributo, ou seja, parcela da riqueza particular transferida compulsoriamente ao Estado. Interferindo diretamente na liberdade individual, o tributo só pode ser exigido nos termos estritos das autorizações constitucionais e legais. Assim qualquer tributo que seja exigido fora desses quadrantes será ilegítimo, e com a taxa não é diferente. Sendo certo que há todo um arcabouço legal que indica que o custo estatal é um limite jurídico na quantificação da taxa, a tolerância com eventuais excessos no tributo deve ser mínima. Certamente, qualquer cidadão que seja obrigado a pagar 30% a mais de imposto de renda do que o realmente devido irá se sentir profundamente injustiçado.

Por isso, sendo impossível exigir a exata proporção entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa, admitir uma diferença de até 30% a favor do Fisco já é um enorme sacrifício para os contribuintes, motivo pelo qual não vemos como se possa

aceitar algo que ultrapasse esse parâmetro. Não obstante, voltamos a repetir: não há critério legal, não há critério jurisprudencial, e tampouco há critério doutrinário, até onde pesquisamos sobre o tema. Assim, o número apresentado é fruto de uma avaliação pessoal construída a partir de analogia com a norma da DRU, e parte daquilo que julgamos ser tolerável em nome da praticidade da norma tributária.

Mas, insistimos, a equivalência entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa (seja do ponto de vista do valor global, seja do ponto de vista do valor individual perante cada contribuinte) é uma exigência jurídica, e não um mero ideal econômico. A discussão sobre a “razoável equivalência” é apenas o reconhecimento de uma impossibilidade fática de exata correspondência, tolerável em nome da praticidade, sendo que o desafio está em se estabelecer o parâmetro aceitável para a diferença entre o tributo e o custo estatal.

Logo, ainda seja possível aceitar uma “razoável equivalência”, é certo que não se pode admitir que a taxa seja dimensionada de forma flagrantemente superavitária.

3.3.3 Variação do esforço estatal e dimensionamento das taxas

Ao comentarmos sobre a importância do “critério da cobertura especial de custos”, exemplificamos, como exemplo de distorção do tributo, um caso no qual uma taxa de polícia era cobrada com o mesmo valor para todos os contribuintes, muito embora suas características pessoais implicassem diretamente em maior ou menor esforço fiscalizatório.

A partir disso, já podemos introduzir a importante noção de que as taxas, embora devam atender ao custo estatal, podem variar de valor de acordo com circunstâncias pessoais dos contribuintes.

Mas é fundamental lembrar que tal variação não deve ocorrer em função de critérios econômicos (capacidade contributiva), mas sim em função das características pessoais dos contribuintes que impliquem diretamente na prestação do serviço ou na atividade estatal de polícia.

A regra geral, já dissemos, é a divisão em igual parte dos custos das atividades entre os envolvidos. Ocorre que, em determinadas situações, a extensão ou intensidade da atividade do Estado pode variar de contribuinte para contribuinte. Por exemplo, em uma taxa pela prestação do serviço de coleta de lixo domiciliar, o volume de lixo a ser retirado de uma pequena casa e de uma casa grande é distinto. Por presunção, tem-se que a casa menor – até por, em tese, abrigar menos pessoas – irá gerar menos lixo do que a

casa grande. Logo, essa característica específica do contribuinte – ser proprietário de um imóvel com metragem superior – irá impactar no volume do serviço prestado, motivo pelo qual o custo gerado ao Município será maior. Justifica-se, pois, que o valor da taxa cobrado para um imóvel de maior metragem seja superior à taxa cobrada do imóvel de menor proporção. É bem verdade que pode ocorrer de, na casa menor, haver mais moradores gerando maior quantidade de lixo do que na casa de maior metragem que, circunstancialmente, está vazia. Mas essa hipótese – ainda que existente na prática – é, sem dúvida, uma exceção, razão pela qual a lei pode estabelecer a presunção de maior produção de lixo para as casas com maior metragem.

Nesse aspecto, pois, as características pessoais do contribuinte podem impactar no *quantum debeat* das taxas. Se, em razão das particularidades da situação do contribuinte, houver necessidade de maior ou menor esforço do aparato público para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia, esse será um critério válido para diferenciar o montante da taxa a ser pago²⁷⁵. Outros exemplos podem ser dados, como o da taxa de fiscalização para liberação de funcionamento. O esforço fiscalizatório para liberação de um bar de esquina não é o mesmo da liberação de um hotel. Se há maior fiscalização em um caso (maior número de agentes envolvidos, horas trabalhadas, material gasto, etc.), então nada impede – aliás, o princípio da isonomia até exige – que a taxa seja diferenciada em razão destas características pessoais do fiscalizado. É o que Humberto Ávila chama de “critério da equivalência”²⁷⁶.

Reitere-se, entretanto, que essa mensuração da taxa de acordo com elementos pessoais do contribuinte só é admissível quando tais elementos impactarem no custo da atividade exercida pelo Estado. O importante, neste ponto, é analisar se o critério adotado na lei para variação do valor da taxa é adequado à medição do nível de intensidade da

²⁷⁵ “Parece-nos correto concluir: (i) o montante global pago, a título de taxa, pelo universo dos usuários do serviço que ela remunera, deve ser compatível com o custo global da atividade desenvolvida pelo Estado para prestá-lo; (ii) se pelas suas características o serviço é sempre o mesmo para todos os usuários (como o de emitir passaporte), a base de cálculo da taxa será a mesma para todos os contribuintes); (iii) se, entretanto, o custo do serviço é variável em função da sua natureza (por exemplo, o fornecimento de certidão de um processo administrativo, que empenha trabalho maior conforme a peça de que será tirada tenha poucas ou muitas laudas), é claro que o preço do serviço não pode ser o mesmo”. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais Online, v. 9, 1996, p. 121-139.

²⁷⁶ “Critério da equivalência: o valor da taxa deve manter uma relação proporcional com a atuação estatal, no sentido de que a atuação estatal aumente na mesma proporção do aumento do elemento legal indicativo da atuação estatal.”. ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 204, set. 2012, p. 44.

atividade estatal²⁷⁷. Em tal sentido, após pontuar que o custo da atividade estatal deve ser compatível com o montante cobrado a título de taxa, Paulo Ayres Barreto destaca que deve haver “correlação lógica entre o(s) parâmetro(s) escolhido(s) para repartir o custo da atuação do Estado e a intensidade com que o particular demanda essa atuação”²⁷⁸. Um critério que toma a metragem do imóvel para a cobrança da taxa de lixo domiciliar parece razoável para a finalidade a que se propõe (quanto maior a casa, maior o lixo produzido). Mas se o critério for arbitrário, então essa distinção em função de uma característica pessoal do contribuinte não é tolerável (por exemplo, cobrar maior taxa de coleta de lixo para casas de cores escuras), pois ela não medirá a extensão do serviço prestado.

Nesse sentido, Ataliba afirma que “se o aspecto material da hipótese de incidência é o Estado praticar ato de polícia, a base impositiva tem que estar no Estado praticar ato de polícia, e não no objeto do ato de polícia”. Por essa razão, o autor defende que a base impositiva do tributo deve captar a intensidade das diligências realizadas no ato de polícia, e que isso pode variar de contribuinte para contribuinte. Cita, como exemplo, uma taxa de polícia para liberação de funcionamento de cinemas, que deverá ser maior para um cinema com capacidade para 2.000 pessoas do que para um cinema com capacidade de 50 pessoas. Como demonstra o autor, a fiscalização do primeiro demandará maiores esforços, e, com isso, maior custo, o que elevará o valor da taxa. No entanto, Ataliba adverte que essa variação da taxa deve ficar adstrita às circunstâncias pessoais do contribuinte que se conectem diretamente ao custo da ação estatal, sendo irrelevantes elementos como a rentabilidade do estabelecimento, por exemplo. Como lembra o autor, seguindo no exemplo acima, o primeiro contribuinte (cinema de 2.000 lugares) pode cobrar 1 cruzeiro por bilhete, tendo uma arrecadação total de 2.000 cruzeiros, sendo que o segundo (cinema de 50 lugares) pode cobrar 50 cruzeiros por bilhete, com arrecadação total de 2.500 cruzeiros. Ainda assim, a taxa devida pelo segundo não poderá ser mais

²⁷⁷ “A base de cálculo da taxa de classificação é correta e adequada, apesar de levar em conta a tonelagem de produtos vegetais a serem classificados. É que a quantidade de tais produtos interfere no exercício do poder de polícia federal, que se traduz na classificação de produtos vegetais, para fins de comercialização. Melhor esclarecendo, a classificação em tela não é feita, retirando-se, a esmo, uma amostra, de todo o lote, independentemente de seu volume. Pelo contrário, é feita por meio da retirada de amostras, em várias partes do lote analisado, justamente para que se obtenha real representatividade do estado em que ele se encontra. Portanto, quanto maior o volume (tonelagem) de produtos vegetais, maiores as despesas (custos), para a realização do ato de polícia que se materializa na classificação”. CARRAZA, Roque Antonio. “Considerações Acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 27, 1998, p. 116.

²⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 61.

alta do que a devida pelo primeiro, pois a rentabilidade do estabelecimento não interfere no custo da atividade fiscalizatória exercida pelo Poder Público. E conclui:

podemos afirmar que a base impositiva da taxa de polícia não pode ser posta na coisa ou na pessoa relacionada com o objeto do ato de polícia (...) assim, toda a vez que encontrarmos como base impositiva, uma medida que não seja das diligências estatais, mas sim da capacidade contributiva das pessoas, estaremos diante de impostos, na maioria das vezes inconstitucionais, atentatórios dos cânones constitucionais²⁷⁹.

Em síntese, as taxas podem variar de acordo com as características dos contribuintes que impactem diretamente na extensão do serviço prestado pelo Poder Público ou no ato de polícia praticado pelo Estado²⁸⁰. O que não pode ocorrer, de maneira alguma, é a taxa ser cobrada em função de características pessoais do contribuinte que não tenham qualquer relação com a intensidade do agir do estatal.

3.3.4 As bases de cálculo primária e secundária das taxas. A alíquota nas taxas

A este ponto, pode-se dizer, com tranquilidade, que o custo da atividade estatal é a base de cálculo das taxas, como de resto muitos autores já afirmaram.

No entanto, o que significa dizer que a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal?

A nosso ver, reconhecer o custo da atividade estatal como base de cálculo das taxas, traz duas implicações diretas:

- a) a primeira, a limitação da arrecadação desse tributo ao custo global da atividade estatal descrita na hipótese de incidência, sob pena de invalidade da exação, ainda que se possam admitir eventuais excessos dentro daquilo que se convencionou chamar de “razoável equivalência; e
- b) a segunda, a fixação do tributo para o contribuinte na proporção direta desse custo.

Quanto à limitação da arrecadação ao custo da atividade estatal, o tema já foi

²⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86-88.

²⁸⁰ “(...) Daí, esses serviços de limpeza, iluminação e conservação serem cobrados por m2, em razão apenas da dimensão ou das áreas servidas, nada mais. (...) a área é tomada apenas por m2, como sinônimo de tamanho, extensão, dimensão física e não é avaliada; é apenas ‘mensurada’ ou medida para efeito de ser cobrada a taxa na proporção do volume de serviço que acarreta, nada mais. Trata-se apenas de um critério científico de proporcionalidade objetiva entre o serviço público e a dimensão dos imóveis beneficiados pelos mesmos serviços”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 180-181.

desenvolvido no tópico anterior.

Quanto à fixação individual do valor da taxa na proporção do custo da atividade estatal, o que nos interessa analisar é: como se proceder para que a taxa seja dimensionada de forma a atender o custo da atividade estatal?

A resposta a essa pergunta irá determinar aquilo que compreendemos como base de cálculo das taxas.

Nos impostos, o valor do crédito tributário se apura pela aplicação conjunta da base de cálculo com a alíquota. Nessa espécie tributária, a base de cálculo também é uma grandeza econômica relacionada com a hipótese de incidência. Esta grandeza econômica (objeto do imposto), por sua vez, é traduzida em valor monetário por um método de conversão (por exemplo, a base de cálculo do IPTU é o valor do imóvel, que, convertido de acordo com o valor de mercado, é de R\$ 100.000,00). E, para que se possa apurar o montante do imposto devido, sobre a base de cálculo – grandeza econômica convertida em unidade monetária –, aplica-se uma alíquota que, via de regra, é definida em um percentual (*ad valorem*). A alíquota, o nome já diz, é uma quota, uma parte, uma fração que será retirada da base de cálculo a título do tributo. Há ainda outra técnica de tributação, na qual se adota uma alíquota específica (montante de dinheiro previamente fixado) a ser multiplicada por unidade de medida fixada em lei como base de cálculo do tributo. Assim ocorre, por exemplo, em algumas hipóteses do imposto de importação, no qual o tributo é fixado de acordo com o peso ou volume da mercadoria importada (R\$ 10,00 reais por tonelada de minério de ferro, por exemplo). Nesse caso, a alíquota representa um valor monetário prévio e fixo, e a base de cálculo será a quantidade do produto sobre o qual incide a tributação.

Nas taxas, a sistemática não é a mesma, pois a base de cálculo do tributo não é um fato do contribuinte indicativo de riqueza apta à tributação. Nos impostos, quantificada essa riqueza a partir do fato gerador, aplica-se a alíquota na forma de um percentual, de modo a retirar dessa riqueza uma parcela a título de tributo. Na taxa, a base de cálculo, ao contrário, é um dado referente ao sujeito ativo, e não ao contribuinte, de modo que não há como se aplicar uma alíquota *ad valorem* sobre essa base de modo a se calcular o tributo.

Por essa razão, nas taxas, uma vez identificada a base de cálculo – custo estatal – será preciso dividir esse montante entre os sujeitos passivos (os que receberam o serviço

ou se submeteram ao poder de polícia)²⁸¹. Note-se que, ao contrário do que ocorre nos impostos, quando apenas uma parcela da base de cálculo é tomada pela alíquota para fins de cobrança do tributo (alíquotas elevadas e, sobretudo, iguais ou superiores a 100% são toleradas apenas em caso de extrafiscalidade), nas taxas, a integralidade da base de cálculo – custo da atividade estatal – será objeto da tributação, pois é esse valor integral que deverá ser repartido entre os contribuintes.

Para que o custo da atividade estatal possa ser dividido entre os contribuintes, será necessário estimar o número de contribuintes (usuários do serviço/fiscalizados). Com esses dados, ou seja, com o custo da atividade e número de contribuintes (estimados), procede-se a uma divisão, de modo a se encontrar um valor que será, a princípio, o valor da taxa devido por cada um²⁸².

É o produto desta operação que representará, a nosso ver, a alíquota nas taxas²⁸³.

Note-se que, se o Estado monta e equipa um órgão estatal para fiscalizar uma determinada atividade, que só tem um particular a exercê-la, o valor taxa devida por esse contribuinte seria o valor integral do custo estatal (a princípio, o valor da taxa deve ser suficiente para recompor todo o custo estatal, mas nada impede que o legislador, por política fiscal, dimensione o tributo de modo a reaver apenas parte do gasto incorrido). Afinal, nesse caso, a base de cálculo do tributo – custo estatal – seria dividida por apenas uma pessoa. Mas se há mais de um contribuinte (usuário do serviço ou causador do ato de polícia), o custo da atuação estatal haverá de ser dividido por todos. Por exemplo, se para o Estado do Rio de Janeiro, o custo para manter o aparato fiscalizatório de inspeção veicular (ato de polícia) é de um milhão de reais por ano e se serão inspecionados dez mil

²⁸¹ “Daí a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade pública (serviço público, ou atividade de polícia) dividido pelos administrados que provocam, usam ou de qualquer forma recebem essa atividade, seus reflexos ou consequências, individualmente (...)”. ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. Taxa para emissão de guia de importação. *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 44-46 *apud* SCHOUBERTI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 555.

²⁸² Em relação aos custos, o meio mais direto e eficaz de encontrar as estimativas é na lei orçamentária anual. Em relação ao número de contribuintes (e demais elementos necessários à definição da taxa), os dados devem ser buscados em estudos da própria Administração, com base em estatísticas de exercícios anteriores ou cadastros de atividades.

²⁸³ “para a escolha da alíquota ou da importância fixa da taxa, o legislador deve levar em conta a apuração aproximada do número de contribuintes da taxa, uma vez que esta somente pode ser exigida das pessoas que recebem a atividade estatal. Posteriormente, basta prever um sistema de rateio do valor total que se deseja obter (custo global da atividade estatal), a título de arrecadação da taxa, entre o número de contribuintes escolhidos”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito de Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 548, *apud* CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 214.

veículos, a taxa será de R\$ 100,00 por particular (custo individual). Nesse exemplo, a alíquota da taxa será justamente esse valor fixo de R\$ 100,00 por veículo.

Recordamos que essa noção de alíquota na taxa, como índice de divisibilidade da base de cálculo do tributo – custo da atividade – pelos contribuintes envolvidos na ação estatal, já foi há muito observada por Geraldo Ataliba²⁸⁴. E, a nosso ver, a conclusão é correta, pois, no caso das taxas, o valor fixo devido pelo contribuinte deve representar justamente uma parcela do custo da atividade estatal, que é a base de cálculo do tributo. Apesar das diferenças na forma como são aplicadas, a alíquota nas taxas, pela construção de Ataliba, acaba cumprindo uma função parecida com a que a mantém nos impostos, pois continua sendo um multiplicador a ser aplicado sobre a base de cálculo de forma a se apurar o montante devido a título de tributo. Paulo Ayres Barreto também destaca a correlação existente entre a divisibilidade do custo estatal e a alíquota nas taxas²⁸⁵.

Vale registrar que a adoção de um valor fixo em cifra como alíquota não é uma novidade no direito brasileiro, já que o CTN, ao dispor sobre a base de cálculo do imposto de importação, fala em *alíquota específica* a ser multiplicada por unidade de medida, quando esta for adotada pela lei (art. 20, I)²⁸⁶. A Constituição, por sua vez, também menciona a possibilidade de alíquota específica para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, conforme disposto no art. 149, §2º, inc. III, “b”²⁸⁷.

²⁸⁴ “Fica claro que o requisito constitucional é que seja possível destacar-se em unidades de utilização (o que se supõe que o serviço seja divisível, como o estabelece a Constituição, como condição de remunerabilidade da taxa), para fruição individual pelos administrados. Cada utende deverá pagar na medida da utilização. A divisibilidade – exigida constitucionalmente (art. 145, II) – permite ao legislador tributário estabelecer unidades de utilização, para medir o consumo de cada contribuinte, permitindo, assim, a constitucionalmente desejada repartição do custo total da manutenção do serviço pode todos os usuários. Sendo base de cálculo da taxa o custo do serviço, impõe-se sua divisão pelos usuários. Daí a necessidade de repartição deste custo, respeitosa do princípio da isonomia. Daí emerge a noção de alíquota aplicada às taxas.” ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 152.

²⁸⁵ Registre-se, no entanto, que o autor adota a linha de Aires Barreto, no sentido de que a alíquota nas taxas é o critério definido na lei para a repartição do custo estatal (metro quadrado, volume, peso, etc.). BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 60.

²⁸⁶ “Art. 20. A base de cálculo do imposto é: I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;”. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, 1966.

²⁸⁷ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (...) III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº

Em ambos os casos, alíquota específica nada mais é do que um valor fixo em moeda.

Essa noção de alíquota nas taxas (valor fixo em cifra) não se modifica nos casos em que a taxa é apurada mediante a multiplicação desse valor fixo por alguma unidade de medida estabelecida em lei.

É que, mesmo nas hipóteses de taxas variáveis (que consideram alguma característica do contribuinte na definição do valor do tributo), continua sendo necessário adotar o custo global da atividade estatal (que pode ser estimado), a ser rateado entre os contribuintes, conforme suas características. O produto dessa operação irá gerar um valor fixo em cifra, que, em um segundo momento, será multiplicado pelos elementos que a lei vier a estabelecer como relevantes na quantificação da atividade estatal. Esse valor fixo continuará sendo a alíquota da taxa.

Nesse ponto, chegamos a uma questão conceitual importante, no que diz respeito à base de cálculo das taxas.

É que, como já afirmamos, a base de cálculo da taxa será sempre o custo da atividade estatal. A nosso ver, essa é uma conclusão inafastável e que decorre da estrutura da norma jurídica da taxa: se a hipótese de incidência do tributo é uma atividade estatal, sua base de cálculo deverá dimensionar esta hipótese de incidência, e, no caso, a melhor dimensão econômica desse fato gerador é o custo da ação estatal.

Por outro lado, como vimos, o custo da atividade estatal é o ponto de partida para que seja possível definir o valor fixo da taxa (que para nós é alíquota), sendo que, em muitos casos, esse valor fixo (alíquota) poderá ainda ser multiplicado por índices previstos na lei como relacionados à medida de atuação do Poder Público.

Ou seja, temos a base de cálculo do tributo (custo da atividade estatal) como ponto de partida para a fixação de uma alíquota que pode passar ainda por um outro processo de cálculo (multiplicação pelas unidades de medida definida na lei) para fins de quantificação da obrigação tributária.

Teríamos aqui, então, duas bases de cálculo? Uma primeira – que é o espelho do fato gerador – que é o custo da atividade estatal; e uma segunda, que são os elementos multiplicadores do valor fixo (alíquota, cujo montante é estabelecido a partir da primeira base de cálculo)?

33, de 2001) (...) a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.” BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

São poucos os autores que se preocuparam com esta questão, sendo certo que, quando trataram do tema, não o fizeram de forma esquematizada. De todo modo, passaremos em revista daqueles que, de algum modo, trataram do assunto.

Mas, antes disso, já pretendemos responder a pergunta que formulamos acima: a nosso ver, a resposta é positiva, pois, nas taxas, há casos em que se pode constatar a existência de duas bases de cálculo.

Como dissemos, é pedra de toque de nosso raciocínio que a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal, o que é confirmado de maneira unânime na doutrina. Então, a rigor, haverá sempre esta primeira base de cálculo, que vamos chamar de “base de cálculo primária”.

A partir dessa “base de cálculo primária”, será feita a repartição do custo estatal entre os contribuintes, chegando-se a um valor fixo em cifra, que é a alíquota. Nos casos em que esse valor fixo já é definitivo por contribuinte, não haverá uma segunda base de cálculo, pois teremos apenas dois elementos na quantificação da obrigação tributária: a “base de cálculo primária” (custo estatal) e a alíquota (valor fixo).

Contudo, haverá casos em que a operação descrita acima não será suficiente, pois, a partir da “base de cálculo primária”, por meio da qual se chegou a alíquota (valor fixo em cifra), será preciso ainda uma segunda operação que será a multiplicação desse valor fixo (alíquota) pelas unidades de medida definidas na lei. Nesse caso, essas unidades de medida – que, mais uma vez, deverão estar relacionadas ao esforço estatal na prestação do serviço ou na atividade de polícia – representarão, a nosso ver, uma segunda base de cálculo, que vamos chamar de “base de cálculo secundária”.

Com essa construção, buscamos conciliar os aspectos quantitativos da obrigação tributária decorrente das taxas, observando sempre as funções da base de cálculo defendidas por Paulo de Barros Carvalho e Aires Barreto²⁸⁸:

- a) confirmar a hipótese de incidência tributária – o que exige o reconhecimento de que a base de cálculo da taxa é o custo da atividade estatal (“base de cálculo primária”) pois, se assim não for, o valor exigido do contribuinte não corresponderá ao núcleo da atuação prevista no fago gerador²⁸⁹;

²⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 365-366; BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, p. 39.

²⁸⁹ “A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua

- b) instrumentalizar o cálculo do tributo – o que exige reconhecer que, além do custo da atividade estatal (“base de cálculo primária”), há outros elementos que por vezes compõe a norma tributária da taxa e que interferem de modo direito na apuração *quantum debeat*.

Por outro lado, não podemos aceitar simplesmente que, nas taxas com valor fixo a ser multiplicado por unidades de medida, estas unidades sejam exclusivamente a base de cálculo do tributo. Como já expusemos, realmente concordamos que, nas taxas com esta estrutura, as unidades de medida interferem diretamente na quantificação do tributo, motivo pelo qual podem ser consideradas também base de cálculo quando nela se pensa em sua função instrumental – apurar o tributo. Mas, considerando aquela que é, a nosso ver, a mais importante função da base de cálculo – que é de confirmar a hipótese de incidência prevista na lei –, a base de cálculo da taxa não pode ser outra, senão o custo da atividade estatal. Logo, devido a esses dois aspectos da base de cálculo, somos obrigados a reconhecer que, nas taxas, pode haver duas bases de cálculo, uma primária (que é a base de cálculo diretamente ligada à hipótese de incidência – custo estatal) e uma secundária (que, partindo da alíquota apurada de acordo com a repartição da base de cálculo primária entre os contribuintes, traz outros elementos necessários à quantificação do tributo para cada contribuinte).

Geraldo Ataliba, ao tratar sobre as alíquotas de um modo geral, volta afirmar que, nos casos em que a lei traz um valor fixo a ser multiplicado por uma unidade de medida, esse valor será a alíquota, ao passo que o elemento multiplicador será a base de cálculo:

Se – como é, hoje, raro – a base impositiva for outra (peso, volume, tamanho, capacidade, etc.), já alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base impositiva. Assim, por exemplo, a lei tributária dirá ‘pague \$ 1,00 por quilo’, ou ‘por metro’, etc.²⁹⁰

Entretanto, ao tratar especificamente das alíquotas nas taxas, Ataliba afirma que, quando estas forem fixas, não há que se falar em alíquota: “muitas taxas não têm alíquota. A lei, nesses casos, dispensa essa técnica e já estabelece o quantum devido,

função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Informando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 404.

²⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 102.

antecipadamente (pedágio, certidões, etc.)”²⁹¹.

Pelo que podemos entender de sua obra, Ataliba, ao fazer a afirmação acima, parte da concepção de que, quando não há necessidade de se fazer cálculos, não há que se falar em base de cálculo ou alíquota nas taxas²⁹².

Por outro lado, nas hipóteses em que a lei não traz, de forma direta, o valor da taxa, havendo necessidade de proceder a um cálculo em função das unidades de atuação previstas na lei (situações que envolvem o que chamamos de “base de cálculo secundária”), Ataliba entende haver alíquota. E volta a afirmar:

A divisibilidade – exigida constitucionalmente (art. 145, II) – permite ao legislador tributário estabelecer unidades de utilização, para medir o consumo de cada contribuinte, permitindo, assim, a constitucionalmente desejada repartição do custo total da manutenção do serviço por todos os usuários. Sendo a base de cálculo da taxa o custo do serviço, impõe-se a sua divisão pelos usuários. Daí a necessidade de um adequado critério de repartição desse custo, respeitosa do princípio da isonomia. Daí emerge a noção de alíquota aplicada às taxas²⁹³.

Nessa situação e pelo que julgamos ter entendido da obra de Ataliba, o valor em cifra apresentado pela lei seria a alíquota (pois é esse o produto da divisão do custo do serviço pelos usuários)²⁹⁴, sendo a base de cálculo as unidades de medida previstas na lei.

Com a devida vênia, discordamos do raciocínio empreendido pelo autor nesse ponto; pois, a nosso ver, a base de cálculo não é apenas um elemento de apuração do tributo, mas sim espelho de seu fato gerador. Por isso, mesmo nos casos em que a lei já traz um valor fixo por contribuinte (sem a necessidade de cálculo em função de unidades de medida do serviço/atividade de polícia), ainda assim haverá que se falar em base de cálculo da taxa que é, como próprio Ataliba reconhece em diversas passagens, o custo da atividade estatal.

Becker também procura explicar o que entende por base de cálculo e alíquota nas

²⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 104.

²⁹² “As taxas nem sempre têm alíquotas. Na verdade, não se trata de ‘atribuição ao estado pela lei, de parcela de riqueza alguma’. Esta explicação não é aplicável às taxas, cujo princípio informativo é totalmente diverso: decorre da Constituição (art. 145, II) que o princípio regente da taxa é a remuneração. Assim, o custo de um serviço público não geral (específico) deve ser repartido entre seus usuários, na medida em que cada administrado o utiliza.”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 104.

²⁹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 135.

²⁹⁴ “Em muitos outros casos, encontrar-se-ão alíquotas da taxa. (...) Alíquota, nas taxas, é o critério legal de repartição, pelos administrados, do custo dos serviços públicos, ou do custo da atividade administrativa condicional do exercício do poder de polícia”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 104.

taxas. Contudo, de saída, reforça que a base de cálculo das taxas é o valor do serviço: “Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa.”²⁹⁵. Na sequência, diz o seguinte:

A alíquota da taxa poderá variar segundo, v.g., a natureza do veículo ou da carga transportada, porém, em qualquer caso as distintas alíquotas continuarão a ser aplicadas sobre a mesma base de cálculo: o valor do serviço estatal ou à disposição.

Como é impraticável tomar o valor real do serviço, seu valor é indiretamente fixado pela própria lei criadora da taxa. Esta lei, ao estabelecer uma quota (determinada quantia de dinheiro) multiplicável (ex.: por litros de água ou quilômetros de estrada), determinou a unidade de divisão do valor do serviço e esta determinação pela regra jurídica do coeficiente do valor do serviço (ou coisa) estatal criou presunção juris et de jure do valor do serviço (ou coisa) estatal para o efeito de constituir a base de cálculo da taxa.

Esta quota multiplicável é a alíquota da taxa que poderá variar (ser maior ou menor) segundo, v.g., a natureza do veículo ou da carga por ele transportada, entretanto esta quota variável é multiplicável unicamente pela medida (litros de água ou quilômetros) do serviço (ou coisa) estatal utilizado ou à disposição, nunca pelo valor do veículo ou de sua carga.”²⁹⁶

Como se pode notar, Becker afirma que o valor em cifra é a alíquota da taxa, e que esta deverá ser multiplicada pela unidade de medida da lei. Mas não chega a conceituar expressamente o que seriam estas “unidades de medida”. E sua explicação para o valor da alíquota é uma presunção absoluta do valor do serviço, que poderia ser livremente adotada pelo legislador. Ou seja, apesar de se preocupar em fixar a base de cálculo da taxa como o valor do serviço (que reconhece ser o único elemento a validar a hipótese de incidência das taxas), o autor não se preocupa em construir uma ponte para transformar esta base de cálculo na alíquota (valor em cifra), limitando-se a aceitar uma presunção *iure et iure* do valor escolhido pelo legislador.

Com a devida vênia, não podemos concordar com Becker nesse ponto, pois a base de cálculo de nenhum tributo pode ser fixada por livre presunção, sobretudo se esta presunção for considerada absoluta (ou seja, que não admite prova em sentido contrário). Isso será mais bem abordado adiante.

Schoueri, por sua vez, afirma que a base de cálculo das taxas nem sempre será expressa em termos financeiros, assim como a alíquota também não será sempre definida em percentual. Em tal sentido, exemplifica com uma taxa de autenticação de assinatura, na qual o valor de R\$ 5,00 seria a alíquota, e a quantidade de assinaturas, a base de

²⁹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 383.

²⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 383.

cálculo²⁹⁷. O autor não se preocupa em explicar a origem do valor atribuído como alíquota, mas reitera suas afirmações no sentido de que a base de cálculo – no caso do exemplo acima, as unidades de medida – deverá ter relação com atividade estatal para que possa quantificá-la²⁹⁸.

Aires Barreto também cuidou do tema. De início, reafirma que a base de cálculo da taxa deverá sempre levar em conta o valor da atuação estatal que constitui o seu fato gerador. Por isso, para o autor, nos casos em que o valor final do tributo fique a depender da consideração de algum elemento ligado ao contribuinte (multiplicação de um valor fixo por alguma unidade de medida prevista na lei, como metragem, volume, quantidade de produto, etc.), essas unidades de medida não podem ser entendidas como base de cálculo do tributo²⁹⁹. Pelo que entendemos do raciocínio do autor, o custo do serviço (valor do serviço, segundo a terminologia por ele usada) deve ser depurado, de modo a que se chegue a um valor fixo, sendo que esse valor foi o que ele chamou de base de cálculo da taxa³⁰⁰. E, nos casos em que esse valor deve ser multiplicado por alguma unidade de medida prevista na lei, tal unidade de medida, a seu ver, será a alíquota da taxa. E exemplifica dizendo que, se a lei estipula um valor de Cr\$ 100,00 por unidade de atuação – valor esse que seria a base de cálculo da taxa, sendo o montante em cifra a expressão do valor do serviço –, o outro elemento multiplicador (metro quadrado, alqueire, testada, etc.) será a alíquota³⁰¹.

²⁹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 550.

²⁹⁸ “O que importa, entretanto, é notar que a base de cálculo terá uma relação com a atividade estatal: quantificará esta atividade. O resultado da base de cálculo e da alíquota – esse sim – deverá refletir o valor da atividade estatal”. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 554.

²⁹⁹ “Impende ter presente que o peso, o volume ou medidas de superfície jamais poderão constituir base de cálculo das taxas. Com efeito, a atividade do Estado há de ser valorizada quantitativamente em razão de critérios que permitam a conversão em cifra. E o único possível é o valor da atuação estatal. Pouco importa se o elemento de referência para chegar-se a esse valor decorreu de sua aferição em função do volume, do peso, ou da medida de superfície. Estes são meros suportes, antecedentes, ou quando muito, fatores acessórios do principal elemento: o valor”. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 64.

³⁰⁰ “Inversamente, nas taxas a base de cálculo é única: o valor da atuação estatal. Não há apuração da base de cálculo para cada fato. Em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração – que nada tem a ver com a atuação do particular, e, portanto não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativo à matéria sobre a qual se refere à taxa, é fato único, de dimensão única”. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 66.

³⁰¹ “Para melhor aclararmos a questão, vejamos o que ocorre com a alíquota dos impostos. Nenhum significado tem dizer 5% (cinco por cento). Indicação dessa ordem só tem relevo quando se adite: aplicável sobre tal ou qual base. Assim, 5% (cinco por cento) sobre o valor dos serviços, sobre o

Gilberto de Ulhôa Canto, por sua vez, em parecer publicado na Revista Tributária e de Finanças, discorda de Aires Barreto, para afirmar que, nos casos de taxas com valor a variar em função de unidades prevista em lei, o valor fixo seria a alíquota, e as unidades multiplicadoras, base de cálculo da taxa. Ademais, afirma que, quando se estiver diante de taxa invariável (taxa fixa como a devida por expedição de passaporte, por exemplo), não há que se falar em alíquota ou base de cálculo³⁰².

Enfim, como as passagens acima demonstram, a doutrina, quando tratou do tema, não o fez, a nosso ver, de maneira sistemática, não havendo consenso sobre exatamente o que se deve considerar como base de cálculo e alíquota nas taxas.

Nosso esforço, portanto, é no sentido de tentar sistematizar a discussão, buscando uma compreensão mais ampla do que se deva entender por “base de cálculo” nas taxas, considerando as particularidades desta espécie tributária.

Assim, para conciliar a função quantificadora da base de cálculo (função objetiva), com a função mensuradora da hipótese da incidência e confirmadora da natureza do tributo (função confirmatória), desenvolvemos e apresentamos a ideia de base de cálculo

rendimento líquido, sobre o produto importado e assim por diante. Todavia, nem por isso se diz que o valor venal, serviço, renda auferida, preço da importação são alíquotas. Conjugam-se as expressões, mas não se confundem. Nas taxas, o exame há de ser idêntico. Se consignar-se em lei uma dada importância (por exemplo, Cr\$ 100,00), nada teremos dito se a esta expressão (valor) não aditarmos: por metro quadrado, por testada, alqueire, litro, perímetro, quilo, metro cúbico ou outra unidade qualquer. Também aqui não se diga que esse segundo elemento quantificador é base de cálculo. É mero registro de qual alíquota se deverá aplicar sobre os Cr\$ 100,00. A atividade estatal vem dimensionada por unidade de atuação (Cr\$ 100,00) sobre a qual se aplicará a alíquota genericamente referida em lei (metro quadrado, alqueire, testada, por exemplo (...)) A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do Poder Público que enseja a taxa. Em sendo o valor, este só pode ser expresso em cruzados, por ‘unidade de atuação’. As unidades de medida (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente) são as alíquotas das taxas”. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 66-67.

³⁰² “Mas no outro exemplo que já dei, de certidão de processo administrativo, serviço de custo – logo, também de preço – variável em função do número de laudas ou páginas da peça a ser certificada, a lei deveria dizer: Cr\$ 10,00 por lauda. Nesse caso, o número de laudas ou páginas da peça seria a base de cálculo, e o valor de Cr\$ 10,00 a alíquota, e não o contrário. É evidente que a alíquota consistiria no preço da unidade de serviço, no caso, Cr\$ 10,00, enquanto que a base de cálculo representaria o número de unidades de serviço em cada caso concreto. É igualmente claro que a base de cálculo seria o custo variável do serviço desejado, ou provocado por um determinado contribuinte. A alíquota costuma ser um referencial fixo (ou poderá variar dentro de certa escala particular de valores), e a base de cálculo será sempre variável, pois traduz a situação particular de cada contribuinte. (...) Aliás, a prevalecer a tese de Aires Fernandino, o §2º do art. 145 da Constituição não teria aplicabilidade em situação alguma, pois, para ele, o que se concebe como sendo base de cálculo seria, para todas as taxas, a alíquota. Ora, como o propósito do dispositivo é evitar que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos, a proibição jamais funcionaria, uma vez que, para o autor, o que a Constituição chamou de base de cálculo é alíquota. Além de me parecer equivocada, a tese do ilustre tributarista de São Paulo teria por efeito transformar uma regra constitucional de enorme importância em mero enunciado destituído de qualquer utilidade, o que, certamente, não se concebe.” CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 9, 1994, p. 121-139.

primária e secundária das taxas, assim como a de alíquota empregada nesse tributo.

É relevante notar que, se a base de cálculo for tomada apenas em seu sentido instrumental, ou seja, como critério para definição do valor do tributo a ser recolhido, então, nas taxas fixas (como a devida pela emissão de passaportes, por exemplo), não haverá que se falar em base de cálculo, pois não há a necessidade de se realizar cálculo matemático algum para definir o valor do tributo devido (já vem preestabelecido na lei).

Tomada nessa acepção, de fato, não há base de cálculo ou alíquota, pois ambos são elementos que se interligam para viabilizar a operação algébrica que irá definir o valor do tributo.

Nessas circunstâncias, será preciso concluir que pode haver tributo sem base de cálculo ou alíquota, o que é o caso das taxas fixas. Assim, ainda que a doutrina diga, à unanimidade, que “a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal”, essa afirmação será absolutamente inócua, já que, por não haver operação matemática de quantificação da obrigação, então não haveria base de cálculo.

Dentro desse raciocínio, apenas haveria base de cálculo e alíquota nas taxas quando o tributo não vier prefixado na lei. Assim, por exemplo, na taxa de coleta de lixo, que é cobrada conforme um valor fixo a ser multiplicado pela metragem do imóvel, então seria possível falar em base de cálculo para o tributo, que, no caso, seria o número de metros quadrados. Tomada tal base de cálculo, seria necessário multiplicá-la pelo valor fixo estipulado na lei, para finalizar a operação matemática de liquidação do crédito tributário. Nessa hipótese, o valor fixo multiplicado pela base de cálculo seria a alíquota das taxas³⁰³.

Mas, como já dissemos, a quantificação do tributo devido é apenas uma das funções da base de cálculo. A outra, já defendida há longa data por Becker e reconhecida por Paulo de Barros Carvalho, é a de confirmar ou infirmar a hipótese de incidência (função confirmatória).

E essa função confirmatória se torna ainda mais relevante no caso das taxas, dada a sua natureza de tributo vinculado à ação estatal.

É que, considerando que a taxa não visa tributar fatos reveladores de riqueza do

³⁰³ Registre-se, entretanto, a opinião de Aires Barreto, para quem as unidades de medida utilizadas na quantificação do tributo (metragem, área, volume, quantidade de mercadoria, etc.) seria a alíquota da taxa, ao passo que a base de cálculo seria o valor fixo em moeda por unidade de atuação estatal. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 39.

contribuinte (função dos impostos), o valor a ser cobrado a título desse tributo deve guardar proporção com a atuação estatal que lhe dá origem³⁰⁴. E isso apenas poderá ser alcançado se o valor do custo da atividade for tomado com base de cálculo do tributo, o que, a rigor, é repetido em uníssono pela doutrina.

Mas, como dissemos acima, para muitos não há que se falar em base de cálculo ou alíquota nas taxas que já venham prefixadas na lei. Nessas circunstâncias, então, o “mantra” tantas vezes repetido de que “a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal” não seria aplicado às taxas fixas? E, se não há então base de cálculo, as taxas podem ter qualquer valor a ser decidido arbitrariamente pelo legislador?

Pensamos que a resposta é negativa, para ambas as indagações.

Deixando de lado a função instrumental, pensamos que sempre haverá base de cálculo em qualquer taxa, inclusive as fixas. E isso decorre da função confirmatória da base de cálculo, pois é a partir dela que se pode concretamente inquirir a natureza e o objeto da tributação.

Assim, mesmo nas taxas fixas, a base de cálculo continuará sendo o valor do custo estatal (ainda que estimado), sendo que tal custo deverá ser partilhado entre as pessoas envolvidas na prestação do serviço ou no exercício do poder de polícia. Essa base de cálculo – custo estatal – é o que confirmará ou não a natureza do tributo; pois, se não houver equivalência (ainda que razoável) entre esse custo e o valor cobrado dos contribuintes, haverá uma falsa taxa.

Por isso, o produto da divisão do custo estatal (base de cálculo primária) pelo número de contribuintes ou unidade de atuação estatal representará a alíquota das taxas.

Nos casos em que a quantificação do tributo dependa de uma prévia operação matemática que considere as unidades de atuação estatal, tem-se que essa alíquota (valor em cifra por unidade de atuação) será multiplicada por uma base de cálculo secundária (índices definidos em lei como mensuradores da atuação estatal – metragem, quantidade de mercadorias, etc.).

Já nos casos em que a atuação estatal é uniforme e invariável (ou seja, nenhuma característica do contribuinte impacta na atuação estatal), a alíquota da taxa (fruto da divisão do custo estatal pela estimativa de contribuintes) se confundirá com o próprio

³⁰⁴ “A base de cálculo nas taxas haverá de refletir o custo da atuação estatal. A mensuração da atividade estatal permite manter a compatibilidade do binômio ‘base de cálculo/hipótese de incidência’. Só assim teremos base de cálculo que confirma a materialidade da regra-matriz de incidência”. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 60.

valor do tributo cobrado do sujeito passivo.

Em síntese, não temos problema em afirmar que, mesmo nas taxas fixas, há base de cálculo, qual seja, o custo estatal. Esta também é a conclusão de Eduardo Maneira³⁰⁵. E é a partir desse custo que se chegará à alíquota da taxa, que será o próprio valor devido pelo contribuinte, no caso das taxas fixas³⁰⁶.

Ainda que soe estranho para alguns – base de cálculo e alíquota em um tributo que já vem fixado na lei –, pensamos que essa conclusão decorre da observação da função confirmatória da base de cálculo, conforme já foi exposto, e tem o mérito de fornecer uma importante ferramenta para o controle da arbitrariedade na fixação das taxas.

Outrossim, parece-nos que o valor fixo das taxas fixas e o valor fixo por unidade de atuação estatal nas taxas variáveis representam o mesmo fenômeno. Ambos são frutos da divisão do custo estatal:

- a) no caso das taxas fixas, trata-se do custo da atividade estatal dividido por contribuinte, já que a atuação estatal é uniforme em tais casos;
- b) no caso das taxas variáveis, trata-se do custo da atividade estatal dividido por unidades de atuação, já que a intensidade da atuação do Poder Público poderá variar em função das características ou demandas do contribuinte³⁰⁷.

³⁰⁵ “Quanto à existência de tributos sem base de cálculo ou alíquotas, temos algumas considerações a fazer. Pode ocorrer que, em relação às taxas – e esta possibilidade é mais fácil de se imaginar com as taxas – a norma tributária estampe diretamente o valor do tributo, como, por exemplo, R\$ 2,00 por uma certidão. No entanto, supõe-se que tal valor remunere o serviço público consistente na emissão da certidão. Isto é, a taxa deve corresponder ao custo do serviço estatal refletindo o caráter sinalagmático que lhe é inerente ou, por outras palavras, a base de cálculo das taxas será sempre o custo do serviço estatal, implícito no valor ‘fixo’ da taxa”. MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre as Funções da Base de Cálculo. In BORJA, Célio. RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Vol. 2 – Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005, p. 129.

³⁰⁶ Rubens Miranda de Carvalho, ao tratar do tema, ressalta que, via de regra, a alíquota é um elemento aritmético multiplicador da base de cálculo, do qual resulta o tributo devido. No entanto, lembra o autor que nem sempre o cálculo é necessário, como é o caso das taxas fixas, que independem de cálculo. Contudo, ao ver do autor, os valores fixos “correspondem, eles mesmos, à alíquota”. CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 1999, p. 213.

³⁰⁷ Ao julgar a constitucionalidade da taxa de coleta de lixo do Município de São Carlos. O Min. Carlos Velloso, relator do acórdão proferido no RE nº 232.393-1/SP, adota um raciocínio que indica concluir que o valor fixo multiplicável pela metragem do imóvel é a alíquota da taxa, sendo que este valor fixo é encontrado a partir do custo estatal que é a base de cálculo do tributo. Veja-se: “No caso, conforme vimos, a taxa de coleta de lixo é calculada com base no custo dos respectivos serviços, divididos proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis. O custo do serviço, portanto, constitui a base de cálculo da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, fez-se a divisão dos serviços proporcionalmente às áreas construídas. (...) Não há confundir, no plano jurídico-tributário, base de cálculo com alíquota. Sendo assim, segue-se que, no caso, não há que se falar que a base impositiva da taxa objeto da causa seja idêntica à de qualquer imposto (CTN, art. 77, par. Único; CF, art. 145, §2º)”.

Ainda que tenham alguma diferença, substancialmente são semelhantes, pois representam a divisão do custo estatal estimado.

Portanto, se, no caso das taxas variáveis, o valor em cifra por unidade é visto como alíquota (como defenderam Ataliba, Ulhôa Canto e Becker), não vemos motivos para tratá-lo de modo diferente no caso das taxas fixas. Fundamentalmente, repita-se, o valor fixo (seja por contribuinte ou por unidade de atuação) é uma fração do custo estatal, sendo, assim, a alíquota das taxas.

Outrossim, a distorção nas taxas, no que tange a sua quantificação, envolve sempre a falta de parâmetros para a definição do valor fixo por contribuinte ou do valor fixo por unidade de atuação estatal. O que estamos a defender é que, para os dois casos, esse valor fixo deve ser definido a partir do custo estatal, o que torna essa a base de cálculo primária da exação. E o valor tributo dependerá da fragmentação desse custo em valor individual, donde surge a noção de alíquota nas taxas³⁰⁸.

3.3.5 O § 2º do art. 145 da CF/88

A sistematização do tratamento das taxas no direito brasileiro teve início com a Emenda Constitucional nº 18/1965, por meio da qual o constituinte derivado descreveu quais as hipóteses de incidência possíveis para a instituição de taxas.

Mas tão importante quanto à definição constitucional dos fatos geradores das taxas foi a inclusão da norma do parágrafo único do art. 18 da CF/46 (na redação dada pela EC nº 18/1965), segundo a qual “as taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido nesta Emenda.”.

A nosso ver, a norma do parágrafo único do art. 18 da CF/46 poderia ser considerada desnecessária, pois, pela hipótese de incidência constitucionalmente prevista para as taxas (ato estatal de prestação de serviço ou ação de polícia), sua base de cálculo não poderia ser semelhante à dos impostos, já que neles o fato gerador é um ato ou fato

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 232.393-1/SP. Brasília, 05 de abril de 2002.

³⁰⁸ A compreensão do valor fixo da taxa como alíquota pode ser encontrada, também na jurisprudência. Neste sentido: “(...) A fixação das alíquotas da taxa da ART (Lei 6.994/82, ART. 2º, parágrafo único) igualmente fora delegada ao CONFEA, desde que observado o limite máximo de cinco MRVs”. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região. Apelação Cível nº 2001.01.00.045172-0/DF. Relator: Desembargadora Maria do Carmo Cardoso. *Diário de Justiça do TRF1*. 29 de set. 2006. O caso envolvia a definição do valor da taxa exigida dos contribuintes em ato infralegal.

próprio do contribuinte³⁰⁹. Esta era a opinião de ATALIBA, que, escrevendo sobre dispositivo de igual teor reproduzido na Constituição de 1967, afirmava tratar-se de norma despicienda, já que a distinção das bases de cálculo de imposto e taxa seria inerente à natureza jurídica do tributo. Mas, precavido, reconhecia “não deixa de ser salutar, entretanto, a vedação constitucional”³¹⁰.

Como a realidade da vida nem sempre espelha o direito, e fato é que muitos entes, buscando driblar a rígida discriminação de competências constitucionalmente estabelecida (uma tradição do direito tributário brasileiro), viram nas taxas um instrumento para incrementar suas receitas. Assim, muitas exações foram instituídas – e ainda hoje isso acontece – sob o nome de taxa mas que, em verdade, têm a natureza de impostos, pois são cobrados independentemente de uma efetiva atuação estatal e tomam como base de cálculo alguma grandeza econômica própria do contribuinte (e não o custo da atividade pública). Esse fenômeno já fora identificado por Aliomar Baleeiro, que noticiava serem

conhecidos dos tribunais vários casos em que legisladores rebeldes à discriminação constitucional de rendas ou infensos à solução lógica de majoração dos tributos da competência local, nos casos de abertura dos cofres públicos, preferem o caminho tortuoso da criação de falsas taxas, como disfarces de impostos de alheia competência³¹¹.

Eduardo Maneira também identifica a utilização das taxas como imposto por meio da distorção de suas bases de cálculo, afirmando ainda que, que se houver a instituição de uma taxa com base de cálculo de imposto (ou seja, fato gerador de taxa – ação estatal - mas com base de cálculo alheia à esta atividade), deve prevalecer a base de cálculo, de modo a se caracterizar a exigência de um “imposto inconstitucional”. Afinal, nas palavras

³⁰⁹ “Ora, constituindo a base de cálculo a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, como as materialidades de impostos e taxas são absolutamente distintas – diante da vinculação, ou não, da situação fática a uma atuação estatal – jamais poderá uma taxa, validamente, ter base de cálculo própria de imposto.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.115)

³¹⁰ “Ora, se as hipóteses de incidência dos tributos não vinculados e vinculados são diametralmente opostas – e se a base de cálculo é elemento essencial daquela – não há este perigo, sempre que o legislador obedeça aos cânones científicos, técnicos e constitucionais, ao criar tributos.” ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista de Direito Público*, v. 02, n. 09. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969, p. 49.

³¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 853.

do autor, “a impertinência entre o aspecto material e a base de cálculo leva a uma exação com corpo de uma coisa e cabeça de outra, e, portanto, ilegítima”³¹².

Daí, portanto, a importância da proibição – constitucional – de se criar taxas com base de cálculo de impostos, pois é a partir da base de cálculo que se pode aferir realmente a natureza do tributo³¹³. Uma taxa cujo aspecto quantitativo seja apurado a partir de um fato ou situação próprios do contribuinte será na verdade um imposto travestido de taxa, ou, como prefere chamar Misabel Derzi, um “criptoimposto”³¹⁴.

Apesar da importância do parágrafo único do art. 18 da EC nº 18/1965, o dispositivo proibia apenas que as taxas tivessem base de cálculo própria dos impostos já previstos na Constituição³¹⁵. Logo, poderia se interpretar que o legislador ordinário continuaria livre para criar taxas com bases de cálculo típicas de impostos, desde que tais bases já não tivessem sido reservadas aos impostos previstos no Texto Constitucional.

Esse era o entendimento de Theodoro Nascimento, que partia de premissa diversa da que adotamos, pois, para ele, “a base de cálculo não constitui componente do conceito de taxa”. Por esse motivo, a taxa, em princípio, poderia ter qualquer base de cálculo, inclusive bases próprias de impostos. No entanto, diante da decisão política do constituinte derivado de inserir a norma do parágrafo único do art. 18 da EC nº 18/65, a partir de então teria ficado vedado ao legislador adotar para as taxas base de cálculo dos impostos já instituídos³¹⁶. Mas apenas tais bases – de impostos instituídos – é que estariam vedadas, estando livre o legislador ordinário para eleger qualquer base para as taxas,

³¹² MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre a base de cálculo. In PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação Brasileira em Evolução – Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. Ed. IASP, pg. 580.

³¹³ Ulhôa Canto, ao comentar o §2º do art. 145 da CF – norma cujo teor aprimorou a vedação inicial trazida pela EC nº 18/65 -, dizia que “o propósito do dispositivo sempre foi – como se sabe – proibir a prática, de longa tradição no direito brasileiro, da invasão de competência impositiva alheia mediante a instituição, sob o nome de taxa, de impostos de competência de outro ente público”. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 1994. v. 9, p. 121-139.

³¹⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 854.

³¹⁵ Para Baleeiro, antes da introdução do art. 18, §2º pela EC nº 18/65, a prática de se utilizar bases de cálculo de impostos para as taxas, embora irracional e contraproducente, não era inconstitucional. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 858.

³¹⁶ NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 148.

mesmo aquelas que se utilizassem de aspectos relativos à riqueza do contribuinte. Com isso, dizia Theodoro Nascimento, o que a EC nº 18/1965 fez foi impedir o ente federativo de cobrar impostos de competência alheia com o nome de taxas, mas nada impedira, por outro lado, que o ente tributasse sob o título de taxa riquezas próprias dos impostos que estivessem dentro da sua competência³¹⁷.

Com a devida vênia, discordamos do referido autor, pois, como já expusemos, pela própria natureza da hipótese de incidência das taxas, suas bases de cálculo não poderão ser outras que não elementos que dimensionem a atividade estatal. Assim sendo, uma taxa jamais poderá ter base de cálculo de qualquer imposto, pois nesse a tributação é dimensionada a partir da riqueza (capacidade de contribuir) do contribuinte.

Como se pode perceber, a preocupação com a base de cálculo das taxas é antiga, a ponto do constituinte derivado da EC nº 18/65 ter trazido para o corpo da Constituição norma que delimitasse sua amplitude. Tal norma, a nosso ver, apesar de já estar implícita na estrutura jurídica da taxa, representou efetivamente um avanço, ainda que insuficiente, na medida em que a vedação ficou limitada às bases de cálculo dos impostos até então instituídos. Apesar disso, Villegas, em texto escrito na década de 1970, destaca a importância de a Constituição e o CTN brasileiros terem disposto que as taxas não poderiam ter base de cálculo reservada aos impostos. E revela as consequências de não haver norma correspondente no ordenamento argentino: “Não sucede, pelo contrário, o mesmo na República da Argentina onde a falta de normas claras e precisas, relativamente ao instituto tributário da taxa, trouxe uma série de concepções errôneas, quanto à sua graduação, as quais têm sido lamentavelmente avalizadas pela jurisprudência”³¹⁸.

O constituinte originário da Constituição de 1988, buscando prevenir-se das equivocadas formulações no sentido de que as taxas poderiam ter qualquer base de cálculo desde que não fossem àquelas dos impostos já previstos no texto constitucional, foi além de seus predecessores, e, ao tratar do tema no § 2º do art. 145, dispôs que *as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*³¹⁹.

³¹⁷ NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 150.

³¹⁸ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 339.

³¹⁹ Ulhôa Canto elogia a formulação adotada pela Constituição de 1988: “Se o propósito do dispositivo (grifo nosso - §2º do art. 19 da CF/76) sempre foi – como se sabe – proibir a prática, de longa tradição no direito brasileiro, da invasão da competência impositiva alheia mediante a instituição, sob o nome de taxa, de impostos de competência de outro ente público, merece elogio a Constituição de 1988 (...)”. CANTO,

Esta modificação da norma constitucional referente à base de cálculo das taxas representa uma evolução substancial no trato do tema, conforme observa Humberto Ávila³²⁰. Agora, a impossibilidade de as taxas adotarem base de cálculo típica de imposto, a qual já se poderia deduzir a partir do contorno das hipóteses de incidência desta espécie tributária, tornou-se mandamento constitucional expresso.

Como se pode observar, a preocupação do constituinte original com a base de cálculo da taxa foi enorme, a ponto de trazer para a Constituição um instrumento que pudesse impedir o mau uso do tributo. Diante disso, pensamos que a leitura adequada do dispositivo constitucional deve ser no sentido de preservar ao máximo a estrutura jurídica desta espécie tributária, que, como visto, guarda estreita correlação com o custo da atuação estatal.

Por isso, a nossa leitura do §2º do art. 145 da CF é no sentido de que a base de cálculo lá mencionada não deve ser aquela tida apenas como mero instrumento quantificador da obrigação tributária (função objetiva), mas sim aquela que mede a hipótese de incidência e que a confirma ou infirma (funções mensuradora e confirmatória).

É que, se tomarmos a base de cálculo como mero instrumento quantificador da obrigação tributária, então seremos obrigados a concluir que, nas taxas fixas (valor em cifra por contribuinte), não haverá base de cálculo, já que o valor do tributo é apresentado diretamente na lei. E, para esta hipótese (que é bastante comum, diga-se), então, a norma do §2º do art. 145 da CF seria inócua, pois de nada adiantaria vedar que as taxas adotassem base de cálculo própria para impostos se nestas taxas não há base de cálculo.

No entanto, mesmo as taxas de valores fixos por contribuintes podem ser excessivas. Em tal sentido, pode-se imaginar uma taxa de R\$ 100,00 para expedição de documento que represente, ao final, uma arrecadação muito superior ao custo estatal incorrido na prestação do serviço. Nessa situação, o problema na mensuração do tributo

Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 1994. v. 9, p. 121-139.

³²⁰ A diferença é brutal: enquanto a constituição anterior vedava o uso de base de cálculo idêntica à dos impostos, a Constituição atual proíbe base de cálculo ‘própria’ de impostos. Base de cálculo ‘própria’ de impostos é aquela apropriada à mensuração da atividade econômica dos contribuintes, mesmo – e isto é crucial – que não seja idêntica àquela que tenha servido para a incidência dos impostos. (...) Isto não quer dizer que a base de cálculo das taxas nunca poderá conter elementos relacionados aos contribuintes. Isto até poderá ocorrer, se, e somente se, esses elementos representarem e mensurarem a atividade estatal”. ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. set. 2012. n. 204, p. 37-44.

estará no próprio valor fixo, que terá respeitado o custo estatal como sua base de cálculo primária da taxa. Em tais casos, contudo, a norma do §2º o art. 145 da CF/88, se interpretada restritivamente, não fornecerá instrumentos para a inconstitucionalidade da lei instituidora da exação.

Por outro lado, nas taxas que são apresentadas mediante valor em cifra a ser multiplicado por unidade de medida de atuação estatal, a base de cálculo, se considerada apenas sua função instrumental de apuração da obrigação tributária, seria os elementos de unidades estabelecidos na lei. Nesta hipótese, a norma do §2º do art. 145 até teria alguma aplicação, mas ela apenas vedaria que a lei escolhesse como unidades de medição da atuação estatal (base de cálculo) elementos que fossem próprios da mensuração dos impostos.

No entanto, tão importante quanto controlar a base de cálculo secundária das taxas (os elementos ligados à ação estatal) é controlar o valor de suas alíquotas (valores fixos por contribuinte ou valores fixos a serem multiplicados pelos elementos do contribuinte ligados à ação estatal). De fato, pode-se dizer que as alíquotas desempenham o papel mais importante na apuração final da taxa, motivo pelo qual a forma como são definidas deve ser cercada de cuidados.

Por exemplo, imagine-se uma taxa polícia decorrente da fiscalização da condição do trabalho em grandes empresas. Nesta atividade, o Poder Público incorre no custo anual de R\$ 10 milhões. Ao instituir o tributo, o legislador aponta que o valor da taxa será definido conforme um valor fixo a ser multiplicado pela quantidade de funcionários do contribuinte. A quantidade de funcionários, nesse caso, é um critério adequado, porque está diretamente ligado à atividade de polícia. E a quantidade de funcionários também não é uma base de cálculo própria de imposto, pois não representa nenhum índice revelador de riqueza (há segmentos com grande número de empregados, mas com baixa lucratividade). Logo, em um primeiro olhar, a base de cálculo (secundária) desta taxa é legítima e não ofende o §2º do art. 145 da CF/88. Não obstante, o legislador estabeleceu um valor fixo (alíquota) muito alto, de modo que, ao ser multiplicado pelo número de funcionários, os valores devidos pelos contribuintes deixaram de representar o custo estatal individualmente por eles gerados. Conseqüentemente, a taxa, ao invés de arrecadar R\$ 10 milhões no ano, chegou a R\$ 100 milhões.

Com esse exemplo, pretendemos demonstrar que a falta de critério da fixação da alíquota da taxa é tão ou mais grave do que a adoção de um critério inadequado como base de cálculo secundária da taxa. Por isso, pensamos que a norma do §2º do art. 145 da

CF/88 deve ser interpretada de modo a também representar um limite para a base de cálculo primária da taxa (que é o custo estatal), a partir do qual são definidos os valores fixos das taxas.

Nesse sentido, entendemos que, quando a Constituição afirma que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, há na norma constitucional um mandamento para que a taxa tenha como base de cálculo grandezas econômicas que se relacionem diretamente com esta espécie tributária. E, a nosso ver, a única grandeza apta a medir o fato gerador das taxas é o custo estatal.

Assim, a nossa conclusão é a de que o §2º do art. 145 da CF/88:

- a) veda, de forma direta, que o legislador da taxa adote critérios que sejam próprios dos impostos, de modo que o tributo não poderá ser cobrado com base em elementos indicadores de capacidade contributiva;
- b) delimita, de maneira indireta, a base de cálculo do tributo, que terá que adotar algum parâmetro que seja próprio da espécie tributária, qual seja, o custo estatal.

Por isso, a nosso ver, o dispositivo constitucional alcança tanto a base de cálculo primária da taxa (custo estatal a partir do qual se definem os valores fixos – alíquota – do tributo), como sua base de cálculo secundária (unidade de medida da atuação estatal definida na lei). Além do mais, a norma, logicamente, veda que se tome para fins de apuração do tributo elementos que em nada se relacionem à ação estatal geradora do tributo.

Se assim não for, repita-se, será preciso concluir que a norma do §2º do art. 145 da CF/88 é inútil no caso das taxas fixas (que são largamente adotadas no país), e, mesmo no caso das taxas variáveis (valor em cifra multiplicado por unidades de atuação estatal), sua aplicação será bastante restrita, pois ficará limitada à escolha pelo legislador dos critérios para fins de cálculo do tributo. No mais, continuará havendo espaço para o legislador fixar arbitrariamente os valores-base das taxas (alíquotas).

Importante registrar que esta preocupação com a eficácia do §2º do art. 145 da CF/88 é também compartilhada por Leandro Paulsen, que busca empregar ao termo “base de cálculo” adotado no dispositivo constitucional um conceito amplo, de modo a manter a vinculação das taxas ao custo da atividade estatal, inclusive nas taxas fixas. Vale a transcrição:

O montante cobrado a título de taxa por vezes é fixo, em outros casos escalonado em função de uma tabela ou, ainda, eventualmente, decorre da conjugação de uma base de cálculo com uma alíquota. Em razão da essência

de que se revestem as taxas como tributos vinculados, surgem importantes questionamentos sobre os critérios a serem observados na estruturação do seu elemento quantitativo. Desde já ressalto que, embora a redação do § 2º, ora em questão, refira “base de cálculo”, temos que ter em consideração, em razão da própria natureza da taxa enquanto tributo vinculado a determinada atividade estatal, que o seu aspecto quantitativo deve ser dimensionado em função de tal atividade, seja quando for definido em valor fixo, seja quando admitir valor variável, independentemente de tal variação se dar em função da associação de uma base de cálculo com uma alíquota ou em função do enquadramento em uma tabela escalonada. O aspecto quantitativo da taxa, seja qual for o critério adotado, tem de estar em harmonia com o fato gerador, que é vinculado.³²¹

A passagem acima não poderia ser mais lúcida: a norma protetiva do §2º do art. 145 da CF delimita o aspecto quantitativo da taxa mesmo quando não seja necessária a realização de cálculo por parte do aplicador da lei (taxas fixas por contribuinte ou definidas em tabela, como a taxa da CVM, por exemplo). Isso é de fundamental relevância, pois, insista-se, a distorção das taxas pode se dar não apenas com a adoção de base de cálculos (secundárias) inapropriadas, mas sobretudo com a fixação de valores arbitrários das alíquotas (valor fixo em cifra ou a ser multiplicado por unidades de medida). Basta pensar, como nos hipotéticos exemplos apresentados acima, em uma taxa fixa que, se estiver superdimensionada, vai tributar a riqueza do contribuinte, e não apenas recompor o custo estatal por ele provocado.

Feito esse esclarecimento, lembramos que, na vigência da Constituição anterior, a norma constitucional impedia apenas que o legislador ordinário adotasse como base de cálculo das taxas as grandezas já tomadas para fins de apuração dos impostos autorizados constitucionalmente (ou seja, não se poderia tomar base de cálculo idêntica a do imposto de renda, imposto sobre propriedade territorial urbana, etc.). A partir da Constituição de 1988, a vedação tornou-se mais ampla, de modo a impedir que as taxas se utilizem de “base de cálculo própria de impostos”.

Para a correta compreensão do dispositivo constitucional, portanto, é necessário responder a seguinte indagação: o que é base de cálculo própria de imposto?

Os impostos são tributos não vinculados, com finalidade de arrecadação de recursos para financiamento das despesas gerais do Estado. Não encontram, portanto, um limite prévio para sua arrecadação, como é o caso da taxa, que, em função de suas hipóteses de incidência, fica limitada ao custo da atividade estatal.

Os impostos, no entanto, encontram um outro limite, que é o da capacidade contributiva. Em sua perspectiva objetiva, aplicável a todos os impostos, a capacidade

³²¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 15ª ed., 2013, p. 63.

contributiva só autoriza a instituição de imposto em relação a fatos que sejam reveladores de capacidade econômica (ou signos presuntivos de riqueza, na terminologia adotada por Becker). Ou seja, os impostos são cobrados a partir de situações que, regra geral, evidenciam a existência de riqueza disponível à tributação (por exemplo, ser proprietário de imóvel, de veículo automotor, auferir renda, vender mercadoria, prestar serviço, etc.).

Por esta razão, pode-se dizer que, ao fim e ao cabo, os impostos são tributos que incidem sobre a riqueza do contribuinte, assim entendida como condições econômicas suficientes para participar do custeio das despesas gerais do Estado.

A consequência disso é que os impostos, então, terão como suas bases de cálculo elementos que meçam justamente a riqueza objeto da tributação, afinal, os fatos geradores dos impostos são situações próprias dos contribuintes que o legislador julgou serem aptas a revelar capacidade contributiva. Assim, por exemplo, o imposto de renda terá como base de cálculo a renda líquida do contribuinte, assim como o IPTU terá como base de cálculo o valor da propriedade.

O que importa fixar, portanto, é que a base de cálculo dos impostos irá sempre se relacionar com índices que, de alguma forma, possam dimensionar a disponibilidade financeira do contribuinte relativa ao fato gerador previsto na lei.

Como se pode perceber, os pressupostos das taxas e dos impostos são absolutamente distintos, justamente por se tratarem de tributos vinculados e não vinculados. No caso das taxas, o fato gerador é praticado pelo Estado, de modo que não guarda relação alguma com a riqueza do particular. Nos impostos, o fato gerador é justamente um fato do contribuinte, que seja revelador de riqueza, de modo que não guarda relação alguma com a ação do Estado. Consequentemente, as bases de cálculo de um e outro jamais poderiam ser as mesmas, pois nas taxas o que importa para sua quantificação são os elementos que impactem no custo da atividade estatal geradora do tributo (fato gerador), ao passo que nos impostos o elemento quantificador deverá buscar justamente a riqueza do contribuinte objeto da tributação³²². Por isso, reiterando o que dissemos acima, a norma do §2º do art. 145, a rigor, pode ser tida como desnecessária. Ou, no dizer de Carraza e de Hugo de Brito Machado, apenas “didática”³²³.

³²² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2ª ed., 2011, p. 59; VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 336-337.

³²³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 575-576; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 437.

Em síntese, pode-se dizer que o §2º do art. 145 da CF/88 impede que o legislador da taxa tome como base de cálculo das taxas elementos relacionados ao contribuinte que sejam indiferentes à ação estatal geradora do tributo. Se é verdade que a riqueza (capacidade contributiva) é o centro do alvo da tributação pelo imposto, é igualmente verdade que esta é desimportante para a tributação pela taxa.

Isso não significa, no entanto, que o legislador esteja sempre impedido de considerar características pessoais do contribuinte na mensuração da taxa. Isso pode acontecer, mas tal conduta só será admissível nos casos em que tais características venham a interferir de maneira direta na ação estatal, impactando o seu custo. Nesta linha, variações conforme o tamanho do imóvel (para a taxa de coleta de lixo domiciliar) ou número de unidades de bens fiscalizados (para taxas de polícia) são adequadas e não estão proibidas pelo art. 145, §2º da CF.

3.3.6 A jurisprudência do STF quanto à base de cálculo da taxa e quanto à “razoável equivalência”

3.3.6.1 Base de cálculo da taxa e variação conforme intensidade da atuação estatal

Quanto à base de cálculo das taxas, a jurisprudência histórica do STF reconhece a necessidade de haver proporção entre a taxa e o custo estatal da atividade desenvolvida pelo Poder Público.

Especificamente quanto à proibição prevista no §2º do art. 145 da CF, de que a taxa tenha base de cálculo própria de imposto, há julgados no STF que precisam ser lidos com cautela.

É que, por vezes, o STF indicou que a norma constitucional impede apenas que a taxa adote a mesma base de cálculo de impostos já existentes. Assim, se não houver identidade completa das bases de cálculo, a taxa seria constitucional, ainda que tome por referência algum elemento também utilizado na base de cálculo de algum imposto.

É o caso, por exemplo, dos julgados que envolvem a base de cálculo das taxas de coleta de lixo, que normalmente estabelecem um valor fixo em real (alíquota) a ser multiplicado pela metragem do imóvel (as legislações também costumam fazer uma distinção, ao definir a alíquota da taxa, conforme o uso residencial ou comercial do imóvel).

Os contribuintes questionaram a base de cálculo da taxa, posto que a cobrança a variar conforme a metragem do imóvel não seria adequada, já que ela seria um critério a revelar o maior ou menor valor do imóvel, e não a medição do serviço prestado. Ademais, a área do imóvel já seria utilizada para fins de cálculo do IPTU, razão pela qual haveria confusão da base de cálculo da taxa com o referido imposto.

Em 1999, o Plenário do STF julgou ser constitucional a taxa do Município de São Carlos, sob os seguintes argumentos: a) a base de cálculo da taxa é o custo estatal do serviço, sendo que, quanto maior o imóvel, maior será – ao menos em tese – a quantidade de lixo, e, portanto, maior será o custo do serviço; b) a área do imóvel, embora seja levada em consideração pelas legislações municipais para fins de definição do valor venal do imóvel (o imposto é cobrado conforme um valor por m² definido de acordo com a localização do imóvel, multiplicado por sua área), não é a base de cálculo do IPTU, visto que esse é o valor venal do imóvel e não a sua área.

Assim, concluiu que, embora a metragem seja fator relevante para fins de cálculo do IPTU, não há identidade de base de cálculo entre o imposto e a taxa, e por isso, a taxa seria constitucional. Veja-se a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P. I. - O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponible do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal. *Recurso Extraordinário n. 232.293/SP*. Brasília: 05 de abr. 2002.

Vale destacar que, na Ementa, assim como no seu voto, o Min. Relator Carlos Velloso fez ainda uma ressalva de que a cobrança da taxa conforme a variação do tamanho do imóvel seria uma maneira de se atender à “isonomia tributária” e “ao princípio da capacidade contributiva”. No entanto, esta menção não passa de um *obiter dictum*, pois a aplicação ou não da capacidade contributiva às taxas não foi objeto do julgado. Em seu inteiro teor, o acórdão apenas confirma que a cobrança da taxa de acordo com o tamanho do imóvel é adequada porque está ligada ao custo estatal, pois se parte da premissa de que quanto maior o imóvel, maior será o lixo nele produzido.

O tema voltou a ser debatido no STF, em âmbito de repercussão geral, no RE nº

576.321, no qual se discutiu a constitucionalidade da taxa de coleta de lixo do Município de Campinas. O Plenário do STF, confirmando a jurisprudência firmada a partir do RE nº 232.393/SP, considerou constitucional a taxa por entender que a área do imóvel adotada para fins de cálculo da taxa não se confunde integralmente com a base de cálculo do IPTU. Em seu voto, o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, assim afirmou:

Além disso, no que diz respeito ao argumento da utilização de base de cálculo própria de impostos, o Tribunal reconhece a constitucionalidade de taxas que, na apuração do montante devido, adote um ou mais dos elementos que compõem a base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral entre uma base e a outra. Diga-se, aliás, que, no cálculo da taxa, não há como se exigir correspondência precisa com o valor despendido na prestação do serviço, ou, ainda, a adoção de fatores exclusivamente vinculados ao seu custo. O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.

Com a devida vênia, a afirmação de que a vedação contida no § 2º do art. 145 da CF/88 se refere apenas à “identidade integral” das bases de cálculo do imposto e da taxa não é correta.

Como vimos, pela sua própria natureza, a base de cálculo da taxa não poderá nunca se confundir com a base de cálculo dos impostos, já que terá que tomar como elemento quantitativo o custo da atividade estatal ao passo que nos impostos a base de cálculo deverá tomar por parâmetro uma situação do contribuinte que seja reveladora de capacidade contributiva. Não obstante, esta impossibilidade, que já decorria da própria natureza da taxa, foi constitucionalizada, inicialmente através pelo parágrafo único do art. 18 da Emenda Constituição nº 18/1965, que dispunha que as taxas não terão base de cálculo idêntica a que corresponda a imposto referido na Constituição. De fato, nesse primeiro momento, a norma constitucional – se interpretada de forma literal – impedia apenas a “identidade integral” entre a base de cálculo da taxa e do imposto. No entanto, como foi visto, a norma constitucional sofreu uma primeira alteração com a Constituição de 1967 e, posteriormente, a Constituição de 1988 estabeleceu que as taxas “não poderão ter base de cálculo própria de imposto” (art. 145, §2º da CF/88).

Desse modo, a partir do texto constitucional atualmente em vigor, o que não pode ocorrer é a taxa adotar base de cálculo que seja típica de imposto, qual seja, base de cálculo ligada a elementos próprios do contribuinte que sejam mensuradores de sua capacidade contributiva. Logo, a questão não é de “identidade integral” ou de “identidade parcial” entre a base de cálculo da taxa e de algum imposto, mas sim de se verificar se a base de cálculo mede, de alguma forma, o custo incorrido pelo Poder Público na ação de polícia ou na prestação do serviço.

Fazemos esta advertência porque interpretar a norma do §2º do art. 145 da CF/88 no sentido de que se veda apenas a identidade integral de base de cálculo entre imposto e taxa é esvaziar, e muito, sua normatividade, além de ser historicamente inadequado, devido a importante alteração que a Constituição de 1988 promoveu em relação às normas que trataram do tema nas Constituições anteriores. Ademais, a interpretação acima criticada é também perigosa pois abre portas para taxas que adotem elementos que não se vinculem de forma direta com o custo estatal, desde que o legislador não tenha adotado integralmente uma mesma base de cálculo já utilizada por algum imposto.

Assim, insistimos, o que é relevante em matéria de base de cálculo da taxa é que esta adote elementos que considerem o custo da ação estatal, sendo menos importante se há ou não identidade com a base de cálculo de imposto.

No caso concreto da taxa de coleta de lixo domiciliar, o Plenário do STF entendeu que o tamanho do imóvel seria critério adequado pois estaria vinculado, ainda que de maneira indireta, a maior ou menor intensidade do custo estatal relativo ao serviço prestado pelo Município. Não obstante, deve-se apontar o entendimento vencido do Ministro Marco Aurélio, que, junto com o Ministro Carlos Brito, questionou se o tamanho do imóvel seria mesmo elemento adequado para a mensuração do custo estatal, já que certamente haverá muitos casos em que um imóvel de menor tamanho irá produzir mais lixo do que outro de maiores dimensões (hipótese, por exemplo, de um imóvel desabitado ou com poucos moradores, se comparado com um imóvel pequeno mas que abrigue uma família numerosa)³²⁴. Por isso, na visão do Ministro, o critério não seria adequado para a base de cálculo da taxa, pois esta deve estar diretamente atrelada a sua hipótese de incidência, qual seja, a ação estatal de polícia ou a prestação do serviço público específico e divisível.

De todo modo, a partir do RE nº 576.321, foi firmada tese em relação ao tema 146 da Repercussão Geral do STF no sentido de que “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

³²⁴ Veja-se o seguinte trecho das notas taquigráficas que constam no inteiro teor do acórdão do RE nº 576.321/SP: “O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Vossa Excelência me permite? O Município - penso - cria, aqui, até um neologismo ao se referir à volumetria, não do lixo, e sim do imóvel: metragem quadrada. E não há relação automática, de início, entre a metragem quadrada e o lixo a ser recolhido. (...)”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 576.321. Recorrente: Município de Campinas. Recorrido: Helenice Bérgamo de Freitas Leitão e outros. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 12 de fev. 2009.

Pouco depois do julgamento do RE nº 576.321, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 2010, editou a Súmula Vinculante nº 29, cujo teor é o seguinte: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”³²⁵.

Em relação à Súmula Vinculante nº 29, fazemos aqui o registro dos mesmos questionamentos que fizemos a respeito do julgamento proferido no RE nº 576.321. Como dissemos, o relevante não é saber se há identidade integral entre as bases de cálculo da taxa e do imposto, mas sim examinar a adequação do critério adotado na lei para fins de variação do valor da taxa. É preciso examinar se o critério é razoável e se realmente se vincula com o custo da atividade estatal.

Nesse sentido, é preciso ter especial atenção a critérios como o do porte econômico da empresa, seu faturamento ou produção. É que, via de regra, tais critérios estão ligados à capacidade financeira do contribuinte, e por isso, são próprios dos impostos. Não obstante, pode ocorrer, em alguns casos, de a atuação estatal também variar de acordo com tais critérios. Por exemplo, se uma fiscalização é feita com base em amostras colhidas sobre a produção do contribuinte (como ocorre com a taxa de classificação de produtos vegetais), tomar a quantidade de mercadoria produzida como base de cálculo (secundária) da taxa é adequado, já que quanto maior a produção, maior será o número de amostragens e o custo fiscalizatório. No entanto, nem sempre o porte da empresa ou o volume de sua produção ou seu faturamento irão interferir na ação estatal. Por exemplo, a fiscalização sanitária de dois estabelecimentos que se dediquem a mesma atividade não será diferente apenas porque uma empresa fatura mais do que a outra.

O que estamos a chamar a atenção é que a adoção de critérios que também se conectem com a situação financeira do contribuinte é sempre delicada em matéria de taxa. Pode acontecer de um mesmo critério servir para dimensionar a força econômica da empresa e também o esforço fiscalizatório por parte do Estado. Quando isso ocorrer, não haverá problemas em se adotar tal critério como base de cálculo secundária do tributo. No entanto, se não for evidente a existência de uma relação direta do critério com o custo da ação estatal, então devem ser afastados critérios que também se relacionem com algum aspecto econômico do contribuinte. Afinal, nesses casos, a tributação poderá estar

³²⁵BRASIL. Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal n. 29. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 17 de fev. 10.

recaindo sobre a capacidade contributiva e não sobre o custo estatal provocado pelo sujeito passivo.

Não obstante o cuidado que entendemos necessário nos casos que envolvem critérios que também indiquem à capacidade econômica do contribuinte, o STF julgou válida a Taxa de Valores Mobiliários da CVM, cobrada em valor fixo conforme o enquadramento da empresa em faixas estabelecidas de acordo com o capital social da empresa. No RE nº 177.835/PE³²⁶, o Plenário do STF considerou constitucional a cobrança porque entendeu que se pode presumir que quanto maior for o capital social da empresa, mais atividades em bola de valores serão realizadas, o que atrairia maior fiscalização por parte do órgão. Esse julgamento, paradigmático em matéria de capacidade contributiva nas taxas, será examinado com maior profundidade no tópico em que tratamos da aplicação do referido princípio sobre as taxas.

No mesmo sentido, o Plenário do STF, na ADI nº 1948³²⁷, julgou constitucional a Taxa de Fiscalização e Controle de Serviços Públicos Delegados do Estado do Rio Grande do Sul, decorrente do exercício do poder de polícia sobre empresas de ônibus. A taxa era cobrada em valor fixo conforme o enquadramento da empresa em faixas de acordo com o faturamento das empresas. A situação, portanto, era semelhante à da Taxa da CVM (a diferença seria de que nessa as faixas eram definidas de acordo com o capital social da empresa, enquanto na Taxa de Fiscalização de Serviços Delegados as faixas eram definidas com base no faturamento), o que foi destacado no voto do Min. Relator, Gilmar Mendes. No mais, entendeu-se que quanto maior o faturamento, maior a atividade fiscalizatória do contribuinte.

Deve ser ressaltado que, tanto no caso da Taxa da CVM como no caso da Taxa de Fiscalização de Serviços Delegados, apesar do tributo enquadrar as empresas em faixas de acordo com o capital social e o faturamento, a taxa era cobrada em valores fixos definidos (por faixas) em tabelas. Assim, o valor do tributo tinha um limite predefinido, o que não ocorreria se a incidência fosse diretamente sobre o capital social ou sobre o

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 177.835/PE. Relator: Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 24 de mai. 2001.

³²⁷ “(1) Ação Direta de Inconstitucionalidade. (...) (3) Alegada violação aos arts. 145, II e 145, § 2º, da Constituição. (4) Taxa de Fiscalização e Controle de Serviços Públicos Delegados, instituída em favor da Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul - AGERGS, autarquia estadual. (5) O faturamento, no caso, é apenas critério para incidência da taxa, não havendo incidência sobre o faturamento. Precedente (RE 177.835, Rel. Min. Carlos Velloso) (6) Improcedência da ação direta quanto aos dispositivos legais e não conhecimento quanto ao Decreto nº 39.228, de 1988.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 1.948/RS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 07 de fev. 2003.

faturamento.

O Plenário do STF, no RE nº 416.601/DF, também julgou válida a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA - (TFCA), com a redação dada pela Lei nº 10.165/00, cujo valor, trimestral, era definido por meio de tabela que conciliava dois critérios: potencial de poluição/grau de utilização de recursos naturais (pequeno, médio e alto) e porte da empresa (microempresa, pequeno porte, médio porte e grande porte). Para a classificação do porte da empresa, o enquadramento na tabela seria de acordo com o faturamento. Na oportunidade, entendeu-se que a adoção do faturamento para fins de classificação na tabela era válido, pois o porte da empresa seria um elemento adequado porque guardava relação com o custo da atividade (empresas de maior porte demandam maior fiscalização ambiental). Além do mais, havia ainda um outro critério para fins de enquadramento (potencial de poluição), que seria conjugado com o porte da empresa, de modo que a definição do valor da taxa atendia critérios efetivamente relacionados ao custo estatal³²⁸. A nosso ver, a variação conforme o risco de poluição/utilização de recursos naturais é perfeita, pois este é, sem dúvida, o melhor critério para fixação do valor da taxa. No entanto, a parte da classificação conforme o porte da empresa, estabelecida conforme o seu faturamento, pode trazer distorções, já que a receita da pessoa jurídica não é critério diretamente ligado ao custo estatal.

O STF, por outro lado, já recusou algumas taxas justamente por considerar que o critério adotado pela lei para mensuração do tributo não era diretamente relacionado com o custo estatal envolvido na atividade. São os casos de diversos julgamentos que envolvem as chamadas “Taxa de Localização e Funcionamento”, cobradas por municípios em razão do poder de polícia para fins de autorização do exercício de atividades profissionais e econômicas. Em muitos municípios, as legislações estabeleciam o valor da taxa a variar conforme o número de empregados do estabelecimento empresarial, o que foi considerado inadequado pelo STF já que os atos de polícia relacionados à autorização não se modificam em razão do maior ou menor número de funcionários. É o que decidiu o Plenário no RE nº 88.327/SP:

Tributário. Taxa de Renovação Anual de Licença para Localização. Instituída pelo Município de Araçatuba de incidente, a base de percentuais do salário mínimo, sobre a área construída dos estabelecimentos de comércio ou prestação de serviços, ou sobre o número de empregado dos estabelecimentos industriais (Código Tributário Municipal, Lei nº 1.520 de 23.12.70, arts. 178 e 182). Inconstitucionalidade da taxa, por não corresponder a efetivo poder de polícia

³²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 416.601/DF. Relator: Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 30 de set. 2005.

ou a serviço prestado ao contribuinte. Precedentes, entre outros.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 88.327/SP. Relator: Min. Décio Miranda. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 28 de set. 799)

Desde então, vários outros acórdãos foram proferidos no sentido de que “a jurisprudência desta Corte firmada no sentido da ilegitimidade da utilização do número de empregados como base de cálculo para a cobrança das taxas de fiscalização de localização, instalação, funcionamento, instituídas pelos municípios.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. ARE n. 99.171/SP. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 06 de dez. 2018).

Por outro lado, o Plenário do STF considerou válida a Taxa de Localização e Funcionamento do Município de Belo Horizonte, que variava conforme a área do estabelecimento fiscalizado:

“MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. Exação fiscal cobrada como contrapartida ao exercício do poder de polícia, sendo calculada em razão da área fiscalizada, dado adequadamente utilizado como critério de aferição da intensidade e da extensão do serviço prestado, não podendo ser confundido com qualquer dos fatores que entram na composição da base de cálculo do IPTU, razão pela qual não se pode ter por ofensivo ao dispositivo constitucional em referência, que veda a bitributação. Serviço que, no caso, justamente em razão do mencionado critério pode ser referido a cada contribuinte em particular, e de modo divisível, porque em ordem a permitir uma medida tanto quanto possível justa, em termos de contraprestação.”³²⁹

Mais uma vez, chama a atenção o equívoco de se vislumbrar no §2º do art. 145 da CF/88 uma norma a vedar a “bitributação”, no sentido de que apenas bases de cálculo idênticas entre taxa e imposto é que seriam inconstitucionais. Outrossim, no caso da Taxa de Localização e Funcionamento, o tamanho do imóvel não nos parece ser um critério diretamente vinculado ao custo estatal, posto que a fiscalização e demais atos de polícia não variam conforme o tamanho do imóvel no qual o contribuinte está estabelecido, mas sim conforme a atividade exercida que poderá demandar maiores ou menores cuidados e restrições em relação às normas de polícia municipal ligadas ao interesse local (normas de postura, meio-ambiente, urbanismo, edificações, zoneamento urbano, etc.). O porte do contribuinte (o voto do relator fala em diferença de fiscalização entre um supermercado e uma quitanda de bairro), por sua vez, até pode ser relevante em relação à intensidade do poder de polícia, mas não apenas a dimensão do imóvel onde exerce sua atividade. A situação, portanto, é diferente da taxa de coleta de lixo domiciliar, pois é razoável a presunção de que quanto maior o imóvel maior será a quantidade de lixo e o custo estatal.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 220.316/MG. Relator: Min. Ilmar Galvão. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 29 de jun. 2001.

Já na taxa de localização e funcionamento, não nos parece que o tamanho do imóvel seja um elemento capaz de aferir, ainda que presumidamente, um maior ou menor esforço estatal no exercício do poder de polícia. Seja como for, o precedente do Plenário acima retratado vem sendo seguido pelas Turmas do STF³³⁰.

Na Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, instituída pelo Decreto-lei nº 1.899/91, o STF, em julgamento de Turma, julgou constitucional sua variação conforme a quantidade do produto a ser classificado (a taxa varia conforme um valor fixo de unidade monetária por tonelada ou fração de produto vegetal). No entender do Ministro Relator, há “legitimidade na utilização da quantidade do produto a ser classificado na definição da base de cálculo da taxa, já que quanto maior essa grandeza, maior o custo da atividade prestada pelo Estado.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 491.21/AgR/SC. Relator: Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 19 de dez. 2017). No caso, foi entendido que a fiscalização se faz por amostragem retirada a partir da quantidade do produto, de modo que haverá maior número de amostras quanto maior for a quantidade do produto vegetal inspecionado. Logo, há correlação entre o custo estatal do exercício do poder de polícia e o critério legal estabelecido na lei.

O Plenário do STF também já declarou a inconstitucionalidade de Taxas de Conservação Rodoviária, por considerar que os critérios definidos em lei para apuração do tributo não eram adequados à aferição do custo do serviço público de conservação de estradas. A nosso ver, um primeiro questionamento sobre a validade destas taxas poderia ser feito quanto à especificidade e divisibilidade do “serviço de conservação” das vias públicas. No entanto, quanto às suas bases de cálculo, o STF já decidiu que tais taxas não podem adotar o tamanho da propriedade rural do contribuinte, pois não há correspondência entre o maior ou menor uso da estrada em função da área do imóvel³³¹. Além disso, o Plenário já havia rejeitado Taxas de Conservação Rodoviária que adotavam

³³⁰ “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. PROPORCIONALIDADE COM O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL DE FISCALIZAÇÃO. PRECEDENTES. (...) A área ocupada pelo estabelecimento comercial revela-se apta a refletir o custo aproximado da atividade estatal de fiscalização. 3. Agravo regimental a que se nega provimento”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 856.185 AgR/PR. Relator: Min. Roberto Barroso. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 24 de set. 2015.

³³¹ “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural (súmula 595). Declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 49, da Lei nº 682, de 31.12.69, do município de Ipuã (SP). Recurso extraordinário conhecido e provido.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 87.354/SP. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. 19 de set. 1977.

o tamanho do imóvel como base de cálculo por entender que havia identidade com a base de cálculo do ITR³³², tendo sido editada a Súmula nº 595³³³.

Por outro lado, a Corte já decidiu ser constitucional a Taxa de Conservação de Estradas quando for adotado como critério para definição do tributo a distância entre a entrada do imóvel do contribuinte à sede do município, pois tal critério indicaria a maior ou menor utilização das estradas e, conseqüentemente, o maior ou menor custo estatal³³⁴.

Em relação à Taxa Judiciária, o Plenário do STF já reconheceu a validade de sua cobrança com base no valor da causa. Conforme a jurisprudência da Corte, o Serviço Judiciário pode ser remunerado por taxa (trata-se de serviço específico e divisível, como definido na Rp. nº 1077/RJ³³⁵), que deverá “ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula” (ADI nº 948/GO³³⁶). E, nesse sentido, o valor da causa pode ser adotado como um critério a indicar o maior ou menor intensidade do serviço prestado, e, assim, maior ou menor custo estatal. Nesse sentido, o Plenário já decidiu que: “Taxa Judiciária: sua legitimidade constitucional, admitindo-se que tome por base de cálculo o valor da causa ou da condenação, o que não basta para subtrair-lhe a natureza de taxa e convertê-la em imposto.” (ADI nº 1.926/MC³³⁷). Na oportunidade, o Min. Relator, Sepúlveda Pertence, aduziu o seguinte:

Convencido que estou, tratando-se de um serviço de que a prestação jurisdicional em causas patrimoniais é suscetível de financiamento por taxas, a dificuldade é encontrar uma outra quantificação razoável. Por isso também fico nos limites do voto do eminente Relator, deixando em aberto, porém, conforme a alíquota que se vier a adotar, que esta base de cálculo - que, a meu

³³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 74.910/RS. Relator para acórdão: Min. Pinto Trigueiro. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 18 de fev. 1975.

³³³ “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula do Supremo Tribunal Federal n. 595. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 17 de mai. 2002.

³³⁴ “TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS. BASE DE CALCULO. Não é inconstitucional a taxa que tem por base de cálculo o custo da conservação e a utilização das estradas, considerando a maior distância entre a sede do município e a entrada da fazenda, bem como a maior ou menor atividade, que exija maior ou menor utilização das estradas. recurso extraordinário não conhecido.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE n. 115.232/SP. Relator: Min. Carlos Madeira. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 17 de jun. 1988.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Rp n. 1.077/RJ. Representante: Procurador Geral da República. Representado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de set. 1984.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 948/GO. Relator: Min. Francisco Rezek. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 17 de mar. 2000.

³³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.926/MC. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 10 de set. 1999.

ver, se situa no limite inferior da razoabilidade - pode tornar-se desarrazoada. Mas isso terá de ser examinado em conjunto com a alíquota. Para figurar uma hipótese absurda, é óbvio que uma alíquota de 20% sobre o valor da causa é desarrazoada por si só". Note-se que, na ADIn MC 1.772, 15.4.98, de que foi relator, embora recordando o voto vencido da mencionada ADIn 948-GO, o Ministro Velloso ajusta-se à jurisprudência.

Ou seja, apesar de reconhecer que a base de cálculo da taxa judiciária a variar conforme o valor da causa pode se tornar desarrazoada, entendeu que o serviço judiciário guarda correlação com o valor da causa, e que por isso a base de cálculo é adequada.

Não obstante, o STF, especificamente para as taxas judiciárias, tem entendido que, apesar de poderem ser calculadas com base no valor da causa, estas deverão ter um teto, sob pena de se tornarem inconstitucionais. Veja-se o julgamento do Plenário que primeiro tratou do tema:

TAXA JUDICIÁRIA. Taxa judiciária é tributo da espécie taxa. Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da Emenda Constitucional nº 7/77. Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4º do artigo 153 da Constituição (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação n. 1.077/RJ. Brasília: 28 de set. 1984.

Analisando o inteiro teor do julgamento, pode-se verificar que o acórdão teve dois fundamentos: a) a taxa deve ser equivalente aos custos da atividade estatal, sendo que a inexistência de um teto pode conduzir à desproporção; b) o valor da taxa não pode ser tão alto que impeça o exercício do direito fundamental de acesso ao Judiciário.

Esta linha de raciocínio voltou a ser adotada em diversas outras ocasiões (como exemplo, entre outras, pode-se citar a ADI nº 948 e 1926), o que veio a desaguar na edição da Súmula nº 667, com o seguinte teor: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.”³³⁸.

Vale lembrar que, via de regra, as leis estaduais já trazem a cobrança das custas judiciais, em valores fixos por ato processual (distribuição de petição inicial, expedição de mandado de citação, mandado de penhora, avaliação, etc.). Desse modo, os custos concretos de tais atos já são remunerados pelas custas, que também ostentam a natureza de taxa pelos serviços prestados. Já a taxa judiciária serve “de contraprestação à atuação de órgãos da Justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos” (Rp 1.077/RJ). Ou seja, a taxa judiciária visa custear as demais ações do Poder Judiciário que já não estejam diretamente remuneradas pelas custas judiciais. Assim, a taxa judiciária visa a repartir os custos com a manutenção do Poder Judiciário (estrutura física e de

³³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula do Supremo Tribunal Federal n. 667. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 13 de out. 2013.

peçoal) e não propriamente com o processo (cujo custeio é feito de acordo com cada ato processual praticado durante o seu curso).

Não podemos deixar de criticar a jurisprudência do STF em relação à taxa judiciária. É que o valor da causa não guarda correspondência com o custo do serviço judiciário, posto que uma ação sobre tema complexo (fático e jurídico) que envolva cem mil reais pode demandar uma atuação do Judiciário muito mais intensa do que uma ação exclusivamente de direito sobre questões repetitivas que envolva um milhão de reais. Ademais, causas sem valor econômico podem ensejar ainda mais esforço do Poder Judiciário do que causas de elevado valor, como é o caso da jurisdição penal e das ações que envolvam direitos de família. Por isso, é inevitável concluir que a utilização da infraestrutura do poder judiciário (infraestrutura física e de equipamentos e pessoal) não é maior ou menor em função do valor da causa, motivo pelo qual sua cobrança com base em tal critério acaba por criar um verdadeiro imposto a ser cobrado conforme o interesse econômico discutido no processo.

E o fato de a jurisprudência da Corte exigir um teto não convalida a cobrança da taxa judiciária com base no valor da causa. É que de nada adianta um teto, se ele já se mostrar excessivo em relação ao custo da atuação estatal que dá ensejo ao pagamento da taxa. Por isso, a inconstitucionalidade do tributo não decorre da inexistência de um limite preestabelecido, mas sim da desproporcionalidade deste em relação ao custo. Nesse sentido, vale lembrar que muitas das taxas judiciárias cobradas pelos Estados atingem a casa de dezenas de milhares de reais, como é o caso do Estado do Rio de Janeiro, em que a taxa judiciária de 2% sobre o valor da causa tem o teto de mais de R\$ 35.000,00.

Por isso, entendemos que a inconstitucionalidade da taxa judiciária já advém de sua base de cálculo vinculada ao valor da causa, pois esse não é um critério apto a medir o custo da atividade estatal, mas sim a disponibilidade econômica do jurisdicionado. O fato de eventualmente inexistir um teto para a cobrança do tributo apenas agrava esta inconstitucionalidade, mas a sua adoção não faz com que fique convalidada a base de cálculo do tributo. Ademais, a inconstitucionalidade da taxa, a depender de exame de cada caso concreto, pode decorrer ainda da manifesta desproporção entre o custo estatal e valor exigido do contribuinte (critério do custo individual).

Por fim, registre-se o julgamento proferido na Medida Cautelar na ADI nº 2.178/DF, no qual se julgou a constitucionalidade da Taxa do Ibama, instituída pela Lei nº 9.960/00. Na ocasião, além de violações ao princípio da legalidade, o Plenário entendeu que a taxa seria inconstitucional por violar o princípio da isonomia, na medida em que

estabelecia valores fixos (*a forfait*) segundo classes de contribuintes. Na visão do relator, Min. Ilmar Galvão, referendada pelo Plenário, isso implicaria violação à igualdade, pois a lei estaria a dar o mesmo tratamento para contribuintes de expressão econômica extremamente variada³³⁹.

A nosso ver, a decisão deve ser vista com ressalvas. É que se o racional adotado foi o de que contribuintes de dimensão econômica diversas levam a fiscalizações de portes distintos (a fiscalização de um açougue de bairro não é a mesma que ocorre em um abatedouro), então a decisão está correta. Afinal, como será visto em tópico específico sobre o assunto, o princípio da isonomia nas taxas demanda que contribuintes que gerem custos distintos ao Poder Público devem pagar taxas igualmente distintas. Por outro lado, se o racional adotado foi o de que o tributo não pode ser idêntico em razão da situação econômica dos contribuintes, no sentido de capacidade contributiva, então o precedente revela-se flagrantemente equivocado, pois a riqueza dos contribuintes não deve interferir na mensuração da taxa.

3.3.6.2 Razoável equivalência

Como se viu, pode-se dizer que, em linhas gerais, a jurisprudência do STF sobre a base de cálculo das taxas adota a premissa de que esse tributo deve se vincular ao custo estatal, ainda que, a nosso ver, a Corte tenha admitido, em algumas ocasiões, critérios que não se relevavam efetivamente adequados para tanto.

Nos julgados sobre o aspecto quantitativo das taxas, há muitas vezes menção a necessidade de “razoável equivalência” entre o tributo e o custo incorrido pelo Poder

³³⁹ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. Medida cautelar deferida.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2.178/MC. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Congresso Nacional e Presidência da República. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de mai. 2000.

Público na prestação do serviço ou no exercício do poder de polícia. No já citado RE nº 576.321³⁴⁰, por exemplo, o Rel. Min. Ricardo Lewandowski, depois de afirmar ser impossível uma correspondência precisa entre o tributo e o valor dispendido na prestação do serviço de coleta domiciliar de lixo, diz que, na taxa, o que a Constituição requer é que “se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.”. No julgamento da medida cautelar da ADI nº 1772, o Rel. Min. Carlos Velloso, ao examinar Taxa Judiciária do Estado de Minas Gerais, afirmou que o importante era avaliar se o tributo apresentava “equivalência razoável entre o custo dos serviços e o montante a ser pago pelo contribuinte, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei.”³⁴¹. No RE nº 643.247/SP, no qual se julgou a validade de taxa de incêndio instituída pelo Município de São Paulo, o Min. Relator Marco Aurélio afirmou que as taxas são orientadas pelo princípio da justiça comutativa, de modo que “devem seus montantes guardar uma proporção razoável com os custos do serviço.”³⁴².

Há outros julgados com referência à “razoável equivalência”, que, como se conclui, é premissa adotada na jurisprudência do STF.

No entanto, apesar de mencionar esse requisito, os julgados não se aprofundam no tema, e normalmente se restringem a avaliar se o critério adotado na lei para a base de cálculo secundária da taxa está ou não relacionado com o custo da atividade estatal.

O único caso que identificamos no qual foi feito um exame concreto da razoável equivalência foi no julgamento da medida cautelar na ADI nº 2.551/MG³⁴³. Na ocasião,

³⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 576.321. Recorrente: Município de Campinas. Recorrido: Helenice Bérghamo de Freitas Leitão e outros. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de fev. 2009.

³⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1772/MC. Relator: Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 08 de set. 2000.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 643.247/SP. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 19 de dez. 2017.

³⁴³ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - DPVAT - INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS (...) - INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE - OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, LIV) -. A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE. (...) -TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. - A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada

a Corte suspendeu lei estadual mineira que instituiu “Taxa de Expediente DPVAT sobre seguradoras”, que era cobrada no valor de R\$ 10,00 por veículo. Nos autos da ação, foram apresentados estudos técnicos que demonstravam que o custo efetivo do serviço ficaria na casa dos centavos.

Em função disso, diante da manifesta desproporção entre o custo individual gerado pelo contribuinte, e o valor da taxa cobrada, foi declarada a inconstitucionalidade do tributo, por “inobservância da relação de razoável equivalência que necessariamente deve haver entre o valor da taxa e o custo do serviço”. O Min. Celso Mello, relator do acórdão, entendeu ainda que a desproporção, além de violar o art. 145, II da CF/88, violava também o princípio do não-confisco (art. 150, IV da CF/88).

De se notar que a avaliação da razoável equivalência feita no julgado partiu de um exame em relação ao custo individualmente gerado pelo contribuinte (critério da cobertura especial de custos), e não em relação ao custo total da atividade para o Poder Público (critério da cobertura global de custos).

Como dissemos em passagem anterior, apesar de entender desrespeitada a razoável equivalência, o julgado não traz nenhum critério para sua definição. Além do mais, a desproporção foi identificada porque, no caso, a diferença entre o custo (de acordo com os estudos considerados na decisão) e o tributo era descarada.

Com isso, pode-se concluir que, embora seja premissa para a jurisprudência do STF em relação ao aspecto quantitativo das taxas, a “razoável equivalência” é um conceito que ainda precisa ser construído, pois o exame dos concretos não traz elementos para a sua delimitação.

3.4 Estrutura normativa da lei instituidora da taxa quanto ao seu aspecto quantitativo

3.4.1 Necessidade de um conceito jurídico de “custo da atividade estatal”

contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. (...)” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2551 MC/MG. Requerente: Confederação Nacional do Comércio e outros. Requerido: Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Celso de Melo. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 20 de abr. 2006.

Como já dissemos, Aliomar Baleeiro há muito já denunciava o apetite dos Entes da Federação pela instituição de taxas, especialmente em momentos de crise fiscal. Mas por que os entes se interessam na instituição do tributo?

Do ponto de vista arrecadatório, a taxa deveria ser um tributo neutro, já que a arrecadação por ela promovida estaria limitada – ainda que aproximadamente – aos custos incorridos na atuação estatal. Eventuais excessos, se houvesse, deveriam ser irrelevantes.

No entanto, o mau uso das taxas é notório e é isso que faz crescer tanto a sua instituição.

Na tentativa de frear esse problema, uma solução encontrada foi constitucionalizar da vedação de que as taxas se utilizem de base de cálculo própria de impostos. No entanto, uma taxa pode não adotar base de cálculo própria de imposto – ou seja, a taxa pode não se basear em critérios medidores da riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte - e ainda assim permanecer inválida. Basta pensar nos casos das taxas fixas por contribuinte (ou seja, cujo valor pago não aumenta nem diminui em função de elementos de riqueza do sujeito passivo) que sejam desproporcionais ao custo da atividade estatal.

Isso revela a importância da fixação do custo estatal como parâmetro das taxas, tema que a doutrina e jurisprudência não tem dado maior importância. O custo mal dimensionado, arbitrário, sem critério, poderá levar a taxas fixas (ou ainda, taxas com valor fixo multiplicado por medidas do contribuinte) de valores desproporcionais, invalidando-as.

É bastante comum ver-se na doutrina a afirmação de que a base de cálculo da taxa é o custo estatal³⁴⁴. E, desta afirmação, deduzem-se outras no sentido de que o tributo a ser exigido do contribuinte deve ser proporcional a esse custo, ou ainda limitado a esse custo. Contudo, por reconhecer ser impossível saber exatamente qual será o custo estatal incorrido, bem como a dificuldade da exata correlação entre esse custo com o valor da taxa, a doutrina adota a “razoável equivalência”, sem maiores desenvolvimentos teóricos sobre o tema.

Certamente, concordamos com estas afirmações, que foram e são importantes no desenvolvimento doutrinário da taxa como espécie tributária, fornecendo subsídios para a proteção dos contribuintes e para a melhor aplicação do tributo.

³⁴⁴ “Portanto, a base de cálculo das taxas só poderá dimensionar o custo do ‘exercício do poder de polícia’ (no caso das taxas de polícia) ou dos ‘serviços públicos específicos e divisíveis’ (no caso das taxas de serviço) (...) sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido, etc.)”. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 487.

Entretanto, pensamos que é preciso ir além, pois a “razoável equivalência” não tem se revelado suficiente para impedir a criação de taxas desproporcionais.

É que as construções sobre o tema, como dissemos, partem da correta premissa de que a taxa se vincula ao custo estatal, sendo tolerável a existência de diferenças desde que sejam razoáveis (sobre os parâmetros para esta razoável equivalência, nada foi escrito). Mas ainda que adotem o custo estatal como elemento central, nada foi desenvolvido no sentido de se conhecer e delimitar o que deve ser entendido por custo da atividade, e principalmente, como esse custo deveria ser apurado (e demonstrado) para fins de mensuração da taxa.

Em outras palavras: toda as construções doutrinárias – e jurisprudenciais – são feitas a partir de um conceito de “custo estatal” que o direito jamais se preocupou em delimitar para fins de cobrança do tributo.

Evidentemente, custo significa dinheiro gasto, dispendido. Quando se afirma que a base de cálculo é o custo do serviço, sabe-se que a ideia é de que o valor a ser arrecadado com a taxa deve ser aquilo que o Estado gastou na execução da prestação.

Mas, aqui entra a pergunta: o que deve ser tomado como custo específico de determinado serviço? Quais são os custos relacionados à ação de polícia que devem ser considerados na definição do valor da taxa? Pode ser qualquer despesa?

Estas respostas são fundamentais porque elas podem fazer a taxa – que é um tributo – variar consideravelmente de valor.

Definir qual o custo não é tarefa simples, sendo preciso ponderar quais os gastos da Administração impactam diretamente na atividade estatal geradora da taxa.

Em primeiro lugar, para cumprir sua função compensatória, os custos estatais envolvidos têm que ser vistos de forma ampla, de modo a alcançar os gastos com funcionários, os custos com manutenção da infraestrutura do departamento, os equipamentos necessários e os insumos utilizados na prestação do serviço ou nos atos de exercício do poder de polícia.

Não se pode imaginar, por exemplo, que, para emissão de carteira de habilitação, os custos do Poder Público que deverão ser repostos pela taxa se limitam aqueles decorrentes do papel e da tinta do documento. Certamente, para que a carteira de motorista chegue às mãos do cidadão, há todo um aparato com servidores contratados que é mantido em funcionamento e que gera custos para que tal atividade seja realizada. Logo, tais custos, mesmo que apenas indiretamente relacionados à atuação estatal específica e divisível em relação ao contribuinte, podem e devem ser considerados na mensuração da

taxa³⁴⁵.

Mas é preciso que sejam identificados custos que estejam efetivamente relacionados com a atividade estatal, de maneira concreta, e não difusamente.

Ou seja, tanto quanto possível, é preciso adotar um critério de especialidade, para especificar os custos da atividade efetivamente prestada ao contribuinte, dentro de uma razoável relação de causa e efeito. Assim, se há órgão ou departamento destinados ao serviço público ou a ação de polícia, é dentro de suas estruturas que os custos devem ser buscados. No exemplo acima, considerando a estrutura do Estado do Rio de Janeiro, há um departamento específico dentro do DETRAN/RJ (que é uma autarquia ligada à Secretaria de Estado da Casa Civil e Desenvolvimento Econômico³⁴⁶), responsável pela emissão do documento. Logo, por um critério de especialidade, as despesas a serem consideradas para o cálculo da taxa deverão ser buscadas especificamente no departamento responsável pela realização do serviço ou do ato de polícia.

É bem verdade que se pode dizer que outros gastos do órgão, ou mesmo de outros órgãos, de alguma maneira, se relacionam com a emissão de carteira de habilitação. No entanto, isso acontece de maneira difusa, não sendo tais gastos individualmente imputáveis aqueles que requereram à emissão da habilitação. Ademais, a criação e manutenção dos órgãos públicos em geral interessa a toda sociedade e já é mantida com a receita dos impostos, cabendo-se falar em taxa apenas quando se puder identificar de maneira específica e clara os gastos individualmente gerados pelos particulares.

Além desse critério de especialidade, é preciso considerar um critério de exclusividade nos custos estatais, no sentido de que os dispendidos que atendam a várias finalidades simultaneamente não podem ser considerados (ao menos integralmente) na mensuração da taxa.

Por exemplo, se um mesmo órgão é responsável por uma série de atividades

³⁴⁵ Sobre o tema, Fernando Raposo, em excelente dissertação sobre a tributação das telecomunicações, afirma que: “Com efeito, além de exercer atos de polícia de forma contínua e complexa, que nem sempre se manifestam ou se exaurem em manifestações explícitas (licenças, autorizações, etc.), há que se reconhecer que parcela considerável das atribuições de uma agência reguladora consiste, basicamente, em exercer atividades que constituem manifestações típicas do poder de polícia. Desta forma, é bastante razoável supor que as atividades administrativas e as despesas com investimentos e qualificação de pessoal incorridas por essas entidades, dentre outras, estejam relacionadas, em grande parte, ao desempenho de atividades de polícias”. FRANCO, Fernando Raposo. *A Tributação Regulatória das Telecomunicações*. Dissertação. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018, p. 168.

³⁴⁶ Governo do Estado do Rio de Janeiro. *Estrutura do Governo*. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <http://www.rj.gov.br/web/guest/exibeconteudo?article-id=275652>. Acesso em 21 de jan. 2019.

públicas, dentre as quais está a fiscalização de determinados contribuintes, não se pode adotar a totalidade de custos desse órgão para fixação do valor do tributo. Se o mesmo órgão é responsável por editar atos normativos, definir políticas públicas, prestar serviços técnicos de consultoria ao Poder Público e, ainda, exercer fiscalização de polícia, não se pode dizer que é o contribuinte fiscalizado que dá causa aos gastos integrais com a manutenção desse órgão. Certamente, a amplitude de suas funções indica que esse órgão atende à coletividade de maneira difusa, com atividades que não são específicas e divisíveis a determinadas pessoas, razão pela qual a sua manutenção deve se dar prioritariamente com a receita dos impostos, e apenas os custos específicos e diretamente imputáveis aos particulares deverão ser recompostos mediante o pagamento de taxa.

Nesse sentido, e dentro de critérios que sejam razoáveis de acordo com a realidade de cada serviço ou atividade de polícia, é preciso buscar apenas os custos que concretamente estejam relacionados à atividade estatal geradora da taxa, através de um critério de especialidade e exclusividade.

Voltamos a insistir que o custo estatal é tomado quase como unanimidade pela doutrina e confirmado pela jurisprudência como base de cálculo das taxas ou limite jurídico do tributo. É uma realidade da qual não se discorda.

Mas de nada adianta fazer tal afirmação se não houver uma definição de o que seja custo estatal, pois, se ele puder ser qualquer coisa, então, ao final, o valor da taxa poderá ser qualquer um.

Diante disso, e com a preocupação de delimitar o que pode ser aceito a partir da estrutura constitucional das taxas, formulamos um primeiro conceito de *custo estatal* como os dispêndios *concretamente relacionados à ação pública geradora do tributo, diretos e indiretos*, observados os critérios de *especialidade e exclusividade*.

Mas definido conceitualmente o que se deve considerar por “custo estatal” (quais tipos de gastos), a preocupação seguinte que se deve ter é como descobrir os números envolvidos em tais despesas.

O legislador não sabe de antemão o custo exato envolvido, por uma razão muito simples: ele edita a lei antes que o serviço ou a atividade de polícia geradora da taxa sejam efetivamente realizados. Logo, ao buscar critérios para mensurar o valor da taxa, o legislador olha para o futuro, e não para o passado, para descobrir qual foi o custo efetivamente causado por cada contribuinte de forma individual. Até porque esta é a dinâmica da cobrança das taxas, cujo pagamento ocorre muitas vezes antes que ação estatal se inicie ou, ao menos, esteja completa (por exemplo, exige-se o pagamento da

taxa antes que o procedimento de emissão do passaporte se inicie, exige-se a taxa de fiscalização ambiental anualmente, etc.).

Por isso, todo o trabalho do legislador deverá ser pautado por estimativas de custos futuros, que inclusive podem se modificar, substancialmente, com o passar do tempo.

Mas o fato de se adotar estimativas não significa que se pode adotar qualquer número como “custo estatal”. De nada adiantaria o esforço de se conceituar quais são custos juridicamente admissíveis na composição da taxa se, na hora de transformá-los em número, se puder adotar qualquer dado aleatoriamente.

A preocupação com os gastos públicos não é matéria exclusivamente política, dedicando-se o direito a também tutelá-los. Isso é feito a partir do controle legislativo do orçamento público.

Para tanto, a Constituição exige a edição de leis como o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais³⁴⁷. Existe, portanto, um elaborado sistema orçamentário previsto constitucionalmente, que tem por propósito dar previsibilidade ao gasto público. Nesse sentido, há uma lei de planejamento estratégico dos gastos de longo prazo, representada pela lei do plano plurianual, uma lei voltada ao planejamento operacional de curto prazo, que é a lei de diretrizes orçamentárias, e uma lei de execução dos planejamentos anteriores, que é a lei orçamentária anual³⁴⁸. Isso permite que se tenha um projeto de longo prazo para os gastos públicos, ainda que seja possível a revisão periódica (anual), com ajustes de prioridades e investimentos.

Note-se que o orçamento público, ainda que decorra de projetos de iniciativa do Poder Executivo, é votado e controlado pelo Poder Legislativo, mesmo órgão responsável pela instituição das taxas.

Logo, para a fixação do valor da taxa, pensamos que, após a definição pelo legislador de quais serão os gastos considerados diretamente relacionados à atividade estatal geradora do tributo (considerando o critério da especialidade e exclusividade), a estimativa dos custos envolvidos necessariamente terá que ser buscada no orçamento público. Como lembra Marcus Abraham, “é no orçamento público que o cidadão

³⁴⁷ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.” BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

³⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Forense: 2015, Rio de Janeiro, p. 280-282.

identifica a destinação dos recursos que o Estado arrecada, sendo que nenhuma despesa pública poderá ser realizada sem estar fixada no orçamento”³⁴⁹.

Não se pode pensar de outra maneira, pois, do contrário, haveria enorme incoerência se, para fins de definição da taxa, um valor pudesse ser tomado como estimativa de custos do serviço de emissão de documentos, ao passo que, para fins orçamentários (empenho de receita, autorização de despesas, etc.), um outro valor fosse adotado.

Seguramente, se orçamento público é a peça que projeta os gastos da Administração, para fins de controle do Legislativo e da sociedade em geral, as estimativas de custos tomadas pelo legislador para mensuração das taxas não podem partir de outra fonte.

Isso apenas poderia ser contradito se fosse possível admitir que o Estado não tenha orçamento de gastos, o que, nesta altura da história, seria uma heresia. É o orçamento – proposto pelo Executivo, aprovado pelo Legislativo, e auditado pelos Tribunais de Conta – que projeta os gastos públicos, e é dentro dele, em suas especificações, que o legislador deve buscar as estimativas de custos a serem consideradas na instituição da taxa.

Vale aqui recorrer ao exemplo da TFPG, instituída pelo Estado do Rio de Janeiro para a fiscalização ambiental das atividades de exploração de petróleo. A taxa será melhor estudada no tópico referente ao exame concreto de algumas taxas, no entanto, será suficiente, nesse momento, dizer que a arrecadação projetada da taxa é de mais de R\$ 2 bilhões por ano, ao passo que o orçamento do INEA (órgão responsável pela fiscalização ambiental e destinatário dos recursos da taxa) para 2018 foi de R\$ 225 milhões. Como se observa, a desproporção é manifesta. Mas a situação se agrava quando se lembra que o INEA não se dedica apenas à fiscalização ambiental das atividades de extração de petróleo. O órgão tem uma extensa lista de atividades não relacionadas ao exercício do poder de polícia, competindo-lhe diversas funções. E, além da fiscalização das atividades de extração de petróleo, o órgão exerce fiscalização ambiental relacionada a outros segmentos econômicos. Logo, do orçamento total de gastos do órgão, apenas uma parcela poderia ser imputada às atividades de fiscalização ambiental de extração de petróleo e gás.

O exemplo deixa claro as distorções que o descompromisso da mensuração da taxa com o orçamento pode trazer. Ao comparar a arrecadação da TFPG e os gastos

³⁴⁹ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 19.

previstos no orçamento para o INEA, conclui-se que tributo é muitas vezes superior ao custo estatal.

Por isso, na formulação do conceito de “custo estatal”, devemos fazer o seguinte acréscimo: *custo estatal* para fins de taxas, são os dispêndios *concretamente relacionados à ação pública geradora do tributo, diretos e indiretos*, observados os critérios de *especialidade e exclusividade*, cuja identificação deve ser feita a partir do *orçamento público*.

Importante esclarecer que esta vinculação do custo estatal ao orçamento público não significa que estamos propondo ressuscitar o princípio da anualidade tributária para as taxas.

O princípio da anualidade, que esteve previsto nas Constituições Federais até a Constituição de 1967, demandava a autorização anual do Poder Legislativo para a cobrança dos tributos já instituídos por lei. Se esta autorização não ocorresse, o tributo, mesmo já instituído por lei em vigor, não poderia ser cobrado no exercício seguinte.

Ocorre que, ao dizer que o custo estatal deve ser buscado no orçamento público (que se modifica anualmente), não estamos defendendo que a taxa precisa ser autorizada a cada ano para que sua cobrança seja realizada. Basta que o tributo seja instituído por lei para que possa ser regular e continuamente cobrado. O que estamos dizendo é que, ao editar a lei que institui a taxa, a definição do seu valor deverá estar atrelada aos custos previstos no orçamento, o que demanda uma revisão periódica (anual, pois anual é o orçamento). O tema será melhor desenvolvido nos tópicos seguintes.

Além do custo da atividade estatal, o valor da taxa, ainda, sofre influência direta da estimativa de contribuintes que serão chamados a recolhê-la. Como já expusemos em tópicos anteriores, o valor da taxa é definido (ou pelo menos deveria sê-lo) tomando-se um custo estimado da atividade estatal, dividido pelo número de contribuintes envolvidos (estimativa de usuários do serviço ou de pessoas que serão submetidas aos atos de polícia). É desta conta – que sempre será feita a partir de estimativas - que sai o valor devido por cada contribuinte, razão pela qual se percebe que estas estimativas de custo e de usuários/fiscalizados guarda relação íntima com a base de cálculo das taxas.

Desse modo, tão importante quanto definir os custos estatais envolvidos, é se adotar critérios adequados em relação à estimativa de contribuintes que farão uso do serviço e que serão submetidos aos atos de polícia, pois isso interfere diretamente na definição do valor do tributo.

É que, mesmo uma taxa mensurada a partir de uma adequada estimativa de custos

(conforme previsão orçamentária, por exemplo), poderá perder completamente a proporcionalidade se a estimativa de contribuintes for dimensionada equivocadamente. Por exemplo, se uma ação de polícia gerará custo previsto de R\$ 1 milhão a ser rateado por uma estimativa de dez contribuintes sujeitos à fiscalização, o valor da taxa seria de R\$ 100 mil. Mas se a realidade demonstrar que o total de contribuintes submetidos à ação de polícia é de 30 e não de 10, então a cobrança de R\$ 100 mil por contribuinte irá representar arrecadação total de R\$ 3 milhões, fazendo com que a taxa fira o limite decorrente da cobertura global de custos, e, simultaneamente, o limite da cobertura especial de custos (os custos individualmente gerados por cada contribuinte foi de R\$ 33.333,33 e não R\$ 100.000,00).

A estimativa de usuários/fiscalizados, ou, ainda, outros critérios que se mostrem adequados à repartição do custo estatal, deverão ser buscados na Administração, por meio de estatísticas, cadastros, etc. Certamente, é a Administração quem melhor conhece a realidade de seus serviços e atuações de polícia.

Seja como for, o que estamos ressaltando é que também o critério de repartição do custo estatal (conforme previsão na lei orçamentária) deverá ser objeto de preocupação legislativa, pois ele também interfere no valor final que é exigido dos contribuintes.

3.4.2 Descrição dos critérios de cálculo da taxa no corpo da lei

A jurisprudência e a doutrina admitem como válidas as leis que já trazem, nelas próprias, o valor da taxa, sem que haja no texto legal qualquer referência aquilo que o legislador considerou como custo para fins de definição do valor da exação.

Contudo, ao se examinar legislações como estas, que trazem, por exemplo, o valor de R\$ 195,02 de taxa para a vistoria anual de automóvel no Estado do Rio de Janeiro, ou, ainda, de 1 UFIR-RJ (R\$ 3,42 no ano de 2019) por barril de petróleo em função do exercício do poder de polícia ambiental pelo sobre a atividade de exploração de petróleo e gás, a pergunta que se deve fazer é: de onde saíram esses valores? Outra pergunta a ser feita é: o Direito fornece algum elemento para verificar a correção desses valores (lembrando que a taxa, pelo que foi visto, deve corresponder ao custo estatal)?

Quanto à primeira pergunta, uma resposta que pode ser dada é a de que os valores saem de estudos realizados pelo legislador.

Ocorre que, na maioria das leis instituidoras de taxas que conhecemos, nenhum estudo prévio é apresentado pelo legislador. Aliás, a maioria delas sequer é acompanhada

de exposição de motivos. Assim, se não há estudos – porque, se existiram, ficaram apenas na cabeça do legislador que não os tornou públicos –, como o contribuinte, e a sociedade em geral, poderá saber se os valores definidos na lei a título de taxa correspondem ao custo da atividade estatal geradora do tributo? Como saber quais foram os gastos escolhidos pelo legislador – pessoal, infraestrutura, insumos, etc. – para compor o valor do tributo? Os valores tomados para esses gastos estão dentro de uma estimativa adequada? Foram escolhidos a partir de que critério?

Em síntese: como saber se R\$ 257,25 é o valor que corresponde ao custo para expedição do passaporte?

A falta de respostas para as perguntas acima demonstra o quanto às cegas ficam a sociedade e os contribuintes em relação à fixação dos valores das taxas, que, repita-se, são tributos e devem ser revestidos de certeza e segurança.

Essa falta de transparência em relação à composição do valor da taxa não se repete na Espanha, onde as taxas devem ser fixadas de acordo com uma memória de cálculo econômico-financeira sobre o custo da atividade a está vinculada, sob pena de invalidade. É o que prevê o art. 20 da *Ley de Tasas y Precios Públicos*³⁵⁰. A previsão, diga-se, é extremamente salutar, pois permite verificar a adequação do valor da taxa ao custo do serviço ou atividade de polícia. No Brasil, contudo, não há previsão normativa nesse sentido.

Mas, mesmo nos casos em que haja estudo legislativo sobre o custo estatal, e que este seja apresentado em exposição de motivo, a situação não se modifica. Primeiro porque, muitas vezes, os projetos se limitam a mostrar um valor fechado, sem aprofundar os cálculos daquilo que foi considerado como custo. Segundo porque, mesmo quando o projeto de lei vem acompanhado de um estudo legislativo mais profundo, com detalhamento do que foi considerado, toda esta discussão – que diz respeito diretamente à quantificação do tributo a ser recolhido – fica apenas no âmbito legislativo, ou seja, continua não sendo controlada pelo direito.

Isso porque, tratando-se de elementos de debates prévios à edição da lei, qualquer

³⁵⁰ “Artículo 20. Memoria económico-financiera.

1. Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas”. Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Publicado en BOE de 15 de abril de 1989.

dado tomado pelo legislador não faz parte da norma jurídica, razão pela qual o contribuinte continuará não podendo questioná-lo. Exposição de motivos não integra a lei, e, principalmente, não vincula o seu aplicador. A lei pode ter sido criada com um propósito, mas sua aplicação pode se dar em situação distinta, sem que isso a torne inválida. Assim, a exposição de motivos – como qualquer estudo legislativo prévio sobre os custos estatais envolvidos na prestação do serviço ou na ação de polícia – servirá, no máximo, como elemento para interpretação da norma e para o exame de sua validade.

De todo modo, da maneira como as taxas são hoje criadas, o legislador estima um custo estatal (sabe-se lá como) de acordo com a realidade atual, e a partir dele fixa o valor da taxa, que será exigido continuamente por anos ou mesmo décadas (no máximo, o valor da taxa será atualizado monetariamente, como costuma ocorrer, especialmente nas taxas federais). Desse modo, ainda que os custos relacionados à atuação estatal se modifiquem substancialmente, o contribuinte permanecerá obrigado a pagar uma taxa que não representa mais uma estimativa razoável do custo por ele provocado, descaracterizando completamente o tributo.

Como se pode perceber, no dimensionamento das taxas há duas questões que devem ser objeto de análise: a) conhecer os custos que o legislador considerou envolvidos na atividade estatal geradora do tributo; b) controlar e confirmar a correta definição do tributo a partir das estimativas de custo/contribuintes adotadas pelo legislador.

Não basta apenas saber o que o legislador escolheu como elemento de custo ligado ao serviço. O contribuinte, e a sociedade de maneira geral, deve dispor de meios para questionar a validade e a correção desta escolha.

Voltando ao exemplo que demos acima, o legislador pode apresentar, inclusive em projeto de lei, os números que o levaram a fixar uma taxa em determinado valor, sendo que em tal projeto poderão constar como custo os gastos integrais de manutenção do órgão de polícia que exerce a atividade geradora do tributo. Entretanto, se esse órgão cumpre outras funções além daquelas fiscalizatórias, os gastos integrais de sua manutenção não podem ser considerados como despesa provocada pelos fiscalizados, de modo que tal valor não poderia ser utilizado na definição do valor da taxa.

Na mesma linha, ainda que os estudos tenham invocado elementos corretamente ligados ao serviço, pode ocorrer que o dado utilizado na fixação do tributo esteja equivocado. Por exemplo, o legislador indica que irá considerar para a taxa o valor com a aquisição de equipamentos para fiscalização (o que seria adequado), mas toma como estimativa desse gasto um valor muito superior ao correto.

Certamente, será preciso reconhecer uma margem de liberdade de escolha ao legislador, para eleger as despesas e estimativas de usuários/fiscalizados que entenda relacionados à atividade estatal. No entanto, embora tenha tal liberdade, as escolhas que se revelarem inadequadas ao propósito da norma poderão ser sindicadas pelo Poder Judiciário, mediante provocação, como já ocorre normalmente com qualquer ato administrativo ou legislativo. O mesmo acontece com as questões que envolvam erros concretos na aplicação dos critérios escolhidos pelo legislador, como no caso do exemplo anterior, onde o cálculo da taxa foi feito considerando a despesa com equipamentos corretamente relacionados à atividade fiscalizatória, mas cujo valor de aquisição foi estimado em montante muito superior ao real.

Diante disso, pensamos que é fundamental – até pelo princípio da transparência – que o contribuinte tenha acesso às informações sobre os elementos de custo adotados pelo legislador na fixação das taxas, inclusive para que possa questioná-los quando entender que tais elementos ou não são os mais adequados ou estão com valores superestimados.

Ocorre que, no cenário atual, nada disso é possível, já que as leis instituidoras das taxas se limitam a apresentar o valor do tributo, sem informar o critério através do qual tal valor foi obtido.

A consequência disso é uma intolerável arbitrariedade na fixação dos valores das taxas, que, a nosso ver, o critério da “razoável equivalência” não consegue evitar.

Como já dissemos, as taxas sempre necessitarão de ser fixadas a partir de estimativas de gastos/contribuintes, já que é impossível ao legislador conhecer de antemão o custo que será efetivamente causado por um contribuinte que recebe o serviço ou dá causa a uma ação de polícia administrativa. E assim é também porque, em muitos casos, as taxas são cobradas antes da realização da ação estatal, sem que haja nenhuma ilegalidade nisso. Nada impede, por exemplo, que uma taxa de fiscalização anual seja cobrada do contribuinte em um mês e a ação de polícia só venha ocorrer em meses seguintes. O que não poderá ocorrer, em nenhuma hipótese, é a ação estatal deixar de acontecer, pois aí o Poder Público não terá incorrido nos custos que dão ensejo ao tributo.

Assim, por uma imposição da realidade, as estimativas são necessárias ao dimensionamento das taxas, e, por serem apenas uma estimativa e não um dado concreto já verificado, também será preciso atribuir aos números previstos nas leis da taxa a presunção de validade, sem a qual seria inviável à sua cobrança.

No entanto, ainda que reconheçamos esta realidade, não podemos aceitar posições como as de Becker, no sentido de que o valor da taxa fixado na lei representa uma

presunção *iuris et de iure*³⁵¹, de modo a não poder ser questionado. E, além do mais, mesmo que se aceite o valor da taxa fixado na lei como presunção relativa do custo gerado pelo contribuinte (ou seja, que admita prova em sentido contrário), não se pode admitir que qualquer valor, arbitrariamente adotado na lei (quando digo arbitrário, é porque no modelo atual não se conhece suas origens), venha gozar de tal presunção.

É que se está diante de imposição tributária, de base de cálculo de um tributo, que não pode ser arbitrária ou livremente presumida. E tanto é assim que as presunções de base de cálculo em matéria fiscal gozam de tal privilégio apenas quando são erigidas a partir de critérios adequados. Por exemplo, a base de cálculo do ICMS na substituição tributária para frente só goza desta presunção porque é definida conforme critérios estabelecidos na legislação, que estabelece quais são os métodos a serem utilizados para fins de se apurar o preço médio de determinada mercadoria (margem de valor agregado conforme pesquisas de mercado ou valor de venda sugerido pelo fabricante, por exemplo). E, ainda assim, o STF já reconheceu a necessidade de se devolver ao contribuinte a diferença do imposto pago a maior quando a realidade dos fatos se mostrar diferente da base presumida³⁵². Fora isso, só se admite bases de cálculo presumidas para fins de tributação quando se estiver diante de regimes optativos pelo contribuinte, como ocorre no imposto de renda apurado conforme o lucro presumido.

³⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 383.

³⁵² “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: ‘É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida’. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 593.849. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 20 de março de 2017.

Assim, o que estamos querendo dizer é que, para que possa legitimamente gozar da presunção de adequação ao custo estatal (que é o seu limite jurídico, insista-se), é preciso que a taxa seja definida a partir de critérios efetivamente ligados à atuação do Poder Público, e, ainda, que tais critérios sejam apresentados pela lei, justamente para que possam ser avaliados.

Uma crítica que se poderia fazer a preocupação que estamos desenvolvendo neste tópico é a de que a presunção hoje existente quanto à validade das taxas já é relativa, já que a doutrina e a jurisprudência aplicam o critério da razoável equivalência para afastar as taxas manifestamente desproporcionais. E isso já seria suficiente para manter um equilíbrio em matéria de taxas.

Contudo, reiterando o que já dissemos, a razoável equivalência é um antídoto muito tímido que só protege os contribuintes das taxas escandalosamente desproporcionais.

Em primeiro lugar porque é absolutamente complexo, para não dizer virtualmente impossível, exigir que o contribuinte consiga apurar qual seria o valor correto devido a título de taxa. O contribuinte não conhece, não controla e não dispõe de meios para saber quais os custos envolvidos na ação estatal. Ainda que, com grande esforço, mergulhasse em leis orçamentárias, teria ele dificuldades de vincular corretamente quais das rubricas orçamentárias estariam corretamente envolvidas na prestação do serviço ou na execução do ato de polícia. Por exemplo, como saber qual o custo da atividade de fiscalização de posturas relacionada a orelhões instalados no município? Como saber que o custo (estimado) para emissão de um passaporte é de R\$ 257,25? Ora, quem tem estas informações, ou deveria ter, é o ente público, e é por isso que é a ele que cabe o dever de apresentar estas informações, e não ao contribuinte.

Em segundo lugar porque, além dos custos, seria necessário que o contribuinte identificasse a estimativa de usuários do serviço ou de pessoas submetidas ao poder de polícia, de a poder efetuar o rateio dos custos entre tais pessoas. Além disso, teria que descobrir qual seria o meio adequado para fazer o rateio do custo entre os potenciais sujeitos passivos da exação, o que demandaria conhecer de maneira detalhada a forma pela qual o serviço público é prestado ou as atividades de polícia são realizadas. Não obstante, quem tem condições de levantar estas informações é o Poder Público, por meio do registro de suas atividades, sendo que tais dados não costumam estar disponíveis ao público (ao contrário do que ocorre com a previsão de gastos, que devem constar em lei orçamentária).

E, em terceiro lugar, mesmo que o contribuinte consiga identificar a estimativa de custos e de usuários/fiscalizados, e, assim, calcular o valor correto da taxa, a partir de quando será possível considerar que a “razoável equivalência” estará descaracterizada? Por exemplo, se em seus cálculos o contribuinte apura que o custo para emissão do passaporte seria de R\$ 100,00, e não os R\$ 257,20 hoje previstos na lei, a ‘razoável equivalência’ estaria rompida?

Pelo que já analisamos em tópico anterior, o único caso que identificamos no qual o Poder Judiciário reconheceu o rompimento desta “razoável equivalência” envolveu uma situação de flagrante desproporção (mais de mil por cento de diferença entre o custo da atividade de polícia e o valor da taxa, segundo informações que constam no voto condutor da ADIN-MC 2551). E isso ocorre porque, fora destas situações esdrúxulas, o contribuinte não consegue demonstrar a desproporção entre o tributo e o custo da atividade estatal. Voltando ao exemplo do passaporte, se o valor fixado em lei fosse de R\$ 5.000,00, talvez o contribuinte – pelo senso comum – pudesse convencer o Poder Judiciário de que o valor estaria desproporcional. Mas se o valor do passaporte for fixado em R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00, ou R\$ 500,00, como o contribuinte poderá avaliar se o valor está proporcional ao custo? E mais: como o Poder Judiciário poderá avaliar esta correção? A tomar pelos custos primários envolvidos no documento (papel e tinta), o valor deveria ser substancialmente menor, mas a conta não é tão simples pois envolve o custo de manutenção de um departamento voltado à esta atividade (servidores, infraestrutura, equipamentos, etc.).

O exemplo anterior ajuda muito a concretizar a inadequação do modelo atual das taxas: o tributo poderia ser cobrado no valor de R\$ 100,00 ou de R\$ 500,00, e provavelmente seria considerado igualmente válido, já que, por não flertar com o absurdo (se é que isso pode ser afirmado, já que se desconhece completamente o custo para emissão de um passaporte), o critério da “razoável equivalência” não impediria a cobrança da taxa nos valores acima. Para nós, esta constatação já é suficiente para demonstrar a arbitrariedade que hoje impera quanto à fixação das taxas, pois um tributo vinculado não pode variar 500% sem que tenha algo errado na sua mensuração.

Enfim, não estamos defendendo que o valor da taxa cobrada do contribuinte deva ser minuciosamente idêntico aos custos gerados na atuação estatal, sob pena de invalidade. Isso até seria desejável, mas é inviável. Por isso, não negamos que a única forma de se viabilizar a tributação pelas taxas é através de presunções, mas até estas precisam ser criadas a partir de critérios adequados e razoáveis para que possam ser

aceitáveis. Não se pode presumir o que se desconhece, e não se pode aceitar como presumidamente válido algo que não se sabe se está corretamente relacionado com a realidade a que se vincula.

Assim, aceitar como correta uma taxa cujos elementos de dimensionamento se desconhece não é presunção, é descuido com a espécie tributária. E o fato de o contribuinte não ter meios de comprovar a desproporção não torna válida a cobrança de taxas desproporcionais.

Mas a verdade é que, no cenário atual, acaba-se por aceitar a cobrança de taxas desproporcionais, já que, do modo como o tributo vem sendo instituído, não se oferece aos aplicadores do direito instrumentos eficazes para o seu questionamento. Como diz Schoueri,

Antonio Sampaio Dória dizia ser válida a taxa ‘sempre que se equilibrem custo e arrecadação’, conquanto alertando para a impossibilidade de a administração fazendária antecipar, com exatidão, o custo do serviço e distribuí-lo individualmente entre os que dele se utilizam, devendo os contribuintes se contentar com ‘estimativas e aproximações razoáveis que, embora excedentes no cômputo final ao custo do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado³⁵³.

Nesse sentido, inclusive, havendo discussão a respeito da correspondência ou não da taxa ao custo estatal, entendemos que o ônus de demonstrar tal correspondência deveria ser do ente público que institui a cobrança da taxa, e não do contribuinte. Primeiro porque é praticamente impossível para o contribuinte conseguir identificar, com relativa precisão, o real custo envolvido na atividade. Já para o Poder Público, que é aquele que incorre na ação estatal, o levantamento de tais custos é muito mais simples já que é ele quem dispõe das informações necessárias à sua verificação. Afinal, se o ente público não souber informar os custos por ele incorridos na ação estatal, que o saberá? Segundo porque a taxa é um tributo compensatório exigido pelo Estado em face do cidadão contribuinte, que tem por limite o custo estatal. Logo, para poder cobrar um tributo que tem um limite intrínseco a sua natureza, é preciso que o ente público conheça esse gasto para poder manter a cobrança dentro daquilo que é permitido nesta espécie tributária. Outrossim, a imputação ao Poder Público do ônus da prova da correspondência da taxa ao custo estatal faria com que os agentes públicos tivessem maior cuidado na definição do tributo, o que contribuiria para a segurança jurídica e para a manutenção da correção

³⁵³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 556.

da espécie tributária³⁵⁴.

Assim, não nos parece correto que toda taxa, por uma presunção geral de validade das leis, tenha sempre a seu favor a presunção de correspondência do valor do tributo ao custo estatal, cabendo ao contribuinte, quando se sentir lesado, fazer prova da desproporcionalidade. Para que esta presunção possa existir, é preciso que a lei traga nela critérios de mensuração da taxa que sejam compatíveis com o custo estatal, e só a partir daí é que se poderá admitir uma presunção – relativa – em favor do Fisco.

É justamente em razão da inexistência de critérios que hoje se vê para fixação da taxa, e sua prejudicialidade quanto à presunção de correspondência com o custo estatal, que pensamos ser necessário avançar na matéria. Com efeito, pela própria natureza jurídica de tributo vinculado, as leis que instituírem a cobrança de taxas devem trazer, em seu corpo, os elementos necessários à identificação do custo estatal, que, como vimos, é a base de cálculo das taxas. Apenas assim é que será possível aceitar a presunção de validade dos valores que vierem a ser fixados para sua cobrança.

Note-se que não se está a pedir muito: apenas que a lei instituidora da taxa traga os critérios da fixação de sua base de cálculo!

Para viabilizar o conhecimento e o controle das estimativas de custos/contribuintes que impactam diretamente no valor da taxa é que pensamos ser necessário que a lei que institua o tributo traga, em seu corpo, os critérios necessários à sua quantificação.

Assim, a lei instituidora, após descrever o fato gerador, deverá indicar: **(i)** quais serão os gastos diretos que serão considerados na definição do valor da taxa – por exemplo, os gastos com pessoal, com infraestrutura, com equipamentos relacionados ao serviço/ação de política, etc.; **(ii)** quais serão os critérios para se calcular a estimativa de usuários do serviço ou de pessoas submetidas à fiscalização.

Tais indicações, evidentemente, não podem ser genéricas a ponto de nada individualizar, mas, ao contrário, devem trazer contornos concretos para identificação das reais despesas diretamente envolvidas na ação estatal, dentro dos critérios de especialidade e exclusividade acima mencionados (por exemplo, gastos com servidores

³⁵⁴ “La trascendencia de que la carga de la prueba del coste del servicio y su prescripción efectiva recaiga sobre el Estado es importante a la hora de privilegiar el principio de la seguridad jurídica y, fundamentalmente, que impiere el valor Justicia en la imposición. Si ello se cumpliera, los sujetos activos de las tasas se conducirían con diligencia en el momento de definir sus necesidades públicas y además contarían con el respaldo de poder probar, frente a reclamos, los costes involucrados en la prestación de sus servicios.”. ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 318.

lotados no órgão *X*, gastos com a manutenção da infraestrutura do órgão *Y*, gastos com os equipamentos *Z*).

A indicação desses elementos na lei é necessária para que se possa saber, de fato, se o valor da taxa está sendo definido a partir dos custos realmente relacionados à atividade pública geradora do tributo.

E devem necessariamente estar na lei, pois, ao fim e ao cabo, serão esses elementos que irão representar o valor final do tributo a ser exigido dos contribuintes.

Deve-se lembrar que estamos a tratar aqui de matéria referente à base de cálculo das taxas, dentro aquilo que já conceituamos em tópico anterior como base de cálculo primária (custo estatal). Desta forma, não pode haver dúvidas que se trata de matéria submetida ao princípio da legalidade (o CTN, como não poderia deixar de ser, determina que cabe à lei prever o fato gerador, a base de cálculo e alíquota dos tributos³⁵⁵). Considerando a especificidade da taxa, com sua decomposição da base de cálculo em primária e secundária, a lei deverá dispor sobre ambas, de modo que os critérios de custo – que dimensionam a base de cálculo primária (custo estatal) – devem estar descritos na lei. Não é suficiente, para que se atenda ao princípio da legalidade, que a lei já traga o valor fixo da taxa, já que ele não pode ser escolhido arbitrariamente pelo legislador, mas, ao contrário, deve guardar estreita relação com os custos da atividade estatal.

Além de permitir o conhecimento da realidade do tributo, a descrição na lei dos elementos de cálculo que levam à fixação do valor da taxa é necessária para que se possa controlar – e questionar – os critérios adotados pelo legislador para sua mensuração. Por exemplo, caso se identifique que determinados gastos adotados pelo legislador para a mensuração da taxa não se relacionam de forma direta com a atividade de polícia geradora do tributo (por exemplo, se a lei da taxa de fiscalização do IBAMA considerar os custos com toda a folha de pagamento do órgão, que se destina a diversas outras atividades além da fiscalização ambiental), tais elementos poderão ser questionados judicialmente para

³⁵⁵ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” BRASILE. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Poder Legislativo. Publicado em 27 de outubro de 1966.

fins de validade da exação.

Como já dissemos em tópico anterior, a base de cálculo nas taxas apresenta uma estrutura complexa, decorrente de sua natureza de tributo vinculado.

Não obstante, sua base de cálculo, assim compreendida como mensuradora da hipótese de incidência (função confirmatória), é o custo estatal. É esse custo estatal que, após um critério de divisão entre as pessoas envolvidas, gera o valor da taxa, definido na lei. E o fato de as taxas já trazerem na lei instituidora um valor fixo por contribuinte, ou ainda, um valor fixo a ser multiplicado por algum elemento quantitativo ligado ao contribuinte ou sua atividade, não modifica esta afirmação, pois tais valores devem necessariamente estar dimensionados de acordo com o custo da atividade estatal. Em outras palavras: os valores da taxa definidos em lei (que, como vimos, representam sua alíquota) decorrem exatamente do custo estatal, que é para nós a base de cálculo primária do tributo.

Por isso, ainda que a lei já traga nela mesma o valor da taxa, não entendemos que isso seja suficiente para que ela cumpra o seu dever de informar todos os aspectos relevantes quanto à mensuração do tributo. É bem verdade que, nesta hipótese, o contribuinte já saberá quanto terá que pagar a título de taxa. No entanto, considerando tratar-se de tributo vinculado, é preciso também que se saiba por que esse é o valor que está sendo cobrado, justamente para que se possa aferir se o tributo está ou não dentro dos limites jurídicos desta espécie tributária – que é o custo estatal individualmente provocado.

De se notar que não há problemas nas taxas terem valor fixo por contribuinte ou trazerem valores fixos a serem multiplicados por unidades de medida relacionados ao contribuinte ou à sua atividade que impactem no esforço estatal. O que não pode haver é valor fixo arbitrário³⁵⁶. Assim, o problema atual das leis das taxas consiste no fato de elas não descreverem como os valores fixos cobrados dos contribuintes foram alcançados, pois, já vimos, tais valores devem guardar correspondência com o custo estatal. Como já

³⁵⁶ Registre-se que, nos impostos onde há alíquotas específicas (ou alíquotas fixas, como no imposto de importação), o legislador não encontra os limites que encontra na taxa, que necessariamente deverá ficar restrita (ainda que de forma razoavelmente aproximada) ao custo estatal. Nos impostos, o fato gerador é praticado pelo contribuinte, de modo que o limite à cobrança do tributo é a sua capacidade contributiva. Por isso, o imposto poderá ter qualquer forma de cálculo desde que esteja relacionado ao fato gerador e não esgote a riqueza disponível à tributação. A nosso ver, como já dissemos anteriormente, o que se pode questionar em tais hipóteses é se o critério de cálculo do imposto é adequado ao seu fato gerador (por exemplo, número de mercadorias importadas multiplicadas por uma alíquota fixa). Mas certamente não haverá o problema que o tributo fixo enfrenta nas taxas, que é justamente a sua modulação conforme o custo – estimado – da atividade geradora da taxa.

alertou Humberto Ávila, “o fato de não haver a necessidade de identidade absoluta entre o custo de serviço e o montante arrecadado pela taxa não quer dizer que ela possa ter qualquer valor”³⁵⁷.

E é justamente para evitar que a taxa tenha qualquer valor é que é necessário que a lei instituidora do tributo descreva quais são os elementos que serão considerados como custo estatal. Como adverte Carraza, “em nome da segurança jurídica não podemos aceitar que, só porque a pessoa política realizou uma atuação estatal, está autorizada a cobrar uma taxa no valor que quiser de quem quiser”, pois, conforme lembra o autor, o tributo só será válido se tiver por base de cálculo o custo da atuação³⁵⁸.

Sem isso, a nosso ver, a lei instituidora estará incompleta.

Um outro exemplo ajudará a demonstrar a gravidade do problema e a necessidade de se exigir melhores meios de controle jurídico sobre o tributo.

No setor de telecomunicações, a ANATEL exige das empresas de telefonia duas taxas pelo poder de polícia: taxa de fiscalização de instalação (TFI) e taxa de fiscalização de funcionamento (TFF), ambas previstas no art. 6º da Lei nº 5.070/66 (Lei do FISTEL)³⁵⁹.

A TFI é uma taxa cobrada em valor fixo (alíquota fixa) para cada tipo de estação a ser fiscalizada e modalidade de serviço de telecomunicação ao qual o equipamento é vinculado, de modo que o valor devido pelo contribuinte é obtido pela multiplicação desta alíquota fixa pelo número de estações. A TFI é devida pela fiscalização realizada pela ANATEL no momento da instalação de cada estação (base ou repetidora), em alíquotas que variam de R\$ 134,00 a R\$ 1.340,80. Além disso, as empresas de telefonia móvel devem pagar R\$ 26,83 de TFI em razão da fiscalização de instalação de cada linha de telefone celular por elas habilitado. Ou seja: cada *chip* ativado pela empresa significa uma cobrança de TFI no valor de R\$ 26,83.

Além da TFI, cujo fato gerador é a “fiscalização da *instalação*” de equipamentos necessários à prestação do serviço de telecomunicação, as empresas se submetem ainda ao pagamento anual da TFF, pela “fiscalização de *funcionamento*” desses mesmos equipamentos. A TFF é devida na proporção de 33% do valor da TFI, devendo ser paga

³⁵⁷ ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, Setembro de 2012, n. 204, p. 42.

³⁵⁸ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 485.

³⁵⁹ Os detalhes sobre o tributo, seu fato gerador e base de cálculo estão desenvolvidos no tópico destinado ao exame concreto de algumas taxas, entre as quais estão a TFI/TFF.

anualmente até o dia 31 de março.

Ou seja: há a fiscalização da instalação do equipamento, que gera o pagamento da TFI no momento da emissão de licença para uso, e a fiscalização continuada desse mesmo equipamento ao longo do tempo, o que gera o pagamento anual da TFF.

Mas a pergunta que voltamos a fazer é: de onde saíram esses valores estabelecidos na lei para a cobrança da TFI e da TFF? Por que cada *chip* de telefone habilitado no país tem que pagar R\$ 26,83 de taxa de fiscalização de instalação, mais um terço desse valor, anualmente, para fins de taxa de fiscalização de funcionamento do dispositivo? Esses valores foram estabelecidos com base em que critérios de custos?

Certamente, a lei do FISTEL (Lei nº 5.070/66), que instituiu os referidos tributos, em nada colabora para a resposta das indagações anteriores, pois nela não há nenhuma referência a quais seriam os custos relacionados à atividade fiscalizatória que deveriam ser considerados na fixação do valor das taxas. Ao contrário, a lei limita-se a trazer, em tabela, os valores fixos da TFI por equipamentos.

Seja como for, e conforme está demonstrado no tópico referente ao exame concreto de algumas exações, as taxas da ANATEL são escandalosamente desproporcionais ao custo da atividade fiscalizatória por ela promovida. Basta dizer que a arrecadação anual com a TFI/TFF é de cerca de R\$ 2 bilhões, ao passo que o custo de fiscalização não passa de R\$ 200 milhões. Isso, inclusive, é reconhecido por manifestações do TCU.

Como se observa, a falta de cuidado da doutrina e da jurisprudência com a descrição dos custos na taxa tem criado distorções gravíssimas, como esta que se revela na TFI e TFF.

É preciso dizer ainda que esta exigência de descrição na lei dos elementos de custo que definirão o valor da taxa não é feita apenas para se permita ao contribuinte ter elementos para eventualmente demonstrar a desproporção da taxa em discussões judiciais. Na verdade, tal descrição nos parece necessária para que o valor do tributo fixado pelo legislador possa gozar de presunção de correspondência com o custo estatal. Sem isso, como dissemos, não há como saber se o legislador estipulou a taxa dentro dos limites jurídicos do tributo, e nem haverá meios para controlá-lo.

Importante dizer que a construção acima foi feita a partir do ordenamento jurídico em vigor no Brasil, ou seja, não estamos aqui a sugerir modificações legislativas para que as taxas tenham maior controle. Na verdade, o que estamos dizendo é que esse tributo, por sua natureza jurídica, exige cuidados próprios, para que não se desvirtue. E tanto isso

é verdade que foi notável o cuidado que o legislador constituinte teve com as taxas, na medida em que é o único tributo cujos fatos geradores estão descritos diretamente na Constituição (art. 145, II da CF), além de ter recebido especial atenção quanto à sua base de cálculo (que não poderá ser “própria” de impostos – art. 145, §2º da CF/88).

Não temos dúvidas de que as normas constitucionais sobre as taxas, somadas as origens históricas do tributo, são largamente suficientes para se concluir que a taxa é uma espécie tributária cuja base de cálculo é o custo da atividade estatal (o que é repetido por toda a doutrina). Contudo, dizer que a base de cálculo da taxa é o custo da atividade não quer dizer muita coisa, se o legislador não for obrigado a demonstrar o que está sendo considerado como tal.

Na norma impositiva, de qualquer tributo, deve haver explicitação dos elementos relativos à base de cálculo e às alíquotas. Nas taxas, isso não é diferente, ainda que nestas a metodologia de apuração do tributo seja distinta. A simples fixação de um valor pela lei, embora permita o recolhimento do tributo, não permite saber como a base de cálculo – na função confirmatória – foi manejada pelo legislador.

Daí a necessidade de se exigir que a lei descreva esses elementos mensuradores das taxas, sem o que não se terá nunca meios para se conferir se esse limite jurídico do tributo – custo individual – estará sendo respeitado.

Importante dizer que esta preocupação não é política, no sentido de se estabelecer as melhores práticas legislativas. Trata-se de questão jurídica, uma vez que a Constituição delimita as hipóteses de incidências das taxas, o que traz também uma delimitação de sua base de cálculo. E se a lei oculta os fatores que impactaram o cálculo do tributo, não há demonstração de que a sua base de cálculo é compatível com o seu fato gerador, o que desautoriza a cobrança da taxa. Ademais, o controle e aferição dos custos estatais envolvidos no fato gerador da taxa é matéria que deve ser passível de controle jurídico, o que exige que esses elementos integradores da obrigação tributária estejam presentes na lei. Se as razões que definiram o valor da taxa ficarem apenas no âmbito das especulações legislativas, jamais poderão ser objeto de controle pelo direito.

Por isso, pode-se afirmar que, da forma como as taxas estão hoje instituídas, são elas inconstitucionais, já que omitem elemento essencial do tributo, que é o custo estatal que representa sua base de cálculo (primária). Evidentemente, temos consciência de que esta é uma afirmação grave, e que, se um dia vier a ser reconhecida na jurisprudência, irá demandar um exame cuidadoso a respeito da modulação de efeitos de eventuais decisões que venham a considerar irregulares as taxas atualmente em vigor no país.

Concluindo, do ponto de vista normativo, a lei instituidora da taxa deveria seguir o seguinte modelo:

Art. 1º. Fica instituída a taxa de fiscalização de veículos automotivos, a ser paga pelo contribuinte anualmente em razão da realização dos atos de polícia administrativa para fins de verificação da adequação do veículo às normas previstas na Lei nº X (aqui deverá estar mencionada a lei de polícia que rege atuação da Administração)

Art. 2º. O tributo será apurado conforme o rateio do custo da atividade estatal entre o número de veículos vistoriados, o que será estimado da seguinte forma:

I - Gastos com as empresas subcontratadas para a realização dos serviços de vistoria, conforme valores previstos no orçamento público;

II - Gastos com as despesas de aquisição de equipamentos de fiscalização e vistoria de automóveis, conforme valores no orçamento público;

III - Gastos com as despesas de manutenção ou aluguel dos imóveis destinados à fiscalização no Estado, conforme valores previstos no orçamento público;

IV - Número de veículos vistoriados no ano anterior.

Nos casos em que o órgão ou departamento responsável pelo serviço ou ação de polícia se dedique exclusivamente à atividade geradora da taxa, a situação ficará ainda mais simples, pois bastará que a lei indique os gastos integrais do próprio órgão (sua previsão orçamentária) como o custo estatal para fins de quantificação do valor da taxa.

De se destacar que, no modelo legislativo apresentado acima, fizemos remissão ao orçamento público com a finalidade de conferir maior legitimidade ao valor das taxas, pois é a partir do orçamento de gastos que se efetivam as despesas públicas.

Logo, se é no sistema orçamentário que se pode encontrar, com maior confiabilidade, as previsões dos gastos nas atividades que dão ensejo à cobrança das taxas, é a partir dele que as taxas deveriam ser continuamente mensuradas. Isso traria a vantagem de reforçar a presunção – relativa – de correspondência do tributo com o custo estatal, já que, em princípio, o serviço público e a ação de polícia serão efetivadas nos limites dos valores apresentados nas leis orçamentárias.

Pode ocorrer, no entanto, das despesas previstas nas leis orçamentárias serem superiores às efetivamente incorridas ao longo do exercício, o que demandaria a abertura de créditos suplementares. Se isso ocorrer, e tendo a taxa sido dimensionada com base no valor do orçamento de custos que se mostrou insuficiente, então realmente a taxa terá ficado com um valor inferior ao que poderia ter sido estabelecido. No entanto, o problema ocorrido em tal hipótese terá sido de impropriedade na formulação do orçamento, e não da norma tributária, já que o limite do tributo é o gasto estatal que, por ser futuro e incerto, tem no orçamento o seu melhor elemento para fins de presunção.

Assim, a norma tributária que propomos, de modo que o valor da taxa siga os gastos estatais previstos nas leis orçamentárias, parece-nos a que melhor atende à necessidade de se estabelecer uma presunção entre o custo estatal e o valor do tributo,

ainda que, eventualmente, os gastos estatais venham a ser efetivamente superiores ou inferiores aqueles inicialmente orçados. Se os gastos forem superiores, a consequência será uma taxa cobrada em valor inferior ao que poderia ter sido cobrado. Se os gastos forem inferiores, a consequência será uma taxa cobrada em valor além daquele que seria o juridicamente adequado.

No caso de os gastos serem superiores ao orçamento, o Estado nada poderá fazer, já que a falta de correspondência entre o custo e o tributo por ele exigido terá decorrido de uma falha sua na formulação de suas leis orçamentárias. Outrossim, apesar do custo estatal ser o limite jurídico para a exigência do tributo, nada impede que a taxa seja dimensionada de forma a custear apenas uma parte desse custo, seja por razões de política fiscal ou por ineficiência do legislador orçamentário. O que não poderá ocorrer, certamente, é a fixação de uma taxa sabidamente superior ao custo estatal presumido com base no orçamento apenas para fins de se cobrir eventuais falhas no planejamento orçamentário do Poder Público.

No caso de os gastos estatais serem inferiores aqueles previstos no orçamento, o contribuinte poderá pleitear a repetição do indébito caso a desproporção entre a taxa e o custo estatal vá além da “razoável equivalência”.

Note-se que esta formulação legislativa, exemplificativa apenas, não é complexa e possibilita verificar se os itens considerados como estimativa de custo e de contribuintes fiscalizados estão de acordo com o fato gerador da taxa, que é a fiscalização de veículos.

Temos consciência de que a tese aqui proposta poderá ser criticada no sentido de que ela promoverá um engessamento na cobrança das taxas, contudo, como dissemos, não estamos defendendo mudanças legislativas, mas apenas deduzindo um racional jurídico a partir do que o direito brasileiro já apresenta. Não obstante, a exigência de se descrever na lei instituidora os elementos de seu cálculo não engessará a taxa, mas apenas evitará que esse tributo se mantenha no estágio atual de falta de controle.

Registramos que já houve no ordenamento jurídico nacional a edição de lei de taxa que adotou um perfil aproximado daquele que estamos defendendo nesta tese. Trata-se da Lei nº 8.155/90, que instituiu a Taxa de Conservação Rodoviária, cobrada pela União Federal.

O tributo seria decorrente da prestação do serviço público, de utilização efetiva ou potencial, de conservação das rodovias federais (art. 1º). O contribuinte, de acordo com a lei, seria “todo condutor de veículo automotor rodoviário” (art. 3º), no entanto, o tributo seria pago quando da aquisição de combustível (art. 4º, §1º). Assim, ao comprar

combustível, o contribuinte pagaria, além do valor da mercadoria, um valor fixo por litro (ou “quota da taxa”, na terminologia da lei) a título de taxa. Esse valor fixo por litro estava estabelecido em tabela anexa à lei, e levava em consideração o porte e a destinação do veículo. O recolhimento do tributo, por sua vez, seria feito pelo distribuidor do combustível, na condição de responsável (art. 5º).

Como base de cálculo, o art. 2º estabelecia o seguinte:

Art. 2º A taxa corresponderá ao valor resultante do rateio do custo anual de conservação das vias de que trata o artigo anterior, calculado proporcionalmente ao desgaste e uso de capacidade médios relativos à circulação dos veículos das categorias relacionadas no anexo e à quilometragem média anual percorrida.

Parágrafo único. O custo anual de conservação, previsto na correspondente Lei de Diretrizes Orçamentárias e atualizado para o início do respectivo exercício financeiro, será reajustado trimestralmente no decorrer do mesmo exercício, de acordo com a variação ponderada dos índices de custos de obras rodoviárias, cujos parâmetros devem guardar correlação com os montantes estimados para os gastos específicos de conservação (art. 8º).

Como se pode notar, a lei buscou a partilha dos custos estatais relacionados à manutenção das rodovias federais entre os contribuintes, tendo identificado esse custo como o gasto previsto para esse fim na Lei de Diretrizes Orçamentárias. E, para o exercício de 1991 (ano em que a taxa entraria em vigor), o art. 12 da Lei nº 8.555/90 já estabelecia expressamente que “o custo anual de conservação das rodovias federais será de Cr\$ 51.945.750.000,00 (cinquenta e um bilhões, novecentos e quarenta e cinco milhões e setecentos e cinquenta mil cruzeiros)”.

A referida lei, entretanto, não teve vida longa, pois em fevereiro de 1991 o Plenário do STF deferiu medida cautelar na ADI nº 447/DF para suspender sua eficácia. Pouco depois, em junho do mesmo ano, o Plenário julgou procedente a ADI, para declarar a inconstitucionalidade da lei.

A declaração de inconstitucionalidade decorreu da compreensão do Tribunal de que a taxa, ao fim e ao cabo, incidia sobre a venda de combustível, já que seu valor era cobrado junto com o produto. Por isso, entendeu a Corte que o tributo violou o §3º do art. 155 da CF, que, em sua redação original, dispunha que “à exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do "caput" desse artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro *tributo* incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.”³⁶⁰.

³⁶⁰ O dispositivo teve sua redação alterada pelas EC nº 03/93 e 33/01, de modo que a norma veda hoje apenas a instituição de outros impostos além do ICMS, II e IE, e não mais outros tributos, como previsto originalmente.

No curso do julgamento, foram debatidas outras questões relevantes, como a real natureza do tributo (se era efetivamente uma taxa ou um imposto sobre a compra de combustíveis, o que já era tributado – àquela época – pelo imposto municipal de vendas a varejo de combustíveis – IVVC, nos termos do art. 153, III então vigente), se o serviço era geral ou específico (não só os condutores de veículos mas toda a população fazia uso das rodovias federais), se o critério adotado para a eleição dos contribuintes estava adequado, etc.

No entanto, o voto do Ministro Relator, acompanhado pela maioria, teve como ponto principal a imunidade do §3º do art. 155 da CF/88, tanto que, na ementa do julgado, apenas esse tema é mencionado³⁶¹. E esse foi, de fato, o tema central dos debates no Plenário³⁶².

Desse modo, a questão da estrutura da base de cálculo adotada na lei, que tomou os valores previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para fins de estimativa do custo anual de conversação das rodovias federais, não chegou a ser examinada.

Sobre o julgamento da ADI nº 447/DF, muitas considerações poderiam ser feitas, mas o escopo do trabalho não permite que as façamos neste momento. Assim, nos limitaremos a dizer que estrutura da base de cálculo adotada tem o inegável mérito de buscar a efetiva correspondência entre o tributo e o custo da atividade estatal, pois não há melhor meio de identificar a estimativa desse custo do que a lei orçamentária.

No entanto, parece-nos que havia ainda um problema na quantificação do tributo, pois, embora o custo estatal (base de cálculo primária) estivesse bem delimitado, a lei não deixou claro como esse custo foi dividido entre os contribuintes para se chegar ao valor por litro.

Seja como for, o exemplo desta lei demonstra que as formulações que estamos

³⁶¹ “NA EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA ESTABELECIDADA PELO PAR. 3. DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO, SITUA-SE A TAXA DE CONSERVAÇÃO RODOVIARIA, CRIADA PELA LEI N. 8.155, DE 28.12.90, CUJO FATO GERADOR E A AQUISIÇÃO DE COMBUSTIVEL LIQUIDO.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 447/DF. Relator: Min. Octávio Gallotti. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 05 de mar. 1993.

³⁶² O voto do Relator menciona ainda inadequações na vinculação do fato gerador (serviço de conversação) com a base de cálculo secundária do tributo (quantidade de combustível comprado), posto que a maior parte do combustível adquirido pelos proprietários de veículos seria utilizado em vias municipais e não em rodovias federais, e ainda aponta, rapidamente, que há outros usuários das vias federais que não os condutores de veículos automotivos (ciclistas, pedestres, condutores de veículo animal). Ficaram vencidos apenas os Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, que entendiam se tratar efetivamente de taxa pelo serviço de manutenção das rodovias, que seria específico e divisível (e que poderia ser cobrado mesmo em função de seu uso potencial), e que, por isso, não seria um tributo a incidir sobre operações com combustíveis (que tomava esta operação apenas para operacionalizar o pagamento da taxa), motivo pelo qual não estaria vedado pela imunidade do §3º do art. 155 da CF/88.

defendendo nesta tese são viáveis e não são difíceis de ser implementadas.

Isso, portanto, nos conduz a questionar se, em nome da praticabilidade nas taxas, será permitido deixar o legislador continuar editando leis arbitrariamente. A praticidade não autoriza que a taxa seja o que ela não é. A taxa é tributo vinculado. Tem base de cálculo específica, que precisa de definida como em qualquer outro tributo. Não pode ser arbitrária. O fato de necessitar ser estimada não significa que qualquer valor pode ser definido como taxa pelo legislador. Como ressaltou o Plenário do STF ao julgar a base de cálculo presumida na substituição tributária no ICMS, “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.” Desse modo, “o modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.” (RE nº 593.849³⁶³).

A praticabilidade – fundada num juízo fluido de razoável equivalência - não pode permitir a cobrança de taxas desproporcionais, pois estas representam invasão ilícita da propriedade privada. Não se pode adotar como absoluta a presunção dos gastos estatais que dimensionaram o valor da taxa. A matéria envolve as garantias constitucionais do contribuinte.

É preciso, portanto, que a lei estabeleça como esta estimativa – quais os custos que o legislador entendeu serem relevantes - deverá ser feita, para fins de fixação do valor do tributo. Sob pena do arbítrio e da manutenção de taxas claramente distorcidas, como é o caso das Taxas da ANATEL (TFI/TFF), aqui brevemente mencionadas.

Por fim, como já dissemos, o fato de a taxa ter como base de cálculo primária o custo estatal demanda que haja uma correlação entre a lei instituidora do tributo e a lei orçamentária. Por isso, é preciso avançar nesse processo de integração, de modo que o legislador tributário e o orçamentário já editem as leis de modo a que seja possível fazer a correlação mais próxima das duas. Assim, quando a lei orçamentária dispuser sobre os custos de atividades passíveis de serem remuneradas por taxas, esta deve ser editada de modo a detalhar melhor os custos de tais atividades, o que vai permitir que o legislador tributário identifique com mais facilidade quais os elementos de custo estão diretamente relacionados ao serviço ou a atividade de polícia, para assim fazê-los constar no texto da

³⁶³BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 20 de mar. 2017.

lei que institua o tributo. Por outro lado, quando o legislador tributário já houver instituído uma nova taxa, relacionando os elementos de custo que considera relevantes para fins de dimensionamento do tributo, o legislador orçamentário deverá então apontar as dotações conforme os itens adotados na lei da taxa como elementos do custo da atividade para fins tributários. E, não custa lembrar, o legislador orçamentário e o legislador ordinário é o mesmo, de modo que não há maiores dificuldades nesta integração.

Isso, no entanto, repita-se, não significa ressuscitar o princípio da anualidade tributária, já que não haverá a necessidade da autorização legal anual para a cobrança da taxa. Instituído o tributo, ele será perenemente exigido, mas deverá manter o seu compromisso com o custo da atividade estatal.

3.4.3 Dinâmica de Cálculo da Taxa e Delegação ao Poder Executivo. Recálculo periódico

É necessário que a lei descreva os elementos que levarão ao cálculo do valor da taxa, para que eles possam ser conhecidos e controlados. Com isso, pode-se buscar os números envolvidos (conforme o orçamento público e as estatísticas previstas na lei) e assim se determinar o valor da taxa.

Isso pode ser feito, a nosso ver, de duas maneiras: a) o próprio legislador realiza a apuração dos números e efetua o cálculo, fixando na lei o valor do tributo; b) o legislador delega ao Poder Executivo a apuração dos números, que realiza o cálculo e define o valor da taxa através de ato infralegal (Decreto).

Quanto à possibilidade de delegação ao Poder Executivo e o princípio da legalidade tributária, nossa visão sobre o tema está desenvolvida no tópico 4.1.1, ao qual fazemos remissão neste ponto.

Sem embargo, para contextualizar e permitir a compreensão daquilo que defendemos, adiantamos nosso entendimento no sentido de que não há violação à legalidade quando a lei remete ao regulamento a função de apenas apurar os custos e efetuar o cálculo do valor da taxa, conforme os critérios preestabelecidos em lei.

Logo, caberá ao legislador definir na lei os elementos que deverão ser considerados na fixação do valor da taxa, sejam os referentes ao custo ou à estimativa de contribuintes. Uma vez realizada tal tarefa, poderá o legislador delegar ao regulamento a função de apenas quantificar tais elementos, e, conforme balizamento definido em lei, apresentar o valor da taxa a ser exigida dos contribuintes

Note-se que, desta forma, o princípio da legalidade estará sendo devidamente

respeitado, pois continuará sob a reserva de lei a descrição do aspecto quantitativo do tributo, já que o legislador terá deixado expreso quais são os elementos ligados à base de cálculo – custo estatal – da obrigação tributária.

Sendo assim, o ato regulamentar que vier a instrumentalizar tal base de cálculo para permitir a definição do valor do tributo (por meio da aferição dos valores dos custos e da estimativa de usuários do serviço/particulares submetidos ao poder de polícia) estará apenas implementando um comando legal, em total regime de subordinação.

É importante deixar claro que, na dinâmica aqui proposta, a autoridade regulamentar não terá espaço para decidir quais custos irá escolher para compor o valor da taxa. Ao contrário, isso já deverá ter sido decidido pelo legislador, justamente porque o custo estatal é a base de cálculo da taxa, elemento que necessariamente deverá estar previsto na lei, seja por força do art. 150, I da CF/88, seja por força do art. 97, IV do CTN.

Nesse cenário, a previsão em lei dos elementos identificadores do custo estatal já é suficiente para respeitar as garantias de segurança jurídica e legitimidade democrática representadas pelo princípio da legalidade tributária, sendo que a delegação ao regulamento para definição do valor do tributo conforme os parâmetros estabelecidos pelo legislador não lhe traz qualquer prejuízo, mas pelo contrário: apenas instrumentaliza a tributação conforme critérios adequados e eficazes em relação à base de cálculo desta espécie tributária que é o custo da atividade estatal.

Desta forma, prosseguindo no modelo normativo que apresentamos acima, podemos acrescentar o art. 3º, que, se adotado pelo legislador, seria, a nosso ver, plenamente válido:

Art. 1º. Fica instituída a taxa de fiscalização de veículos automotivos, a ser paga pelo contribuinte anualmente em razão da realização dos atos de polícia administrativa para fins de verificação da adequação do veículo às normas previstas na Lei nº X (aqui deverá estar mencionada a lei de polícia que rege atuação da Administração)

Art. 2º. O tributo será apurado conforme o rateio do custo da atividade estatal entre o número de veículos vistoriados, o que será estimado da seguinte forma:
I - Gastos com as empresas subcontratadas para a realização dos serviços de vistoria, conforme valores previstos no orçamento público;

II - Gastos com as despesas de aquisição de equipamentos de fiscalização e vistoria de automóveis, conforme valores no orçamento público;

III - Gastos com as despesas de manutenção ou aluguel dos imóveis destinados à fiscalização no Estado, conforme valores previstos no orçamento público;

IV - Número de veículos vistoriados no ano anterior.

Art. 3º. Ato do poder executivo, a ser expedido até o final de dezembro de cada ano, irá divulgar o valor do tributo para o exercício seguinte, considerando os valores e dados descritos no artigo anterior.

Art.4º. Os novos valores da taxa divulgados no Decreto, quando forem superiores aos valores divulgados para o exercício anterior, passarão a ser exigidos após o prazo de 90 dias da edição do Decreto.

Esta dinâmica de delegação ao Poder Executivo para o cálculo da taxa, conforme

os elementos orçamentários, é importante ainda para permitir o recálculo periódico do tributo.

É que, quando a taxa é fixada diretamente na lei, há o inconveniente de seu valor tornar-se defasado com o tempo, pois a realidade dos custos apurados para um determinado exercício pode se modificar substancialmente para exercícios futuros.

Sendo assim, uma taxa fixada conforme o padrão do orçamento de custos previstos para o ano de 2018 pode se tornar desproporcional para sua cobrança no exercício de 2028, pois em uma década a atividade fiscalizatória por ela financiada poderá sofrer profundas modificações. Basta pensar a realidade das fiscalizações de ontem e de hoje, com a utilização de novas tecnologias que muitas vezes reduzem fortemente o custo estatal. No passado, para fiscalizações ambientais de grandes extensões, era preciso usar aeronaves, que, hoje em dia, são substituídas por drones. Mas o inverso também pode ocorrer, com a modificação das atividades dos particulares demandando um maior custo fiscalizatório por parte do Poder Público.

Esta mutação dos custos pode se tornar um problema grave para as taxas, uma vez que, como dissemos, a praticidade não pode tornar válidas taxas desproporcionais (o limite máximo é a “razoável equivalência”), uma vez que esse tributo tem o limite jurídico da correspondência dos custos.

Atualmente, o único mecanismo que algumas legislações adotam é o de permitir a atualização do valor da taxa por ato infralegal, normalmente para repor a inflação de determinado período. Nesse sentido, a Lei nº 13.202/15 autorizou o Poder Executivo Federal a atualizar monetariamente diversas taxas, dentre as quais a taxa de fiscalização de vigilância sanitária (art. 23 da Lei nº 9.782/99), a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (art. 1º da Lei nº 7.940/89), a taxa de serviços metrológicos art. 11 da Lei nº 9.933/99), entre outras.

Contudo, tais previsões não resolvem o problema, e, ainda, podem agravá-lo. É que se a taxa continuará a subir periodicamente em função da variação de índices de inflação, pode-se criar um abismo entre o valor do tributo e o custo estatal, nas hipóteses em que eles vierem a decrescer no tempo (as razões para isso podem ser muitas, como redução de custos pela adoção de novas tecnologias, redução do esforço estatal fiscalizatório por conta da acomodação de determinadas atividades econômicas, etc.).

Por isso, a simples atualização monetária da taxa não atende à preocupação que estamos aqui expressando, qual seja, a possibilidade de variação dos custos estatais da atividade, para maior ou para menor. No máximo, a atualização monetária atenuará o

problema em favor do Fisco no caso de aumento do custo estatal, mas mesmo assim poderá não ser suficiente, já que, por uma ou outra razão, o custo da atividade pública poderá subir mais do que a inflação (por exemplo, atividade fiscalizatória cujo insumo necessário seja cotado em moeda estrangeira).

Podemos dizer, assim, que é no mínimo recomendável – se é que não se pode concluir ser esta uma exigência do ordenamento em relação ao tributo – que a lei da taxa disponha de mecanismos que permitam o seu recálculo periódico.

Todavia, justamente para não exigir que o Poder Legislativo tenha que se movimentar para editar novas leis anualmente apenas para atualizar o valor da taxa, bastaria que a lei instituidora estabelecesse que o valor do tributo seria recalculado anualmente de acordo as despesas previstas em orçamento, por ato do Poder Executivo, devendo tal ato ser editado na periodicidade estabelecida na lei.

Com isso, garante-se a flexibilização necessária para que a taxa se mantenha em valores compatíveis com a realidade, seja para aumentá-la quando necessário, seja para reduzi-la diante de uma nova realidade de custos.

Isso, repita-se, é o que melhor atende à exigência – que vamos sempre insistir em lembrar que é jurídica, e não política – de que a taxa seja proporcional aos custos efetivamente incorridos pelo Poder Público na ação geradora do tributo.

Destacamos que, na sugestão legislativa apresentada acima, o prazo de edição do decreto a ser anualmente editado pelo Poder Executivo foi estabelecido no final de dezembro para permitir que a lei orçamentária do exercício seguinte já esteja aprovada, como determina a Constituição. De acordo com o §9º do art. 165 da CF/88, caberá à lei complementar estabelecer as normas gerais orçamentárias, dentre as quais estará o prazo para sua elaboração. No entanto, até que tal lei seja editada, o art. 35, §2º, I do ADCT estabelece que o prazo para o projeto de lei orçamentária será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, e deverá ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa³⁶⁴. Assim, pela dinâmica prevista na Constituição, e até mesmo por uma questão de lógica, o orçamento do ano seguinte deverá estar aprovado no ano anterior.

Por isso, o decreto pode ser editado até o final de dezembro, para haver condições

³⁶⁴ Os dispositivos da CF/88 referem-se nas normas orçamentárias no âmbito federal. No entanto, Marcus Abraham adverte que, pelo princípio da simetria, as previsões nela contidas deverão ser seguidas pelos estados, municípios e distrito federal. ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 283.

de se utilizar o orçamento já aprovado para o período seguinte.

Lembramos que as taxas, tributos que são, se submetem ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III da CF/88, já que não estão em nenhuma das exceções ao princípio previstas na Constituição. Assim, em caso de instituição de novas taxas ou majoração das antigas, deve ser observada tanto a anterioridade de exercício (alínea *a* do inc. III), como a anterioridade nonagesimal (alínea *b* do inc. III).

Também por esta razão, a sugestão legislativa coloca como marco temporal para o decreto o mês de dezembro para que, caso o recálculo do tributo venha representar aumento de seu valor, seja respeitada a anterioridade de exercício. Além disso, fazemos a ressalva de que os novos valores (se forem superiores aos anteriores) só poderão ser exigidos depois de 90 dias, para que também a anterioridade nonagesimal seja respeitada.

Caso, por algum motivo, o orçamento do exercício seguinte não seja aprovado até o final do ano, então a lei instituidora da taxa poderá prever a manutenção da cobrança do tributo conforme o decreto editado para o período anterior, de modo a não impedir que taxa continue sendo exigida. Apesar de não ser o ideal, ainda assim a manutenção do valor da taxa calculado com base no orçamento do ano anterior já representará alguma proporcionalidade do tributo com o custo estatal, pois os orçamentos de custeio não costumam sofrer mudanças drásticas de um exercício para o outro. Não obstante, caso o orçamento venha a reduzir-se substancialmente, os contribuintes poderão questionar a validade do tributo, ao menos na parte em que ele se mostrar excessivo. Por outro lado, caso os custos estatais venham a sofrer um aumento significativo, então a taxa ficará defasada nesse exercício, já que não poderá ser aumentada dentro do próprio ano. Esta defasagem, no entanto, poderá ser corrigida para o exercício seguinte, quando da edição do novo decreto de recálculo do tributo.

Evidentemente, outras soluções ainda podem ser pensadas, como a adoção, em algumas circunstâncias, dos valores previstos no projeto da lei orçamentária encaminhada pelo Executivo, ou, então, a adoção dos valores no planejamento de gastos de médio prazo representado pela lei de diretrizes orçamentárias.

No entanto, nossa intenção aqui não é sistematizar, por completo, as possíveis formas legislativas que a lei da taxa pode prever. Para nós, é suficiente mostrar a necessidade e a possibilidade de haver instrumentos para o recálculo periódico do tributo.

Nesse sentido, inclusive, citamos novamente o exemplo da Lei nº 8.155/90, que vinculava a Taxa de Conservação de Rodovias Federais aos custos previstos na LDO para esse fim. Nela, também havia a previsão de recálculo periódico a ser feito pelo Poder

Executivo³⁶⁵.

3.4.4 Do tratamento dos excessos arrecadatários

Mesmo com todos esses cuidados, a taxa pode representar excessos arrecadatários.

Quando isso ocorrer, o que deve ser feito?

Em primeiro lugar, toda vez que a taxa puder ser identificada como desproporcional, estará configurada a inconstitucionalidade do tributo, o que garante ao contribuinte o direito de repetir o indébito.

E, no quadrante atual, como normalmente não é possível saber qual o valor que seria o correto a título de taxa, a devolução haveria de ser pelo valor integral do tributo recolhido. Se fosse possível identificar o valor correto da taxa (ainda que aproximadamente), então a devolução poderia ser apenas da parcela que excedeu o valor que deveria ser cobrado.

Por outro lado, se os excessos arrecadatários estiverem dentro de um patamar razoável, a taxa não se tornará inválida, conforme já foi visto (critério da razoável equivalência).

Não obstante, ainda que não a invalide, seria salutar que esse excesso fosse aplicado, no exercício seguinte, ao serviço ou atividade de polícia geradores da taxa, de modo a reduzir o tributo para o exercício futuro, mantendo-se assim a proporcionalidade da exação o mais próximo possível da realidade.

Por isso, e até mesmo para se evitar litígios continuados sobre a proporcionalidade ou não do tributo, seria importante que a lei da taxa previsse mecanismos de adequação de valores para exercícios futuros em caso de excesso de arrecadação.

É que, se em um determinado ano, a taxa arrecadou dez milhões de reais a mais do que o custo que foi efetivamente incorrido no exercício dos atos de polícia, esse excedente deveria ser afetado ao órgão responsável e, no recálculo anual do tributo, esta quantia deveria ser considerada para fins de redução da taxa para o exercício seguinte.

Isso manteria o equilíbrio da exação e esvaziaria futuros litígios sobre o tributo,

³⁶⁵ “Art. 11. O Poder Executivo regulamentará esta lei no prazo de quarenta e cinco dias a contar da data de sua publicação, para fins de quantificar os valores iniciais das quotas, os procedimentos de reajustes posteriores e demais providências administrativas.”. BRASIL. Lei Federal nº 8.155/1990. Brasília: Presidência da República, 1990.

pois o eventual excesso pago em um ano seria compensado com a redução do valor para o período seguinte.

Mais uma vez, recorreremos ao exemplo da TFI e TFF cobradas pela ANATEL, cujo excesso arrecadatório, manifesto e já identificado pelos órgãos de controle da União (na casa de bilhões de reais por ano), indica a impossibilidade da manutenção da cobrança continuada desse tributo, pois o que já foi arrecadado é suficiente para a fiscalização dos serviços de telecomunicações por décadas.

Por isso, seguindo ao exemplo de lei que formulamos acima, valeria acrescentar um novo artigo, da seguinte maneira:

Art. 1º. Fica instituída a taxa de fiscalização de veículos automotivos, a ser paga pelo contribuinte anualmente em razão da realização dos atos de polícia administrativa para fins de verificação da adequação do veículo às normas previstas na Lei nº X (aqui deverá estar mencionada a lei de polícia que rege atuação da Administração)

Art. 2º. O tributo será apurado conforme o rateio do custo da atividade estatal entre o número de veículos vistoriados, o que será estimado da seguinte forma:
I - Gastos com as empresas subcontratadas para a realização dos serviços de vistoria, conforme valores previstos no orçamento público;
II - Gastos com as despesas de aquisição de equipamentos de fiscalização e vistoria de automóveis, conforme valores no orçamento público;
III - Gastos com as despesas de manutenção ou aluguel dos imóveis destinados à fiscalização no Estado, conforme valores previstos no orçamento público;
IV - Número de veículos vistoriados no ano anterior.

Art. 3º. Ato do poder executivo, a ser expedido até o final de dezembro de cada ano, irá divulgar o valor do tributo para o exercício seguinte, considerando os valores e dados descritos no artigo anterior.

Art.4º. Os novos valores da taxa divulgados no Decreto, quando forem superiores aos valores divulgados para o exercício anterior, passarão a ser exigidos após o prazo de 90 dias da edição do Decreto”

Art.5º. Eventuais sobras de arrecadação do tributo no exercício anterior serão utilizadas nas atividades do exercício seguinte, sendo que tais valores serão levados em consideração para fins de recálculo do tributo para o período subsequente.”

Nesse sentido, vale registrar a existência do Projeto de Lei do Senado nº 352 de 2016, do Senador Dalirio Beber, que pretende alterar a Lei nº 5.070/66 (lei da TFI/TFF). No projeto, pretende-se acrescentar ao parágrafo único do art. 5º da referida lei dispositivo determinando que os valores constantes da tabela anexa à lei (que definem o valor da taxa) serão reduzidos na proporção da relação entre o volume de recursos não aplicados no setor de telecomunicações e o total arrecadado pelo FISTEL no exercício anterior.

Trata-se de uma proposta legislativa específica para as Taxas instituídas pela Lei nº 5.070/66, de modo que, se aprovado, apenas estas taxas terão a previsão de redução do valor para exercícios seguintes. Diferente seria se um projeto com teor semelhante fosse alçado a nível de norma geral, por meio de meio da introdução de dispositivo no Código Tributário Nacional. Nesse caso, os entes públicos, para manterem a cobrança de suas

taxas e instituírem novas exações, teriam que inserir nas leis instituidoras dispositivo com a previsão de ajuste do valor do tributo com base em eventuais excessos arrecadatários.

Medidas desse jaez, apesar de serem produtivas e já reduzirem o campo para os excessos cometidos através da exigência de taxas desproporcionais, não resolvem a questão da inconstitucionalidade das exações que não guardem correspondência com o custo estatal, tendo em vista que a constitucionalidade ou não do tributo tem que ser confirmada no momento de sua exigência, e não posteriormente. Afinal, o contribuinte pode ter pago o tributo excessivo em um exercício, e deixar de praticar a atividade que provoca a fiscalização no exercício seguinte, quando o excesso do valor da taxa do exercício anterior estará compensado. Nesta circunstância, o contribuinte terá pago tributo inconstitucional, e esta inconstitucionalidade não terá sido “sanada” com a redução do tributo para o período posterior.

É preciso dizer, ainda, que, no nosso entender, não há vinculação expressa da receita da taxa a determinado órgão. Isso não é exigência inerente à taxa enquanto espécie tributária³⁶⁶. Entretanto, esta vinculação pode ser estabelecida por lei, o que por vezes ocorre.

Mas, independentemente de haver ou não vinculação de receita, é certo que a taxa não poderá ser desproporcional ao custo do serviço, razão pela qual o excesso arrecadatário em um exercício, caso existente e dentro do limite daquilo que se possa chamar de “razoável equivalência”, deveria ser utilizado na redução do valor da taxa a ser cobrado nos exercícios futuros, como meio de se buscar a manutenção do equilíbrio entre a arrecadação e o custo da atividade estatal. Por outro lado, se o excesso da taxa decorre de desproporção manifesta, então esse excesso deverá ser devolvido ao contribuinte.

³⁶⁶ A taxa é classificada como tributo vinculado em razão da vinculação de seu fato gerador à atuação estatal, e não em razão de uma eventual vinculação do produto da arrecadação do tributo a determinada despesa ou órgão. É que a destinação do tributo, para fins de definição de sua natureza jurídica, só é relevante para as contribuições especiais e para os empréstimos compulsórios, espécies tributárias que se distinguem justamente pelo fato de serem instituídos para o financiamento de uma determinada finalidade. Deste modo, o produto da arrecadação destes tributos deve ser obrigatoriamente direcionado à finalidade para a qual foram criados. Na taxa, a vinculação, como dissemos, está no fato gerador, e não na receita. No entanto, isso não afasta a necessidade de o tributo corresponder ao custo da atividade estatal. Por isso, em tese, não deveria haver sobras, ressalvadas diferenças de pequena monta decorrentes da impossibilidade de exata correspondência entre o valor do tributo e custo estatal. Sendo assim, para que o tributo não se descaracterize, o importante nas taxas é que estas sejam dimensionadas de acordo com o custo da atividade estatal geradora do tributo, sendo que a destinação dada aos valores arrecadados é irrelevante.

4 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICADOS ÀS TAXAS

Vista a estrutura da taxa, dedicaremos as próximas páginas a estudar os princípios constitucionais tributários e sua especial relação com as taxas.

Contudo, considerando que o tema desta tese é o aspecto quantitativo do tributo, abordaremos aqui apenas os princípios que, de uma forma ou de outra, se relacionam com a mensuração da taxa, motivo pelo qual alguns princípios não serão tratados.

Por fim, apesar de não ser propriamente um princípio constitucional tributário, também abordaremos neste capítulo a extrafiscalidade nas taxas, tendo em vista que o tema guarda relação com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

4.1 Legalidade tributária

O princípio da legalidade é a representação máxima do Estado de Direito em matéria tributária, pois é o primeiro e o mais importante limite ao poder de tributar.

Tradicionalmente, atribui-se à “Magna Carta Libertatum” a “certidão de nascimento” do princípio, quando, em 1215, os barões ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra, entre outras garantias, a condição de que nenhum tributo seria exigido sem que fosse aprovado pelo Conselho Comum do Reino³⁶⁷. No entanto, o costume de se conceder autorizações para a cobrança de “contribuições” é ainda mais antigo, como relata Victor Uckmar³⁶⁸ e Casalta Nabais³⁶⁹.

Depois de um certo adormecimento durante o período das monarquias absolutas, o princípio da tributação mediante consentimento foi retomado a partir das revoluções do século XVIII, especialmente pela revolução francesa, quando, então, através da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, foi estabelecido, em seu art. 14, que “todos os cidadãos tem o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar seu emprego

³⁶⁷ O texto em língua estrangeira é: *no scutage or aid shall be imposed on our Kingdon unless by the common counsel of our Kingdom*”.

³⁶⁸ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 09.

³⁶⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 321.

e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”³⁷⁰.

A partir de então, os países do mundo ocidental passaram a adotar em suas constituições formulações semelhantes, no sentido de condicionar a cobrança de impostos à aprovação popular mediante seus representantes no Poder Legislativo³⁷¹.

A aprovação das leis fiscais pelo Poder Legislativo, portanto, tem hoje o caráter de consentimento popular quanto aos tributos que são instituídos. Desse modo, em última análise, é a própria sociedade que define os limites da intervenção do Estado sobre o patrimônio e sobre a liberdade dos cidadãos, sendo o princípio da legalidade tributária fundamento do Estado Democrático de Direito no campo da tributação.

Por isso, o princípio da legalidade cumpre a importante função de conferir legitimidade às exações fiscais, pois é no parlamento, marcado por sua diversidade representativa, que se definem os setores da sociedade que irão sofrer a tributação e em que medida³⁷².

Além da legitimidade da tributação, o princípio da legalidade tributária instrumentaliza ainda outro relevante valor do Estado de Direito: a segurança jurídica.

É que que a criação do tributo por lei, nela integrados todos os seus elementos essenciais, traz para os contribuintes previsibilidade quanto aos encargos fiscais, o que lhes permite planejar a vida e suas atividades econômicas³⁷³. Esta previsibilidade é fundamental para que se permita a livre iniciativa, que é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 3º, IV da CF/88).

A definição do tributo em lei é importante também para que se afaste a arbitrariedade na tributação. A lei deve contemplar todos os elementos estruturantes da obrigação fiscal (sujeitos, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), descrevendo-os com a máxima clareza possível, de modo a permitir sua aplicação

³⁷⁰ Sobre a evolução do princípio da legalidade tributária, em detalhes, na Inglaterra, Espanha, França, Itália, EUA e Argentina: CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 251-288.

³⁷¹ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 24-25.

³⁷² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 330-331.

³⁷³ “La idea de ‘previsibilidad’ es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho”. NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p.113.

uniforme a todos os contribuintes, sem espaços para juízos de valor ou oportunidade por parte do aplicador da norma. Isso promove um ideal de generalidade e igualdade no âmbito fiscal, pois as obrigações tributárias estabelecidas em lei alcançam a todos, salvo as exceções previstas no próprio ordenamento jurídico.

A conjugação da legitimidade democrática com a proteção à segurança jurídica faz do princípio da legalidade tributária uma verdadeira garantia do cidadão-contribuinte, pois limita o exercício arbitrário do poder de tributar, preservando-se a propriedade privada e a liberdade do contribuinte de dispor de seu patrimônio como lhe convier. Esta visão garantística do princípio, de índole liberal e que inspirou sua inclusão nas constituições modernas, continua, a nosso ver, sendo sua principal função, ainda que, junto a ela, se possa justificar o princípio da legalidade tributária também sob o aspecto de legitimidade democrática da distribuição do ônus fiscal na sociedade³⁷⁴.

Na Constituição Federal de 1988, a legalidade, como uma garantia fundamental do cidadão, está prevista no inc. II do art. 5º da CF/88, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se de previsão da legalidade genérica, como corolário do Estado de Direito e do sistema republicano de governo.

O referido preceito tutela a liberdade, de modo que a obrigação de pagar tributos, talvez a maior das interferências do Estado na liberdade individual depois das penas restritivas de liberdade, já encontra uma primeira proteção no inc. II do art. 5º.

No entanto, no âmbito tributário, o princípio da legalidade ganha contornos mais fortes, uma vez que é reiterado, agora como uma limitação ao poder de tributar, no inc. I do art. 150 da CF/88, onde se afirma ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Sem embargo, a legalidade tributária (art. 150, I da CF), embora guarde estreita relação com a legalidade genérica (art. 5º, II da CF), com esta não se confunde.

É que esta última se contenta com a existência de leis de caráter geral, a conduzir a ação administrativa conforme seus mandamentos, mas permite à Administração certa liberdade de atuação, comportando ainda delegação ao Poder Executivo para complementação concreta da norma.

Já a legalidade tributária é mais rigorosa, pois exige que o tributo seja efetivamente criado por lei, que deverá dispor sobre todos os seus aspectos relevantes. Como adverte Luciano Amaro, “o princípio da legalidade tributária vai além da simples

³⁷⁴ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 109: 11-33 jul./set. 1972, p. 13.

autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo”, sendo necessário que a lei defina, em abstrato, todos os aspectos relevantes da obrigação tributária, para que se possa “determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias”³⁷⁵.

Disso decorre a conclusão de que o princípio da legalidade, em matéria tributária, não comporta delegação, de modo que o Poder Legislativo não poderá conceder ao Poder Executivo a faculdade de completar a norma tributária em algum de seus aspectos essenciais. Como adverte Cassone, mesmo que uma lei tenha criado um tributo, caso nela não estejam contemplados todos os seus elementos – a alíquota, por exemplo –, eles deverão ser completados por uma outra lei, e não por ato infralegal³⁷⁶. Apenas quando a lei tiver disposto sobre todos os elementos estruturantes da obrigação tributária – fato gerador, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota – é que se poderá considerar instituído o tributo, sendo que o inc. I do art. 150 da CF é claro no sentido de que cabe à lei instituir o tributo, e não apenas autorizá-lo. Do contrário, como lembra Hugo de Brito, admitir que a lei apenas estabeleça o tributo sem dar-lhe os contornos necessários à sua exigência seria “admitir que a lei apenas comece o processo de criação ou instituição do tributo”³⁷⁷.

Esta necessária completude da norma tributária faz com que a legalidade tributária seja compreendida pela doutrina como “reserva de lei”, pois “repele a delegação e implica que a lei deve regular, de maneira completa, ao menos os elementos essenciais dos tributos (fato imponible, base imponible, sujeitos passivos e exceções)”³⁷⁸. É exatamente no grau de determinação da matéria legislada que se encontra a diferença entre a legalidade geral do art. 5º, II e a legalidade tributária do art. 150, I³⁷⁹, concluindo Schoueri que a legalidade tributária implica “reserva de lei”, sendo vedada qualquer tipo de

³⁷⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134.

³⁷⁶ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 72.

³⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 28.

³⁷⁸ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. “El principio constitucional de capacidad contributiva”. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 40.

³⁷⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 303-304.

delegação em relação aos elementos estruturantes da obrigação tributária³⁸⁰.

Em síntese, pode-se dizer que o princípio da legalidade, em sua vertente tributária (art. 150, I da CF/88), apresenta-se como reserva de lei formal e material. Formal, pois as normas que instituem e majoram tributos deverão ser o produto da atividade do Poder Legislativo, editadas de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição. Material porque, além de abstratas e genéricas, a lei fiscal deverá conter todos os elementos essenciais à formação da obrigação tributária, não havendo espaço para delegações nesta matéria³⁸¹.

Há, no entanto, países em que o princípio da legalidade sofre mitigações. É o caso da Espanha, onde, como explica José Casás, exige-se lei apenas para se criar o tributo, e não para que se regule todos os seus elementos. Essencialmente, a lei haveria apenas de indicar os sujeitos da relação tributária e a hipótese de incidência, podendo-se deixar para o regulamento do Executivo a definição da base de cálculo e da alíquota³⁸².

No Brasil, a situação é diferente. Primeiro, porque o constituinte brasileiro, no art. 150, I da CF, utilizou-se do termo “instituir tributo”, o que, na leitura feita pela doutrina nacional, pressupõe a descrição de seus elementos fundamentais. Em segundo lugar porque, onde o legislador constituinte quis afastar esta exigência, o fez de forma expressa³⁸³. Quanto a estas exceções, vale notar que todos os casos envolvem tributos que, além da função fiscal, ostentam caráter regulatório, sendo largamente utilizados com finalidades extrafiscais.

A descrição do aspecto quantitativo pela lei tributária é de fundamental importância, pois são os elementos que o compõem que, no final das contas, definem o valor do tributo a ser pago pelo contribuinte. Por isso, tão relevante quanto à fixação da

³⁸⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 305.

³⁸¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 345.

³⁸² CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005. p. 342. O mesmo fenômeno é observado por SCHOUERI, que, citando Perez Ayala, também confirma a desnecessidade de que a lei, na Espanha, defina a base de cálculo e a alíquota dos tributos. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 305). Isto também é confirmado por Laptaza (LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 9).

³⁸³ Apenas no IE, II, IPI e IOF (art. 153, §1º) e na CIDE-Combustíveis (art. 177, §4º, I, b) é que se permite ao Poder Executivo alterar suas alíquotas, e, assim mesmo apenas quando “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”.

base de cálculo em lei é também a definição da alíquota³⁸⁴.

Dessa forma, e, para que não houvesse dúvida, o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, dispôs que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos (inc.I), sua majoração ou diminuição (inc. II), a definição do fato gerador da obrigação principal (inc. III), e a fixação da alíquota e da base de cálculo dos tributos (IV). O dispositivo é fruto da preocupação da Comissão que elaborou o anteprojeto do Código no sentido de que ele fosse explícito na enumeração pormenorizada de todos os elementos relevantes para o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito tributário³⁸⁵.

Portanto, ao contrário do que ocorre em outros países, o princípio da legalidade tributária no Brasil exige que “todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei”³⁸⁶. Em especial, não pode haver dúvidas de que os elementos quantificadores da obrigação tributária – base de cálculo e alíquota – também deverão constar em lei.

Não obstante, tendo a lei cumprido sua função de definir os elementos estruturantes da obrigação tributária, nada impede que o legislador delegue ao Poder Executivo a função de regulamentar a lei para fins de lhe dar aplicabilidade. De fato, questões acessórias e instrumentais podem e devem ser definidas em atos infralegais, na medida em que são necessárias para que o tributo possa ser cobrado pelo Fisco e pago pelos contribuintes. Nesta função, o Poder Executivo deverá respeitar os comandos legais, não podendo modificar, suprimir ou acrescentar normas referentes à identificação dos sujeitos da obrigação, fato gerador, base de cálculo e alíquota³⁸⁷.

Outrossim, Schoueri destaca ainda a possibilidade de o legislador, ao instituir o tributo, prever a existência de atos administrativos como condição para o surgimento da obrigação tributária. Nesse caso, o ato administrativo requerido pela lei não estará

³⁸⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário - Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 163.

³⁸⁵ Como noticia Ulhoa Canto, o dispositivo é fruto da preocupação da comissão que elaborou o anteprojeto do Código, no sentido de que esse fosse explícito em indicar que todos os elementos relevantes da obrigação tributária deveriam estar na lei. CANTO, Gilberto de Ulhoa e COUTINHO, Fábio de Souza. “O princípio da Legalidade”, em *Caderno de Pesquisas Tributárias, CEEU/Resenha Tributária*, São Paulo, 1981, p. 296.

³⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 28.

³⁸⁷ Como adverte Cassone, o ordenamento jurídico brasileiro não admite o “regulamento autônomo” em matéria tributária (CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 72.)

cumprindo uma função normativa de regulação dos elementos da obrigação tributária (não inova, modifica, acrescenta ou suprime elementos da regra matriz), mas apenas estará instrumentalizando e viabilizando a cobrança do tributo. Como exemplo, cita as “Black Lists” para a tributação internacional (nas quais se indicam os países com regimes de tributação favorecida, o que impacta a definição da carga tributária brasileira sobre os contribuintes lá estabelecidos), como atos da Administração complementares da norma tributária, sem que haja prejuízo à Legalidade³⁸⁸.

Outrossim, atos regulamentares da Administração Tributária, quando sejam meramente interpretativos, são também admitidos, desde que, através da interpretação, não se busque modificar o conteúdo da lei. Tais atos, inclusive, são importantes para padronizar a interpretação da Administração, de modo que não haja divergência na aplicação da lei pelos agentes fiscais. Evidentemente, quanto maior for a abertura dos termos adotados pelo legislador, maior será o espaço da Administração nesta tarefa. No entanto, sempre haverá o limite semântico dos termos adotados no texto legal, sendo certo que a interpretação dada pela Administração por meio de atos normativos poderá ser questionada pelo particular caso ele considere que o regulamento modificou ou foi além daquilo estabelecido na lei.

Enfim, como afirma Lodi Ribeiro, que também repele os regulamentos autônomos em matéria fiscal, o regulamento pode inovar a ordem jurídica, já que lhe cabe dispor sobre detalhes da norma tributária não tratados pelo legislador, assim como interpretar os conceitos contidos na lei. O que não poderá fazer é dispor sobre matérias submetidas à reserva de lei, como é o caso dos elementos estruturantes da obrigação tributária³⁸⁹. É nesse sentido, de estabelecer obrigações, que se diz que o regulamento não pode inovar a ordem jurídica em matéria tributária.

O princípio da legalidade, na forma de reserva de lei, ou ainda, de reserva absoluta de lei, traz ainda relevante debate sobre tipicidade no direito tributário. Neste ponto, as discussões não são a respeito de quais elementos da obrigação tributária deverão ou não estar previstos em lei, mas sim sobre a forma pela qual a norma deve ser elaborada – com a adoção de conceitos fechados ou abertos – e a forma como deve ser interpretada – se comporta interpretação extensiva, etc.

³⁸⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 305.

³⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 50.

Para os fins deste trabalho, no entanto, nos interessa primordialmente a conclusão já exposta acima, de que todos os aspectos da obrigação tributária – notadamente o quantitativo – devem estar na lei, de modo que o clássico debate sobre a tipicidade da norma tributária, embora seja importantíssimo para o direito tributário, não será objeto de maiores digressões nesta tese.

4.1.1 O princípio da legalidade nas taxas

O art. 150, I da CF/88 determinou que somente a lei poderá instituir e majorar tributo.

Ao adotar a legalidade para o tributo como gênero, não pode haver dúvida de que o princípio se aplica a todas as suas espécies, inclusive às taxas.

Nesse sentido, tem-se que, no Brasil, o alcance do princípio da legalidade nas taxas não é diverso daquele que ocorre para os impostos e demais tributos, de modo que, também para esta espécie tributária, sua instituição deve ser feita por lei que deverá dispor sobre de todos os elementos estruturantes da obrigação fiscal.

O mesmo não ocorre em Portugal, onde o princípio da legalidade tem dimensão distinta para taxas e impostos. Quanto aos últimos, o art. 103, §2º da Constituição Portuguesa dispõe que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”. Disposição semelhante não há em relação às taxas, que são mencionadas apenas no art. 165, *i* da Constituição Portuguesa (na redação dada após a Emenda Constitucional de 1007) que dispõe ser de competência exclusiva da Assembleia da República legislar (salvo autorização ao Poder Executivo para que assim o faça), dentre outras matérias, sobre a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. Isso leva Gomes Canotilho e Vital Moreira a afirmarem que as taxas só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto. Por isso, concluem, as taxas podem ser criadas por diploma legislativo governamental ou por via regulamentar, observada a lei-quadro competente³⁹⁰. O mesmo entende Casalta Nabais, que, comentando o princípio da legalidade em seu país, diz que “o princípio em causa apenas vale relativamente aos impostos e não também face a outras figuras tributárias próximas do imposto, mormente

³⁹⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. rev. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. vol. 1, p. 1095.

face às taxas”³⁹¹. Para o referido autor, esta flexibilização da legalidade em relação às taxas decorre do fato de que esta espécie tributária já encontra outros limites (constitucionais) como o da proibição de excesso e proporcionalidade em relação aos custos, motivo pelo qual não haveria necessidade de se exigir que o legislador formal cuidasse de seus elementos diretamente pela lei³⁹².

De todo modo, a Constituição Portuguesa determina que a Assembleia da República estabeleça em lei o regime geral das taxas, o que, na visão de Cardoso da Costa, deverá compreender a própria noção de taxa e sua caracterização, suas possíveis modalidades e indicação típica dos domínios de sua incidência, os princípios e regras gerais relativos à competência para o seu estabelecimento, e os critérios que devem reger a fixação do respectivo montante³⁹³.

Em síntese, em Portugal, as taxas podem ser instituídas por lei ou por ato regulamentar do Poder Executivo, a quem caberá ainda definir valores e demais elementos necessários à cobrança³⁹⁴. Não obstante, as normas que vierem a instituir as referidas taxas deverão observar os contornos gerais do tributo conforme definido em lei pela Assembleia da República³⁹⁵.

Na França, também a Constituição, em seu art. 34, limita-se a determinar que a lei estabelecerá “à base, à taxa e às modalidades de cobrança dos impostos de todas as naturezas”, de modo que a extensão da legalidade para todos os elementos essenciais da

³⁹¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 345.

³⁹² Saldanha Sanches, após também confirmar que as taxas estão excluídas da reserva de lei em sentido formal, justifica a flexibilização da legalidade quanto à esta espécie tributária por “razões de eficiência administrativa e otimização financeira”, no sentido de que os diversos níveis de governo devem ter a agilidade necessária para criar taxas e definir seus valores conforme as realidades locais.”. SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998, p. 20.

³⁹³ COSTA, José Manuel M. Cardoso da. “Sobre o princípio da legalidade das taxas (e das demais contribuições financeiras)”. In: *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano – No centenário do seu nascimento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 802.

³⁹⁴ Justamente em função desta flexibilização da legalidade nas taxas, há autores portugueses que se preocupam em ressaltar a necessária equivalência do tributo com o custo estatal. Do contrário, se houver manifesta desproporção, haverá então a cobrança de impostos sob o manto de taxa, em drible ao princípio da legalidade: “Isto porque, se se verificar uma manifesta desproporção entre aquilo que é a utilidade obtida e o preço pago, sendo este muito maior do que o custo da utilidade obtida, pode considerar-se que estamos perante um verdadeiro imposto e não uma taxa.” VALDEZ, Vasco. *A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa*. CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando (Coord.). *A Relação Jurídica Tributária - Lições de Fiscalidade – Vol I: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 186-187.

³⁹⁵ No exercício desta competência, foi editada a Lei nº 53-E/2006 (LRGTAL), que define o regime geral para as taxas exigidas pelas autarquias locais em Portugal.

obrigação tributária limita-se aos impostos.

Já em outros países, a proteção da legalidade se aplica em igual extensão aos impostos e demais tributos. Na Itália, por exemplo, o art. 23 da Constituição afirma que “nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta, a não ser com base em lei”. Na Espanha, o item 3 do art. 31 da Constituição dispõe que “só poderão estabelecer-se prestações pessoais ou patrimoniais de carácter público de acordo com a lei”³⁹⁶. Na Argentina, por sua vez, não há uma norma constitucional expressa da qual se possa extrair o princípio da legalidade tributária. No entanto, o princípio é identificado a partir da leitura sistemática de diversos dispositivos constitucionais³⁹⁷. Diante disso, e explicando que o termo “contribuições” adotado pela Constituição Argentina decorre de sua antiguidade (o texto original é de 1853) e tem por finalidade o alcance de todas as espécies tributárias, Casás³⁹⁸ afirma que o princípio da reserva de lei em matéria tributária na Argentina deve ser visto de maneira ampla, de modo a alcançar todas as espécies tributárias, inclusive taxas e contribuições de melhoria³⁹⁹.

Apresentamos os exemplos acima para demonstrar que há países em que as taxas estão submetidas a um regramento distinto quanto ao princípio da legalidade, o que lhe permite uma maior flexibilização.

Esse não é, contudo, o caso do Brasil, em que o princípio da legalidade é adotado para os tributos de uma forma geral, seja na Constituição (art. 150, I da CF) ou no CTN (art. 97).

³⁹⁶ “Las tasas, como tributos que son, están amparadas en su creación y determinación de sus elementos esenciales por el principio de reserva de ley.” FRIAS, Angeles Garcia. Los fines extrafiscales en las tasas. In: *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español – Ponencias y Comunicaciones Españolas*. Madrid: Marcial Pons, 1991, p. 178.

³⁹⁷ A Constituição em vigor, após a revisão de 1994, dispõe, em seu art. 4º, que os gastos da nação serão cobertos com os fundos do tesouro nacional, compostos, dentre outras, de contribuições impostas à população pelo Congresso. Outrossim, o art. 17, ao proteger o direito de propriedade, afirma que somente a lei poderá impor as contribuições previstas no art. 4º. Há, ainda, outras referências à lei e as “contribuições” pagas pela população na Constituição Argentina, como a prevista no art. 42 que diz ser competência privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa de leis sobre contribuições.

³⁹⁸ CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 513-514.

³⁹⁹ Ainda quanto ao alcance do princípio da legalidade em relação às taxas, Casás relata que, nos pronunciamentos das Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário de 1991, na Venezuela, foi firmada resolução segundo a qual “a taxa como espécie do gênero tributo se encontra submetida ao princípio da legalidade, devendo contar a lei de sua criação uma descrição clara e precisa da atividade que gera a obrigação, com indicação do sujeito passivo e dos elementos quantificadores do tributo”. CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 518.

No entanto, mesmo perante o ordenamento jurídico brasileiro, há autores que sustentam que a taxa se submeteria a um critério mais ténue quanto ao princípio da legalidade. Desse modo, seria possível, em tal espécie tributária, se aceitar um menor rigor da lei na definição dos elementos estruturantes da obrigação tributária, especialmente no que toca à definição de aspectos técnicos. É o que defende Ricardo Lodi Ribeiro, para quem as taxas, por se referirem a uma atividade estatal, “acabam deixando ao regulamento uma carga maior de cognição da realidade, especialmente em matéria técnica”⁴⁰⁰. O mesmo defende Lobo Torres, para quem o princípio da legalidade deve ser flexibilizado nos tributos contraprestacionais. Especialmente quanto às taxas, defende o autor que “as taxas passam a apresentar larga faixa de indeterminação, principalmente as vinculadas ao exercício do poder de polícia, de difícil definição na sociedade contemporânea, carecem de complementação pelas definições administrativas dos serviços em que se apoiam.”⁴⁰¹. Ainda nesta linha, Lobo Torres, ao tratar das taxas ambientais, afirma que o seu princípio norteador deve ser o do “poluidor-pagador”⁴⁰². Dessa forma, considerando que o termo “poluidor” configura um tipo aberto, o Poder Executivo teria melhores condições de definir aqueles que se identificam como “poluidores”, o que justificaria a adoção de um tipo aberto nessa modalidade tributária a ser complementado pelo regulamento⁴⁰³. Posição semelhante é defendida por Silvia Faber Torres, para quem, nos tributos contraprestacionais, evidencia-se “de forma mais clara, a

⁴⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 48.

⁴⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os subprincípios constitucionais. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2004, n. 58, p. 203.

⁴⁰² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, jan-mar. 2004, n. 235, p. 222.

⁴⁰³ Sobre o princípio do poluidor-pagador, pensamos que este deve ser aplicado com cuidado nas taxas. Certamente, esta noção deve fazer parte dos debates legislativos, para fins de se definir, a partir das regras de polícia ambiental, quais setores econômicos devem ser submetidos ao pagamento do tributo. Mas somente poderá ser contribuinte da taxa aqueles que sofrerem os atos de polícia ambiental, e não qualquer potencial poluidor. Mesmo nas taxas ambientais, continua havendo a necessidade da prática do ato estatal do exercício do poder de polícia, sem o qual não há fato gerador do tributo. A princípio, se um agente causa mais poluição, será mais fiscalizado, e com isto, causará maior custo e conseqüentemente pagará mais taxa. Mas deve ser notado que não é exatamente a ideia de poluidor-pagador que gera a exigência da taxa, mas sim a ideia de um poluidor causador de custos fiscalizatórios, e, por isso, contribuinte da taxa. Não é contribuinte porque polui. É contribuinte porque o Estado age diretamente em relação a ele, incorrendo em custos que são suportados por uma taxa instituída em lei. Se o estado age em relação a determinado particular porque ele é poluidor, isto é, a causa da ação estatal (poder de polícia) e não a causa do tributo (que é o ato estatal).

necessidade de sua regulação por outro tipo de norma que não a parlamentar”, tendo em vista a “indeterminação dos próprios fatos que vêm a gerar a incidência tributária”, quais sejam, exercício do poder de polícia, serviço público, obra pública e ocorrência de riscos sociais e econômicos. Isso provocaria a “indeterminação dos elementos identificadores e quantificadores dos tributos que os financiam, os quais, pela sua impossibilidade de regulação legal exaustiva, serão preenchidos pela posterior interpretação ou mesmo ponderação da Administração Fiscal.”⁴⁰⁴

A despeito dos bem articulados argumentos apresentados por aqueles que defendem a flexibilização da legalidade nas taxas, discordamos desta posição.

Ainda que decorrente de uma atividade estatal específica e divisível, a taxa é tributo como as demais espécies, e implica a transferência forçada de parte do patrimônio do particular ao Estado. Por isso, todos os cuidados que cercam a atividade impositiva devem ser reproduzidos para as taxas, já que também nesta seara impera a segurança jurídica, seja no seu viés de cognoscibilidade e previsibilidade, seja no viés de vedação à arbitrariedade da exigência fiscal. Além do mais, para que possa ser cobrada, a taxa também precisa estar revestida da legitimidade democrática representada pela autorização do Poder Legislativo para sua instituição.

Isso, a nosso ver, exige que a lei instituidora da taxa descreva sua hipótese de incidência com a mesma densidade com que descreve o fato gerador dos impostos, bem como que disponha sobre o aspecto quantitativo da obrigação tal qual deve fazer para todas as outras espécies tributárias.

Vale lembrar que no Brasil, o exercício do poder tributário não pode ser realizado apenas com base em leis autorizadas da cobrança de tributo, afinal, conforme exige o art. 150, I da CF/88, é preciso que a lei o institua, o que somente ocorre quando todos os elementos estruturantes da obrigação estão na lei. Assim, leis que somente autorizem a cobrança de determinado tributo, cujos fato gerador, base de cálculo e alíquota venham a ser completados via regulamento, não são compatíveis com a segurança jurídica na tributação instrumentalizada pelo princípio da legalidade tributária.

Por isso, ainda que as taxas tenham por hipótese de incidência o exercício do poder de polícia e a prestação do serviço público, o que, de fato, envolve conceitos cambiantes e dinâmicos, isso não significa que haja autorização do sistema constitucional brasileiro para que esta espécie tributária seja exigida com menor rigor quanto à legalidade. Se a

⁴⁰⁴ TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no estado de direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 316-317.

dinâmica dos negócios e a da realidade social demanda constante alteração ou ampliação da atuação de polícia e da prestação de serviços públicos, o legislador também terá que ser ágil para modificar a lei tributária de forma a nela incluir novas hipóteses de incidência.

Pode não ser assim em outros países como Portugal, em que a Constituição manteve o rigor da legalidade apenas para os impostos, contentando-se com um leiquadro a dar contornos para as taxas, que poderão ser instituídas e reguladas por atos infralegais. Mas, no Brasil, as “limitações ao poder de tributar” condicionam o exercício desse poder para todos os tributos, não havendo nenhuma exceção para as taxas, seja na Constituição, seja no Código Tributário Nacional.

Por esta razão, as taxas deverão ser instituídas por lei e não por outros atos normativos⁴⁰⁵, como já decidiu o STF ao declarar inconstitucionais, em medidas cautelares, a Taxa de Cadastro do IBAMA, instituída pela Portaria nº 113/1997⁴⁰⁶, e a Taxa de Fiscalização Pesqueira instituída pelo mesmo órgão, através da Portaria nº 62/2000⁴⁰⁷. No mesmo sentido, foi declarada inconstitucional Taxa da SUFRAMA para autorização de importações⁴⁰⁸.

Além de ser necessária lei formal para a instituição de taxa, esta deverá descrever efetivamente o fato gerador do tributo, não sendo suficientes descrições genéricas que apenas afirmem serem as taxas devidas pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviço público, sem que seja especificado qual será efetivamente a atividade de polícia ou o serviço.

Nesse sentido, o STF, no ARE nº 957.650/AM, julgado com repercussão geral, declarou inconstitucional a Taxa de Serviços Administrativos da SUFRAMA, instituída pela Lei nº 9.960/00, cujo fato gerador era assim descrito:

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.”

⁴⁰⁵ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. cap. 15, p. 383.

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 1.823/MC. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 16 de out. 1998.

⁴⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2247/MC. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 10 de nov. 2000.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 556854/AM. Relator: Min. Cármen Lúcia. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 11 de out. 11.

Como se observa, o dispositivo legal limitou-se a afirmar que a taxa seria devida pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviço público, sem dizer concretamente qual seria a ação de polícia ou qual seria o serviço prestado pela SUFRAMA. Diante disso, o Plenário do STF declarou a lei inconstitucional justamente por “não definir de forma específica o fato gerador da exação.”⁴⁰⁹. Na mesma oportunidade, foi firmada a tese referente ao tema 891, no seguinte sentido: “É inconstitucional o art. 1º da Lei 9.960/2000, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos – TSA, por não definir de forma específica o fato gerador da exação”.

Enfim, não atendem ao princípio da legalidade tributária leis que apenas autorizem a cobrança de taxas pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação do serviço público, sem descrever especificamente no que consistirá a autuação estatal que levará ao nascimento da obrigação de recolher o tributo.

Além do fato gerador, caberá à lei dispor sobre o aspecto quantitativo do tributo, descrevendo os elementos de custos que irão impactar no seu cálculo (tese que estamos a defender neste trabalho).

Neste ponto, devemos voltar ao que já defendemos acima, no que diz respeito à necessidade de a lei instituidora da taxa dispor sobre os elementos quantitativos da obrigação, bem como sobre a possibilidade de delegação ao regulamento para fins de fixação do valor do tributo.

Conforme já dissemos, o modo como as taxas são hoje cobradas dá margem à arbitrariedade na sua quantificação, já que o legislador apenas informa na lei o valor do tributo sem qualquer preocupação em demonstrar que tal valor é compatível com o custo da atividade estatal.

Por isso, entendemos ser necessário que a lei instituidora do tributo descreva em seu corpo quais são os elementos identificadores do custo da atividade estatal que serão considerados para fins de exigência do tributo, para que eles possam ser conhecidos e controlados. Isso, a nosso ver, é mais importante do que a própria previsão na lei do valor fixo a ser exigido a título de taxa.

A rigor, o princípio da legalidade, no âmbito fiscal, decorre de dois grandes valores:

- a) legitimidade da tributação, através do consentimento da sociedade na instituição dos tributos, o que se faz por meio de lei editada pelo Poder

⁴⁰⁹ BRASIL. Agravo em Recurso Extraordinário n. 957.650/AM. Relator: Min. Teori Zavascki. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 15 de jun. 2016.

Legislativo que congrega os representantes da população;

- b) a segurança jurídica, no sentido de que todos conheçam de antemão às imposições tributárias, bem como para vincular a ação da autoridade fiscal aos limites dos mandamentos legais.

Para dar efetividade a tais valores, é preciso que a lei tributária preveja o fato gerador e os demais elementos necessários à quantificação do tributo, que não poderão ficar sujeitos à discricionariedade da autoridade pública responsável pela coleta.

De forma geral, a lei não traz em seu próprio corpo o valor do tributo devido, mas apenas os critérios para seu cálculo. Nos impostos, a lei, além de descrever a hipótese de incidência, informa qual é a base de cálculo (grandeza sobre a qual o tributo será apurado) e a alíquota, cabendo ao contribuinte ou à autoridade fiscal (a depender da modalidade de lançamento do tributo, se por homologação ou de ofício) realizar o cálculo mediante a apuração concreta das circunstâncias em que o fato gerador foi realizado.

Nas taxas, devido a sua característica de tributo vinculado (ou seja, que não se conecta com atos ou fatos do contribuinte que sejam reveladores de riqueza), o tributo, ou já está apresentado diretamente na lei (valor fixo por contribuinte, como na taxa para expedição de passaporte), ou é apresentado em valor fixo a ser multiplicado por alguma unidade de medida relacionada ao serviço ou ao ato de polícia.

Isso, já expusemos, traz uma série de complicações, o que nos levou a concluir que a lei da taxa deve descrever quais os elementos que deverão ser considerados na definição do valor do tributo, pois são esses elementos que compõem sua base de cálculo primária. A inexistência desta definição por parte do legislador leva à arbitrariedade do valor da taxa, o que não é resolvido com a fixação do valor do tributo na lei, já que não se sabe de onde tal valor foi retirado.

Por isso, é fundamental que a lei traga os elementos que deverão ser considerados na fixação do valor do tributo, sendo que esta necessidade não é suprida pelo fato de a lei já fixar nela própria o valor devido (nas taxas fixas), ou, ainda, o valor fixo a ser multiplicado por algum elemento do contribuinte conectado à extensão do serviço ou do ato de polícia. Na taxa, o ônus do qual o legislador precisa se desincumbir é o de descrever na lei os elementos que formam o valor do tributo, indicando de maneira clara quais os custos e estimativas que serão considerados.

Se o fizer, já estará cuidando – ele próprio, o legislador - da fixação dos critérios de quantificação do tributo, que, para ser exigível, precisará passar ainda por um simples cálculo matemático, que não precisa ser necessariamente realizado pelo Poder

Legislativo. Basta que que esses cálculos – considerando os critérios previamente fixados pelo legislador – sejam feitos por uma autoridade pública, que veicule o valor da taxa a ser recolhida pelos contribuintes.

É preciso esclarecer que a operação aritmética a que estamos nos referindo não é a da apuração do tributo devido por cada contribuinte (função do lançamento tributário). O que estamos dizendo é que o cálculo que legislador faria (de dividir o custo conforme previsto no orçamento público pelo número de contribuintes previstos para a taxa) pode ser feito por autoridade do Poder Executivo, em ato normativo infralegal de caráter geral e abstrato. Ou seja, ao invés da lei, o decreto irá cumprir a função de informar o valor do tributo.

O Poder Executivo, nesse particular, não terá espaço para atuar discricionariamente. Ao contrário, deverá seguir os estritos termos do que a lei dispuser sobre os elementos de custo e das estimativas necessárias a definição da taxa.

Por isso, delegar ao Executivo o cálculo e a divulgação dos valores das taxas, por meio adequado, não ofende a legalidade, desde que tal delegação seja feita mediante balizas concretamente definidas pelo legislador⁴¹⁰. O rigor da legalidade deve ser exigido quanto à descrição dos elementos do cálculo do tributo, o que, hoje em dia, não acontece.

Mas se a lei descreve os elementos de cálculo da taxa, e assim, sua base de cálculo primária a partir da qual se deve fixar a alíquota (valor fixo), a função de garantir a segurança jurídica quanto ao valor do tributo já estará cumprida, sendo o posterior ato regulamentar de cálculo – e divulgação final do valor – mero desdobramento da própria lei.

Como se pode observar, a delegação ao Poder Executivo, para que apenas apresente o valor da taxa mediante a execução dos cálculos segundo os critérios estabelecidos em lei, não arranha em nada os valores protegidos pelo princípio da legalidade. A legitimidade do tributo permanecerá intacta, pois a sociedade por meio de seus representantes terá anuído com a instituição da taxa, e, além disso, terá definido com cuidado o que poderá impactar na definição de seu valor. A segurança jurídica também não é prejudicada, pois todos conhecerão os elementos envolvidos na definição do tributo, que será divulgado com antecedência em ato normativo infralegal. E continuará não havendo espaço para discricionariedade pelo Executivo na definição do tributo, pois sua

⁴¹⁰ ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Volume 1: Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005, p. 540.

atuação, para complementar a lei, deverá ser feita nos estritos termos nela previstos.

Como se percebe, o ato infralegal, na hipótese que defendemos, continuará tendo função meramente regulamentar, já que nada mais será do que a concretização dos critérios definidos pelo legislador para fins de fixação do valor da taxa. Por isso, trata-se de ato necessário “ao fiel cumprimento da lei”, nos termos do art. 84 da CF/88.

Em síntese, ao aceitarmos que o regulamento possa ser utilizado para fins de apuração e divulgação do valor da taxa, não estamos defendendo a deslegalização desse tributo ou, ainda, a adoção de conceitos abertos ou indeterminados em matéria de taxas. Ao contrário, estamos preocupados em reforçar o princípio da legalidade em tal espécie tributária, na medida em que o esforço principal de nossa tese consiste em trazer para a própria lei os elementos que compõe o custo estatal, que, como vimos, é a base de cálculo primária da taxa. No entanto, dispondo o legislador sobre os elementos diretamente ligados a esse custo, não viola o princípio da legalidade a delegação para que o Poder Executivo edite os atos regulamentares necessários à complementação da norma tributária, no tocante à identificação material dos valores vinculados aos elementos considerados pelo legislador como componentes do custo estatal⁴¹¹.

Esta permissão para que o Executivo complemente a norma tributária, desde que o faça nos limites estritos previamente fixados pela Lei, não é novidade no direito brasileiro, e o caso do SAT comprova isso. De fato, no RE nº 343.446, o STF aceitou como constitucional a delegação ao Poder Executivo para que, de posse dos dados disponíveis pelo Ministério da Previdência Social, fizesse o enquadramento das empresas nos graus de riscos estabelecidos na lei, para fins de definição da alíquota da contribuição ao SAT (seguro de acidente do trabalho)⁴¹². Realmente, para que a contribuição atendesse

⁴¹¹ Ao falar da reserva absoluta, Schoueri diz ele que “isso não significa, entretanto, que não possa o legislador prever a existência de atos administrativos como condição para o surgimento da obrigação tributária. A hipótese tributária pode incluir, assim, a manifestação da administração”. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 305.

⁴¹² “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade

sua finalidade – distribuindo os encargos do financiamento dos benefícios pagos em função dos acidentes do trabalho de acordo com os segmentos econômicos que mais causavam esses acidentes – era preciso que as alíquotas fossem fixadas considerando-se o risco que cada atividade causava. Assim, a solução encontrada pelo legislador foi definir as alíquotas conforme graus de risco classificados como leve, médio e alto, deixando a classificação dos segmentos econômicos nesses graus de risco a cargo do Poder Executivo. E isso foi feito porque o legislador não teria meios de fazer esta análise, de modo que, se optasse por ele mesmo definir o risco das atividades econômicas, poderia acabar cometendo arbitrariedades. Ao deixar a cargo do Executivo esta classificação, o legislador permitiu que o enquadramento fosse mais preciso (são os órgãos do Poder Executivo que melhor dispõem dos dados sobre afastamentos) e mais ágil, pois a realidade dos acidentes pode variar ao longo dos anos. E, apesar de esse enquadramento feito pela autoridade administrativa implicar, ao final, a alíquota da contribuição paga pelos contribuintes, o STF julgou válida a lei, justamente por entender que não havia ferimento ao princípio da legalidade: a lei cumpriu seu papel ao definir os critérios para enquadramento da alíquota; a simples verificação concreta desse enquadramento – a ser feita de maneira vinculada aos critérios estabelecidos na lei – não resvala em arbítrio⁴¹³.

A ressalva que fazemos em relação ao julgamento do SAT é a de que os termos da delegação foram demasiadamente amplos, pois a lei, apesar de fixar as alíquotas conforme classificação de risco leve, médio e alto, não apontou claramente quais seriam os critérios que deveriam ser considerados para esta classificação⁴¹⁴. Por esse motivo,

genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido”. BRASIL. Recurso Extraordinário n. 343.446. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 04 de abril 2003.

⁴¹³ A discussão judicial envolvia também a definição, pelo regulamento, do que seria a “atividade preponderante” da empresa, já que a lei não definiu se isto seria encontrado através do objeto social ou se pelo número de empregados ligados a cada atividade, bem como se esta operação levaria em consideração a empresa como um todo ou os estabelecimentos individualmente.

⁴¹⁴ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

pensamos que se abriu ao Poder Executivo um espaço muito grande para ele escolhesse, conforme os critérios que julgasse melhor, quais seriam os elementos que corresponderiam à definição do grau de risco das atividades econômicas. Embora não se possa falar exatamente em discricionariedade - a autoridade não poderia atuar por meios de juízos de oportunidade e conveniência, mas estaria adstrita a encontrar, dentre as diversas, quais hipóteses seriam aquelas que melhor se relacionariam com a definição do risco para fins de acidentes do trabalho⁴¹⁵-, esta amplitude de escolha do Poder Executivo em relação a critérios que interferem na quantificação da obrigação tributária viola, a nosso ver, o princípio da legalidade. Afinal, o grau de risco da atividade será estabelecido conforme número de afastamentos do setor, ou conforme a gravidade dos afastamentos ocorridos? Tais definições deveriam ser feitas pelo legislador, delegando-se ao Poder Executivo apenas a identificação concreta dos setores que mais incidentes causaram de acordo com os critérios legalmente estabelecidos como relevantes para fins da definição do grau de risco e, assim, da alíquota do tributo.

Note-se, portanto, que a delegação ao Poder Executivo que estamos a defender no caso das taxas é mais restrita do que a delegação feita pelo legislador no caso do SAT. A formulação que defendemos, repita-se, não dá à autoridade o poder de escolher conforme sua avaliação os critérios que melhor informarão o custo da atividade estatal. Ao contrário, esses terão sido previamente definidos pelo legislador, cabendo à Administração o papel apenas de verificar, periodicamente, as despesas orçamentárias previstas nas rubricas consideradas relevantes pelo legislador para fins de composição do custo estatal a ser recomposto pelo pagamento da taxa.

4.1.1.1 Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes. BRASIL. Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991. Brasília: Presidência da República. Publicado em 30 de julho de 1991.

⁴¹⁵ Conforme lembra Ricardo Lodi, no preenchimento normativo de conceitos técnicos não há espaço para discricionariedade, já que não implica ponderação de interesses, na medida em que há critérios objetivos que podem ser extraídos a partir do próprio termo técnico adotado na lei. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 44.

De grande relevância para o princípio da legalidade nas taxas foi o julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, do RE nº 838.284/SC, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, que declarou constitucional a Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), a despeito de delegar a fixação do valor do tributo era para ato infralegal (embora a com a ressalva de que a lei deveria estabelecer um teto para a cobrança).

No referido julgamento, foi adotado um racional de flexibilização da legalidade nas taxas, por se reconhecer a necessidade de manutenção, tanto quanto seja possível, da correspondência do valor do tributo ao custo estatal. Nesse sentido, entendeu a Corte que é a Administração, e não o legislador, quem tem melhores meios de aferir o montante dos custos envolvidos na atividade estatal, razão pela qual a delegação da lei ao Executivo para a fixação do valor do tributo seria válida, desde que o legislativo estabelecesse um teto para a cobrança. Disse o voto condutor do aresto:

No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. (...)

A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, insere-se nesse contexto. Os elementos essenciais da exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Foi no tocante ao aspecto quantitativo que se prescreveu o teto sob o qual o regulamento do CONFEA poderá transitar para se fixar o valor da taxa, visando otimizar a justiça comutativa.

Como demonstraremos abaixo, concordamos apenas em parte com o julgado, já que, apesar de também entendermos ser possível a delegação ao Executivo para fins de fixação do valor da taxa, os limites desta delegação, a nosso ver, devem ser muito mais rígidos do que aqueles estabelecidos na lei que institui a Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART.

Não obstante, como já dissemos, consideramos correta boa parte do racional desenvolvido pelo Ministro Relator no RE nº 838.284/SC.

Primeiro, porque o julgado é firme no sentido de que, na taxa, o custo da atividade estatal é elemento central, de modo que sua realidade deve ser buscada pelo meio que se fizer mais efetivo, o que, no caso, se entendeu ser a delegação ao Poder Executivo, pois

ele teria melhores condições de aferir o efetivo custo da atividade estatal.

Segundo, porque também pensamos que o Poder Executivo, por sua própria atuação, é quem melhor dispõe de meios para identificar os dados referentes ao real custo estatal envolvido nas atividades geradoras da taxa. Desse modo, a delegação ao Executivo, quando tiver por finalidade a correta identificação do custo estatal, não seria ofensiva à legalidade, mas, ao contrário, estaria a reforçar uma necessidade particular da taxa, que é a correspondência entre o tributo e o custo estatal.

Em terceiro lugar porque, pelos termos adotados no acórdão, o regulamento deveria se submeter à lei através de um critério de subordinação, sem espaço para discricionariedade, o que teria sido atendido pela fixação de um valor máximo (teto) para a cobrança.

Contudo, a nosso ver, a delegação dada pela lei ao legislador, no caso da Taxa de ART, foi mais ampla do que se pode aceitar. É que o legislador não descreveu na lei quais os elementos de custo que deveriam ser considerados pelo Executivo, de modo que ele poderia escolher – com boa margem de liberdade – o que irá ou não considerar para definir o valor da taxa. Por exemplo, não identificou – como deveria ter feito para ser válida a delegação – que os custos X, Y e Z deveriam ser tomados no cálculo do tributo. Ao contrário, se preocupou em apenas fixar um valor limite, que o STF julgou ser suficiente para manter o Executivo numa relação de subordinação à lei.

No entanto, o fato de haver um teto previsto na lei não autoriza o legislador a delegar ao Executivo a fixação do valor do tributo, seja nas taxas ou em qualquer outro tributo. De fato, onde o Constituinte quis deixar a cargo do Executivo a fixação de alíquotas, dentro de limites fixados em lei, ele o fez expressamente⁴¹⁶, e ainda assim apenas para tributos que historicamente são utilizados com finalidades extrafiscais. Evidentemente, a oscilação das alíquotas – assim como o valor da taxa – por meio de atos infralegais, ainda que dentro de um limite fixado na lei, viola a segurança jurídica, na medida em que permite a modificação do valor do tributo de forma abrupta. Ademais, a expansão desta prática para além das hipóteses já previstas na Constituição, é claramente inconstitucional e faz do §1º do art. 153 da CF letra morta: afinal, para que relacionar

⁴¹⁶ De acordo com o §1º do art. 153 da CF/88, “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” – II, IE, IPI e IOF. Também a CIDE-Combustíveis está excetuada do princípio da legalidade no que toca à fixação de suas alíquotas, conforme alínea *b* do inc. I do §4º do art. 177 da CF, introduzido pela EC nº 33/01. A diferença é que no caso das exceções à legalidade previstas no §1º do art. 153, o Constituinte obrigou o legislador a fixar um limite em lei, o que não acontece – ao menos não expressamente – no caso da CIDE-Combustíveis.

taxativamente as hipóteses nas quais a alíquota pode ser definida pelo Poder Executivo dentro de limites estabelecidos em lei se o legislador ordinário, a seu critério, pode aplicar a mesma técnica em outros tributos não relacionados no referido dispositivo? Como afirma Schoueri, não há “mitigação tácita” do Princípio da Legalidade em matéria tributária, pois onde assim desejou, o Constituinte previu expressamente a possibilidade de o Executivo definir as taxas dentro dos limites legais⁴¹⁷.

No caso da taxa, como já deixamos claro, há um limite jurídico à sua cobrança, que é o custo estatal individualmente gerado pelo contribuinte. Logo, ainda que o legislador venha a estabelecer um valor limite para a cobrança do tributo, dentro do qual permita ao Executivo transitar por ato infralegal, esse valor limite já poderá ser inválido, caso o teto estabelecido seja superior ao custo estatal individualmente gerado pelo particular.

Isso demonstra que não é o simples fato de haver ou não um limite superior previsto na lei para a cobrança da taxa que torna válida a delegação. Ele até pode ser estabelecido em lei (e é salutar que isso ocorra), mas a delegação permanecerá inválida se a norma não ditar expressamente quais os critérios que o Executivo deverá utilizar para a definição do valor da taxa. Em outras palavras: mais importante do que a lei estipular um valor limite para o tributo é descrever quais os critérios de custo deverão ser observados na definição do valor da taxa.

Esta análise sobre o julgamento do RE nº 838.284 é necessária para esclarecer que a delegação que reputamos válida, e que acima expusemos, não é exatamente a mesma que foi considerada constitucional pelo STF. Na verdade, o que estamos dizendo é que, se a lei cumprir o seu dever de descrever os elementos diretamente relacionados ao custo estatal, não haverá violação ao princípio da legalidade caso se delegue ao Poder Executivo a simples realização dos cálculos (mediante atividade subordinada aos parâmetros expressamente estabelecidos em lei), com sua divulgação por meio de ato regulamentar.

Certamente, tal ato infralegal terá que ser editado antes da cobrança do tributo, e, ainda, deverá respeitar o princípio da anterioridade

Em síntese, pensamos que, no caso da Taxa de ART, a delegação da lei para que o regulamento fixe o valor da taxa, mesmo que sob um teto previsto em lei, é inconstitucional, por não haver a fixação de balizas necessárias quanto aos elementos que compõe o custo da atividade estatal para fins de mensuração do valor da taxa.

⁴¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 297.

4.1.1.2 Taxa do SISCOMEX

Outro caso relevante de delegação em matéria de taxa é o da taxa do SISCOMEX, devida pelo importador no registro da declaração de importação. Trata-se de taxa pelo exercício do poder de polícia, uma vez que o SISCOMEX é um sistema integrado da Receita Federal do Brasil responsável por acompanhar e controlar as operações com comércio exterior⁴¹⁸.

A lei, de 1998, traz um valor fixo a ser pago pelo registro de cada Declaração de Importação, que pode ser acrescido em caso de adição de novas mercadorias na referida DI⁴¹⁹.

No entanto, o §2º do art. 3º prevê que os valores fixos estipulados no §1º do art. 3º “poderão ser reajustados, anualmente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.”

Cabe ao dispositivo um elogio e uma crítica.

O elogio é o de que, até onde sabemos, trata-se da única norma em matéria de taxa que teve a preocupação de, de alguma forma, manter o valor do tributo de acordo com os custos efetivos causados pela ação administrativa. Afinal, o legislador permitiu o reajuste anual do valor fixo previsto na lei – R\$ 30,00 por DI e R\$ 10,00 por cada mercadoria inserida na DI (valores estipulados em 1998), não de acordo com índices de inflação, mas de acordo com a “variação dos custos de operação e dos investimentos do SISCOMEX”. Esta preocupação, no entanto, parece ter ficado restrita ao aumento do valor da taxa, já que ficou autorizado apenas o reajuste, e não a redução do valor da taxa no caso de

⁴¹⁸ “se trata de tributo vinculado ao exercício do poder de polícia, já que o fato gerador da taxa não é o simples uso do sistema (o registro da Declaração de Importação é apenas o critério temporal da hipótese de incidência), mas sim o exercício regular do poder de polícia pelos órgãos chamados a atuar no SISCOMEX que são obrigados a avaliar, cada qual em sua esfera de competência, a lisura dos atos ali praticados no curso dos procedimentos de importação e exportação”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.707.341/SC. Relator: Min. Mauro Campbell. Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça. 09 de mai. 2018.

⁴¹⁹ “Art. 3º Fica instituída a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, administrada pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.
§ 1º A taxa a que se refere este artigo será devida no Registro da Declaração de Importação, à razão de: (Vide Medida Provisória nº 320, 2006). BRASIL. Lei nº 9.716/98. Brasília: Presidência da República. Publicada em 26 de novembro de 1998.
I - R\$ 30,00 (trinta reais) por Declaração de Importação;
II - R\$ 10,00 (dez reais) para cada adição de mercadorias à Declaração de Importação, observado limite fixado pela Secretaria da Receita Federal”. BRASIL. Lei n. 9.716. Brasília: Presidência da República. Publicada em 27 de nov. 1998.

redução dos custos relativos ao sistema.

A crítica é a de que a delegação feita ao Poder Executivo para, anualmente, reajustar o valor da taxa foi muito ampla e sem a estipulação de critérios objetivos previamente estabelecidos pelo legislador.

Desse modo, em 2011, o Ministro da Fazenda, exercendo a prerrogativa autorizada pelo §2º do art. 3º da Lei nº 9.716/98, editou a Portaria nº 257/2001, elevando o valor das taxas para R\$ 185,00 por DI e R\$ 29,50 por cada adição de mercadorias à DI.

Esse substancial aumento em relação aos valores estabelecidos em lei em 1998 (R\$ 30,00 e R\$ 10,00, respectivamente), levou os contribuintes a questionar judicialmente a validade da cobrança, argumentando que a delegação prevista na lei para fixação do valor do tributo com base em ato do Poder Executivo violava a legalidade tributária do art. 150, I da CF/88.

Deve ser notado que a Portaria que fixou os novos valores das taxas não traz nenhuma exposição ou explicação para o aumento da taxa. Não se sabe quais foram os elementos de custos que levaram o Poder Executivo a aumentar significativamente o valor do tributo, o que reforça o que estamos defendendo sobre a inadequação da forma como as taxas são hoje cobradas sem que a legislação indique quais os componentes de custos devem ser considerados para fins de mensuração do tributo.

No âmbito do TRF-4, prevaleceu o entendimento de que o aumento da taxa, nos termos efetivados pela Portaria nº 257/2011, seria inválido, pois o Poder Executivo somente poderia reajustar o valor da taxa dentro dos limites da inflação acumulada entre 1999 e abril de 2011 (INPC).

A questão chegou ao STJ, por meio do REsp nº 1.659.074, apresentado pela Fazenda Nacional contra acórdão do TRF-4 que limitou a cobrança da taxa aos valores corrigidos pelo INPC. Na oportunidade, a Fazenda sustentou que o aumento promovido pela Portaria do Ministério da Fazenda seria correto, considerando o aumento dos custos operacionais e os investimentos realizados no SISCOMEX, tendo apresentado nota técnica na qual afirma demonstrar a correlação entre os custos e o valor da taxa fixado na Portaria. Diante disso, a Portaria seria válida já que se manteve dentro da autorização dada pelo legislador ao Poder Executivo para reajustar a taxa conforme custos e investimentos.

No âmbito do TRF-4, a Corte havia entendido que o aumento da taxa teria representado um desvio de finalidade em relação à delegação autorizada pela lei, na medida em que os custos apresentados no processo para fins de justificação do valor da

taxa seriam referentes a todo parque tecnológico da RFB, e não apenas àqueles diretamente ligados ao custeio do SISCOMEX. Ademais, afirma-se, com base em informações constantes de processo administrativo anexado aos autos, que o custo específico com o sistema SISCOMEX já seria correspondido com o valor da taxa arrecadada ao longo dos anos.

É interessante notar o rumo do debate travado nesse caso, pois vai ao encontro de muitas das preocupações que tivemos ao elaborar a presente tese, notadamente quanto àquilo que pode ser considerado custo direto da atividade de polícia para fins de mensuração da taxa. No caso, a discussão passava por saber se custos da RFB que apenas indiretamente se relacionam com o SISCOMEX poderiam ou não ser considerados para fins de reajuste da taxa⁴²⁰.

Ocorre que o mérito do recurso não chegou a ser julgado, pois, após debates sobre a admissão ou não recurso especial, decidiu-se, em seção realizada em 03/05/2018, conhecer o recurso mas determinar-se o retorno dos autos ao TRF-4 para que a Corte se manifeste sobre a Nota Técnica apresentada pela Fazenda Nacional quanto à compatibilidade dos custos de operação e investimentos em relação ao valor da taxa fixada pela Portaria do Ministério da Fazenda⁴²¹.

⁴²⁰ Veja-se os seguintes trechos do voto do Ministro Herman Benjamin, relator do caso: “As despesas de operação do Siscomex compreendem, além do custo com produção e atualização do próprio sistema informatizado, os gastos com a infraestrutura tecnológica necessária para o seu pleno funcionamento. A rede de longa distância RFB, responsável pela comunicação de dados entre as diversas unidades de comércio exterior da Secretaria, é fundamental para o pleno funcionamento do Siscomex, por permitir que o sistema seja utilizado nas mais diversas localidades do Brasil. Além disso, o parque tecnológico da RFB, representado pelo número de computadores em utilização pelo corpo funcional da instituição, deve ser considerado no custo de operação do Siscomex. (...) Ademais, a própria Nota Técnica juntada pela Fazenda demonstra o exorbitante aumento dos custos suportados pelo erário para manter o sistema Siscomex e que, em vez de serem suportados pelo Estado brasileiro e seus cidadãos como um todo, devem ser direcionados aos usuários do aludido sistema. Alega a Procuradoria da Fazenda Nacional que é possível, e não desarrazoado, o reajuste da taxa, porque realizado após 13 anos de congelamento de seu valor. Especialmente se considerado que houve grande custo de investimento para o avanço tecnológico desde 1999 e que a informática continua crescendo mais e mais a cada dia, com desenvolvimento dos computadores e da tecnologia da informação. Faz saber, ainda, que o Siscomex, por se constituir de sistema informatizado, é implantado, utilizado, atualizado e mantido em computadores, e não há na Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF, de regra, a divisão de máquinas entre aqueles que estão trabalhando no Siscomex e os que estão realizando outras atividades. Também não há banda de rede de longa distância dedicada apenas aos sistemas de comércio exterior. Dessa forma, a expansão e a atualização do parque tecnológico da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF e o crescimento da largura da banda de rede de longa distância são levadas em conta na elevação da Taxa Siscomex não por seu custo total, mas por seu aumento percentual. Informa que também devem ser considerados os valores pagos às empresas de tecnologia da informação que prestam serviços tanto de manutenção como de atualização do Siscomex. Tece comentários a respeito da necessidade de constante atualização e ampliação dos sistemas informatizados a fim de enfrentar as crescentes demandas do comércio exterior.”

⁴²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.659.074/SC. Relator: Min. Herman Benjamin. Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça. 11 de dez. 2018

Apesar do mérito não ter sido julgado, os debates ocorridos externaram a preocupação com a análise concreta dos custos incorridos para fins de se saber se o valor da taxa definido pela Portaria estava ou não adequado ao pressuposto do tributo (correspondência entre o custo estatal e o valor da taxa). Nesse sentido, o voto do Min. Relator Herman Benjamin cita o §2º do art. 97 do CTN, que dispõe que “não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”. Ao assim fazer, o Ministro indica considerar que o custo estatal é a base de cálculo da taxa, e que por isso a “atualização dos custos” espelhada no aumento do tributo seria válida.

Note-se ainda que o julgamento no STJ ficou adstrito ao exame do valor do aumento face aos custos operacionais e de investimento do SISCOMEX, já que a autorização legal do reajuste da taxa por meio de ato infralegal foi dada nesses termos (§2º do art. 3º da Lei nº 9.716/98). Ou seja, o STJ limitou-se a verificar a correta aplicação da lei, não tendo avaliado se a delegação nela contida seria ou não constitucional perante o art. 150, I da CF.

A questão da delegação, devido a sua índole constitucional, chegou ao STF, sendo que tanto a Primeira⁴²², quanto a Segunda⁴²³ Turma consideraram a delegação prevista

⁴²² “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX. MAJORAÇÃO POR PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AFRONTA À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas.

3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário”. BRASIL. Recurso Extraordinário nº 959.274 AgR/SC. Brasília: Supremo Tribunal Federal. 13 de out. 2017.

⁴²³ “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA SISCOMEX. MAJORAÇÃO. PORTARIA. DELEGAÇÃO. ARTIGO 3º, § 2º, LEI Nº 9.716/98. AUSÊNCIA DE BALIZAS MÍNIMAS DEFINIDAS EM LEI. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VIOLAÇÃO. ATUALIZAÇÃO. ÍNDICES OFICIAIS. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade em matéria de delegação legislativa, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio. 2. Diante dos parâmetros já traçados na jurisprudência da Corte, a delegação contida no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.716/98 restou incompleta ou defeituosa, pois o legislador não estabeleceu o desenho mínimo que evitasse o arbítrio fiscal. 3. Esse entendimento não conduz a invalidade da taxa SISCOMEX, tampouco impede que o Poder Executivo atualize os valores previamente fixados na lei, de acordo com os índices oficiais, conforme amplamente aceito na jurisprudência da Corte.

na lei da Taxa do SISCOMEX inconstitucional, pois as exceções ao princípio da legalidade são restritas àquelas previstas na própria Constituição. Outrossim, o entendimento foi de que a delegação no caso da taxa só é válida se a lei instituidora do tributo estabelecer um teto para a sua cobrança.

Contudo, como já dissemos, pensamos que a previsão de um valor máximo para a taxa não é suficiente para garantir o princípio da legalidade, pois mais importante do que a existência de um valor limite fixado pelo legislador é a correspondência efetiva do valor da taxa ao custo estatal.

Por isso, apesar de buscar uma vinculação com o custo da atividade de polícia, também consideramos inconstitucional a delegação prevista no §2º do art. 3º da Lei nº 9.716/98, já que o legislador não se desincumbiu de apresentar quais seriam os elementos por ele considerados para fins de custo da atividade estatal, que é a base de cálculo primária da taxa.

Mais uma vez, a importância desta definição pelo legislador fica reforçada com o exemplo da taxa do SISCOMEX, pois a falta de parâmetro legal poderá fazer com que se considere na fixação, do valor das taxas, custos que apenas difusamente se relacionam com a atuação específica e divisível direcionada ao contribuinte. É o que parece ter ocorrido no caso analisado acima, já que a Fazenda considerou gastos com toda a infraestrutura de tecnologia da RFB no reajuste da taxa devida em razão do registro no SISCOMEX.

4.1.1.3 Atualização do valor das taxas por ato infralegal

Do modo como até hoje as taxas têm sido instituídas, a regra geral é no sentido de que a lei já traz, nela própria, o valor do tributo (valor fixo por contribuinte ou valor fixo a ser multiplicado por índices de atuação estatal relacionados ao contribuinte).

Diante disso, a pergunta a ser feita é se, uma vez definido o valor da taxa pelo legislador, ele pode ser atualizado economicamente por índices de inflação, mediante de atos infralegais.

A defesa desta forma de atualização normalmente é feita sob o argumento de que a simples correção pela inflação nada mais é do que a manutenção do valor efetivo do

4. Agravo regimental não provido”. BRASIL. Recurso Extraordinário nº 1.095.001/SC. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 28 de maio de 2018.

tributo, que ficaria defasado pelas perdas do valor monetário com o tempo. Assim, ao atualizar o valor da taxa, o Poder Executivo não estaria majorando tributo, o que só pode ser feito por lei de acordo com o art. 150, I da CF/88 e o art. 97, I do CTN.

Ademais, a possibilidade de atualização pela inflação do tributo através de ato infralegal poderia ser encontrada a partir do §2º do art. 97 do CTN, que dispõe que “não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II desse artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

De fato, a norma do §2º do art. 97 é correta, pois atualizar monetariamente a base de cálculo tributo – quando esta revista-se de valor monetário – não é aumentar o tributo, já que a base continua a mesma. O melhor exemplo disso é a planta de valores publicada periodicamente pelos Municípios para fins de cobrança do IPTU.

O fato gerador do imposto é a propriedade imobiliária, e a base de cálculo é o valor venal do imóvel. O valor venal do imóvel, entretanto, precisa ser apurado por meio de pesquisas e avaliações de mercado, de modo que, para poder viabilizar a cobrança do imposto, o Município edita ato normativo infralegal no qual apresenta, em abstrato, os valores dos imóveis em seu território, o que normalmente é feito conforme um valor por metro quadrado de acordo com os bairros ou outros critérios de localização. Esta planta de valores, portanto, apenas dá concretude a base de cálculo do imposto – valor venal – de modo a possibilitar o lançamento e cobrança do imposto pelo Município.

No entanto, o levantamento de plantas de valores é custoso e demorado, motivo pelo qual os Municípios ficam anos sem promover os ajustes decorrentes das oscilações de preço dos imóveis. Sem embargo, apesar disso, os Municípios podem atualizar, anualmente, os valores das plantas de imóveis conforme índices de inflação, apenas para manter atual o poder de compra dos valores arrecadados com o IPTU⁴²⁴.

O recurso a atos infralegais que complementam e viabilizam a exigência do tributo não é uma exclusividade do IPTU, ocorrendo também no IPVA, cujo fato gerador é a propriedade de veículo automotor e a base de cálculo é o valor do veículo, o que é estabelecido em tabela anual editada pelos Estados. No entanto, as tabelas do IPVA são mais dinâmicas do que as plantas de valores dos imóveis, de modo que, ao serem editadas, já trazem o valor (de acordo com pesquisas de mercado) dos veículos para o ano em curso, de modo que não há exatamente uma “atualização monetária” dos valores das tabelas

⁴²⁴ Registre-se que, no julgamento do RE nº 648.245/MG, submetido à repercussão geral, o Ministro Relator, Gilmar Mendes, delimitou a atualização à inflação acumulada nos doze meses anteriores à edição do ato infralegal de atualização da planta de valores.

anteriores, até porque, com o passar do tempo, o veículo perde valor, de modo que não faria sentido acrescer ao valor original a reposição pela inflação.

Já os demais tributos não comportam atualização de base de cálculo, uma vez que adotam como tal o resultado econômico de determinadas atividades e não conceitos ligados ao valor do patrimônio (como valor venal, valor de mercado, valor do veículo, etc.). É o caso, por exemplo, do IR, IPI, ICMS e do PIS/COFINS, que, por incidirem sobre resultados concretos de determinados períodos (renda auferida no ano, receita total do período, valor de venda da mercadoria), não demandam a pesquisa de valores de referência para fins de apuração do imposto devido.

Fizemos as considerações anteriores para deixar claro que a atualização da base de cálculo dos tributos – quando houver espaço para tanto, casos do IPTU, ITR e IPVA – realmente não representa majoração de tributo, até porque não há modificação da base de cálculo em si, mas apenas uma correção dos valores a ela atribuídos através de atos normativos. Por isso, não modificando nenhum elemento estrutural da obrigação tributária, a atualização pode ser feita por meio de ato infralegal, e isso já poderia ser deduzido mesmo sem a norma expressa do §2º do art. 97 do CTN.

Evidentemente, caso o Poder Público, a pretexto de atualizar a base de cálculo do tributo, venha aplicar índices superiores ao de inflação, o contribuinte poderá questionar o ato normativo infralegal, pois nesta hipótese estará havendo aumento efetivo de tributo não previsto em lei⁴²⁵.

A jurisprudência, por sua vez, aceita a atualização da base de cálculo dos tributos por meio de ato infralegal, mas exige que a previsão desta atualização esteja prevista em lei (nesse sentido, STJ, Primeira Turma, REsp nº 389.403/RS, Min. Luis Fux).

No caso específico das taxas, entretanto, é preciso fazer maiores ponderações quanto à atualização por meio de ato infralegal.

É que, dentro de uma concepção tradicional, quando as taxas são fixas, muitos autores defendem que não há base de cálculo no tributo, já que não há necessidade de se fazer apurações matemáticas, na medida em que o valor do tributo já está descrito na lei. E mesmo quando houver valor fixo a ser multiplicado por algum índice do contribuinte,

⁴²⁵ “Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido.” BRASIL. Recurso Extraordinário n. 648.245/MG. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 24 de fevereiro de 2014.

esse valor será a alíquota da taxa, e não sua base de cálculo (que seria aqui o índice relacionado à atividade estatal, como o consumo do serviço, a área do imóvel, número de mercadoria fiscalizada, etc.).

Seja como for, em ambos os casos, o valor fixo apresentado na lei não será base de cálculo; será ou o próprio tributo devido (taxa fixa por contribuinte) ou a alíquota fixa a ser multiplicada pela base de cálculo para fins de obtenção do tributo devido.

Nestas hipóteses, portanto, a norma do §2º do art. 97 do CTN não alcançaria a atualização do valor da taxa por ato infralegal, pois lá se permite a atualização da base de cálculo, o que não é o caso, como visto acima. Logo, a atualização não seria permitida.

Já no nosso entendimento, a base de cálculo da taxa será sempre o custo da atividade pública geradora do tributo, mesmo nos casos em que a taxa seja calculada conforme um valor fixo a ser multiplicado por um índice relacionado à atuação estatal. Nesse sentido, uma vez estabelecido em lei ou em ato infralegal o valor do tributo, a partir dos critérios definidos em lei como conexos ao custo estatal, o valor apresentado na norma poderia, nestas circunstâncias, ser atualizado por ato infralegal. É que, mais uma vez, a base de cálculo da taxa seria o custo estatal, definido a partir de determinadas despesas previstas em lei, sendo que a mera atualização monetária desse custo não representaria majoração da taxa.

Deve ser lembrado que, em uma formulação teórica, seria ideal que a taxa passasse por recálculos periódicos, conforme a variação das despesas previstas no orçamento anual, para fins de manutenção da taxa o mais próximo possível da realidade de custos da atividade estatal. Por isso até sugerimos o recálculo periódico que, inclusive, levasse em consideração os excessos arrecadatórios dos períodos anteriores.

Mas, na impossibilidade de assim se proceder, nada impediria, a nosso ver, que o valor da taxa fosse atualizado monetariamente para manter o conteúdo econômico da exação.

Aqui é importante, portanto, perceber que a tese que defendemos parte de uma perspectiva teórica diferente para concluir pela possibilidade de atualização do valor da taxa por ato infralegal: a de que o valor da taxa definido em ato normativo (legal ou infralegal) representa apenas a apuração concreta da base de cálculo prevista na lei da taxa. Nesta formulação, o valor da taxa (valor fixo por contribuinte ou valor fixo a ser multiplicado por índice de atuação estatal) se aproxima do valor constante na planta de imóveis do IPTU, que, conforme jurisprudência pacífica, admite atualização por ato infralegal desde que haja lei assim autorizando.

Por outro lado, se tomada pela visão tradicional que hoje se tem em relação às taxas, a atualização do valor da taxa por ato infralegal seria inválida.

É que se não há base de cálculo quando o tributo já é apresentado diretamente na lei, então qualquer alteração para mais deste valor efetivamente será aumento do próprio tributo (quando a taxa for fixa) ou de sua alíquota fixa (quando o valor fixo for multiplicado por algum índice de atuação estatal). Se a taxa para expedição de passaporte é de R\$ 250,00 em 2018, e passa a ser de R\$ 265,00 em 2019, mesmo que a diferença de valor decorra da mera reposição da inflação feita através de ato infralegal, ainda assim haverá majoração de tributo. Se a taxa é de R\$ 1,00 por tonelada de produto fiscalizado, então o seu aumento para R\$ 1,10 será aumento da alíquota fixa do tributo, e não atualização de sua base de cálculo.

Como se pode perceber, aqui não se estará “atualizando” a base de cálculo do tributo, mas aumentando o próprio tributo ou a sua alíquota fixa.

No âmbito federal, a Lei nº 13.202/2015 (fruto da conversão da MP nº 685/2015) previu a possibilidade de o Poder Executivo atualizar monetariamente uma série de taxas federais expressamente relacionadas no dispositivo (dentre as quais a taxa de fiscalização de vigilância sanitária, a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, etc.)⁴²⁶. No entanto, devido ao impacto que a atualização monetária poderia trazer de imediato (considerando que em muitas taxas o valor havia sido atualizado em lei pela última vez muitos anos antes), a lei limitou a primeira atualização decorrente do art. 8º da Lei nº 13.202/15 a 50% do valor total da recomposição⁴²⁷. Ademais, o legislador ainda fez a ressalva de ser possível ao contribuinte questionar a validade da atualização, caso o ato infralegal aumentasse a taxa em índices superiores ao da inflação do período.

⁴²⁶ “Art. 8º Fica o Poder Executivo autorizado a atualizar monetariamente, desde que o valor da atualização não exceda a variação do índice oficial de inflação apurado no período desde a última correção, em periodicidade não inferior a um ano, na forma do regulamento, o valor das taxas instituídas: I - no art. 17 da Lei nº 9.017, de 30 de março de 1995 (...)

§ 1º A primeira atualização monetária relativa às taxas previstas no caput fica limitada ao montante de 50% (cinquenta por cento) do valor total de recomposição referente à aplicação do índice oficial desde a instituição da taxa.

§ 2º Caso o Poder Executivo tenha determinado a atualização monetária em montante superior ao previsto no § 1º do caput, poderá o contribuinte requerer a restituição do valor pago em excesso”.
BRASIL. Lei nº 13.202 Brasília: Presidência da República. Publicado em 09 de dezembro de 2015.

⁴²⁷ Resta saber se a atualização pela inflação acumulada por longo período pode ser integralmente repassada às taxas, na medida em que, ao julgar a possibilidade de atualização da planta de valores do IPTU, o Min. Gilmar Mendes, relator do RE nº 648.245/MG (submetido à repercussão geral) afirma em seu voto que a atualização do imposto sem lei só será válida se ficar restrita ao percentual acumulado nos doze meses anteriores.

Ressalte-se, no entanto, que o dispositivo legal acima mencionado só se aplica às taxas nele expressamente mencionadas, de modo que outras taxas federais não poderão sofrer atualização por ato infralegal. O mesmo ocorre com as taxas estaduais e municipais, caso não haja previsão em lei da possibilidade de sua atualização por ato do Poder Executivo.

4.2 Igualdade tributária

A igualdade, como regra geral e princípio jurídico a nortear todo o direito brasileiro, está prevista no capítulo dos direitos e garantias fundamentais da Constituição, onde no *caput* do art. 5º se anuncia que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

Esta norma de igualdade geral já seria suficiente para garantir a igualdade em matéria tributária, ao menos sob o aspecto formal, já que veda qualquer tipo de discriminação por parte do legislador, pois a lei deverá ser a mesma para todos. E isso atende a uma concepção básica de justiça, pois o tratamento desigual de pessoas em situações idênticas gera inegavelmente um grande desconforto para aquele que se sente discriminado⁴²⁸. Nesta linha, Hugo de Brito Machado afirma que, do ponto de vista exclusivamente formal, a igualdade “não seria mais do que a exigência de hipoteticidade na norma jurídica”. Ou seja, dizer que todos são iguais perante a lei significa dizer apenas que as normas jurídicas deveriam ter um caráter hipotético: “assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser a mesma”⁴²⁹.

Entretanto, a simples garantia da não discriminação na lei não atende à igualdade

⁴²⁸ “De a um menino um chocolate e o fareis ir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão (...) De mesmo modo o contribuinte a quem se aplique um imposto, antes de se perguntar se tal imposto é bom ou mau, se é racional ou improdutivo e talvez antes todavia de se perguntar como lhe conviria atuar para satisfazê-lo, considerará a situação relativa aos demais contribuintes e se perguntará se é justo que ele deva pagar esse imposto e que ele deva pagá-lo naquele montante. E se o acha injusto além de certo limite – no foro íntimo de sua consciência ético-jurídica – a dor da injustiça poderá superar, e em muito, a da não satisfação de outras necessidades materiais que se teria podido atender com o gasto absorvido pelo imposto”. BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo*. Tradução de F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. p. 31 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 851.

⁴²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 54.

como princípio de justiça, pois, em muitos aspectos, os indivíduos se diferenciam, de modo que, a tomar pela finalidade do que se pretende através da lei, é preciso que o legislador implemente tratamento diferenciado. Por exemplo, uma lei que institua o serviço militar obrigatório para todos sem dispensar os indivíduos com limitações físicas incorre em manifesto equívoco, pois dá tratamento idêntico a pessoas que se encontram em situações especiais e que, por isso mesmo, devem receber tratamento diverso por parte do legislador.

Esta preocupação com o tratamento adequado das situações particulares é o que se chama de igualdade material, que segue a antiga máxima aristotélica de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”⁴³⁰.

Como lembra Humberto Ávila, a igualdade pressupõe sempre um critério de comparação entre indivíduos, sendo esta comparação destinada a uma determinada finalidade⁴³¹.

O reconhecimento da insuficiência da igualdade formal talvez tenha inspirado o constituinte de 1988 a reiterar o princípio no capítulo destinado ao sistema tributário nacional, na seção referente às limitações ao poder de tributar. Lá, em seu art. 150, II, está disposto que é vedado às pessoas políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

A reiteração do princípio revela o especial cuidado que o constituinte teve com a implementação da igualdade em matéria tributária, e tem o mérito de afastar qualquer dúvida no sentido de que, nos tributos, não basta a igualdade formal (na fórmula de que todos são iguais perante à lei), devendo ser preservada também a igualdade material, ou seja, contribuintes em situações distintas podem e devem ser tratados de maneira diferente

⁴³⁰ Esta máxima foi retomada por RUI BARBOSA na célebre “Oração aos Moços”, sempre lembrada quando se trata da igualdade material no direito brasileiro: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real” BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barnosa, 1999, p. 26.

⁴³¹ “A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critérios (s) de comparação, aferido (s) por meio de elemento (s) indicativo (s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

pela lei tributária. Isso decorre da formulação de que o que é vedado é o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, de modo que, havendo distinção na situação dos contribuintes, a tributação poderá ser feita de maneira desigual.

Mas não é qualquer distinção de situação que justifica a tributação desigual.

Como lembra Ávila, o critério para a comparação dos indivíduos deve ser adequado à finalidade a partir da qual a comparação está sendo feita⁴³².

A finalidade da tributação é o financiamento do Estado por meio da apropriação de uma parcela da riqueza dos particulares, de modo que tal riqueza é elemento central das normas tributárias. Isso significa que, se a finalidade da tributação é a extração desta parcela de riqueza dos particulares, o único critério de comparação entre indivíduos que legitimamente justifica o seu tratamento desigual é a medida desta riqueza.

Com isso, como conclui Klaus Tipke, tem-se que o critério que melhor guarda pertinência para diferenciar as pessoas, no aspecto estritamente fiscal, é sua condição econômica, já que esta se relaciona diretamente com a finalidade das normas de tributação⁴³³.

Assim, a igualdade material, no direito tributário, se obtém através da consideração das circunstâncias econômicas individuais, ponto em que o princípio da igualdade em matéria tributária se entrelaça com o princípio da capacidade contributiva, que será aprofundado em tópico abaixo. Como lembra Villegas, “impor a mesma contribuição àqueles que estão em desigual situação econômica é tão injusto como gravar, de forma diversa, os que tenham iguais meios”⁴³⁴.

Note-se que, ao falar da capacidade contributiva como critério de discriminação, tivemos o cuidado de destacar que esse é o único critério válido sob a perspectiva fiscal, ou seja, com a finalidade de carrear recursos ao Erário. E assim o fizemos porque, nos

⁴³² “Considera-se pertinente aquela medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

⁴³³ “No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade, deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem.” (TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Marcelo Brandão (org.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 520.

⁴³⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 90.

casos em que a tributação é dirigida a finalidades extrafiscais (incentivo ou desestímulo de condutas por parte dos contribuintes), o critério de diferenciação passa a ser outro, relacionado com a finalidade pretendida na norma. Certamente, o exame de validade da tributação extrafiscal exige que a finalidade desejada pelo legislador seja compatível com a Constituição, bem como que o critério de distinção por ele adotado seja adequado à finalidade desejada⁴³⁵. Atendidas estas exigências, não violará o princípio da igualdade na tributação a lei que venha a tributar determinados contribuintes com uma carga inferior (benefício fiscal) ou mais gravosa.

Enfim, o princípio da igualdade, em matéria tributária, é garantidor da igualdade em suas perspectivas formal (todos são iguais perante à lei, não havendo espaço para a discriminação injustificada) e material (os contribuintes em situações econômicas desiguais devem ser tratados de forma desigual).

A partir disso pode-se dizer que o princípio da igualdade se desdobra no direito tributário no subprincípio da generalidade, no sentido de que todos que estiverem em idêntica situação deverão ser igualmente tributados. Por consequência, fica vedado o tratamento desigual fundado em critérios arbitrários⁴³⁶, o que não impede a tributação diferenciada em situações de extrafiscalidade, desde que justificáveis perante à Constituição. Nas palavras de Villegas, a generalidade

alude ao caráter extensivo da tributação e significa que quando uma pessoa física ou jurídica se acha nas condições que marcam, segundo a lei, a aparição do dever de contribuir, este dever deve ser cumprido, qualquer que seja o caráter do sujeito, sua categoria social, seu sexo, sua nacionalidade, sua idade ou sua estatura.⁴³⁷

Nesta acepção, o princípio busca levar o tributo a todos que possam contribuir com o financiamento do Estado, sem distinção, sendo vedada a concessão de privilégios odiosos, que fora prática em tempos passados quando setores da sociedade ficavam isentos de tributação (como a nobreza e o clero, em tempos antigos, ou ainda, professores

⁴³⁵ “Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 45.

⁴³⁶ “O princípio da igualdade exige não apenas a generalidade das normas (proibição de *leges ad personae*), mas também proíbe a escolha de critérios arbitrários para a diferenciação de tratamento, objeto de análise no postulado da razoabilidade-congruência”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 350.

⁴³⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 89.

e jornalistas, como previsto no art. 203 da CF/1946)⁴³⁸. Aliás, ao comentar a norma do inc. II do art. 150 da CF/88, Hugo de Brito Machado afirma que “todos sabem que a regra do art. 150, II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares, paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração”⁴³⁹. Seja como for, o fato é que, nos termos expressos do art. 150, II, critérios de distinção de ocupação profissional ou função não são toleráveis. Nesse particular, como diz Villegas, a generalidade tem aspecto mais negativo do que positivo, pois, além de determinar que todos paguem o tributo, veda que dele fiquem eximidos pessoas em função de sua classe, linguagem ou casta⁴⁴⁰.

O termo generalidade só é utilizado na constituição para o imposto de renda, onde, no art. 153, §2º, I, se diz que imposto “será informado pelos critérios de generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”. Generalidade, como foi dito, é a tributação, sem privilégios, de todos que tiverem capacidade contributiva⁴⁴¹. Universalidade, para esse fim, é a tributação de todas as riquezas, não importa sob que forma⁴⁴². E progressividade, é a variação da intensidade do tributo conforme o aumento da riqueza.

Apesar de só estarem expressamente descritas para o imposto sobre a renda, a generalidade, como já dissemos, é desdobramento direto da igualdade em matéria

⁴³⁸ “Art. 203. Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1946). Brasília: Poder Legislativo, 1946.

⁴³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 57.

⁴⁴⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 89.

⁴⁴¹ “O princípio da generalidade pode ser formulado da seguinte maneira: todos devem suportar as cargas tributárias. O princípio da igualdade acrescenta: todos são iguais no momento de contribuir para o sustento do Estado. Os dois princípios podem, portanto, ser resumidos nesta breve afirmação: todos devem suportar de igual forma as cargas derivadas dos tributos. Não devem existir privilégios, nem tratamentos diferenciados”. LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 22.

⁴⁴² “Embora seja certo que a igualdade da tributação deve ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação, em outras palavras, que todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; que devem ser tributadas todas as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica, que, ademais, também para determinados grupos de poder no Estado (como deputados, funcionalismo, clero, nobreza, etc.) não deve haver nenhum privilégio (...).” TIPKE, Klaus. “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão Marcelo (org.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517/518.

tributária, e atinge todos os tributos. Já a universalidade, no sentido de que sejam tributadas todas as riquezas, pode também ser deduzida do princípio da igualdade, pois, seja qual for a modalidade de riqueza de que se disponha, todos que tiverem condições financeiras devem ser chamados a contribuir com o financiamento do Estado. No entanto, é preciso lembrar que, pelo desenho de nosso sistema tributário, os Entes da Federação somente poderão instituir impostos conforme a competência que lhes foi outorgada na Constituição. Assim, o princípio da igualdade, pelo viés da universalidade, não autoriza que a pessoa política venha instituir e cobrar tributos apenas por ter identificado uma riqueza do particular ainda não tributada, pois antes será preciso identificar se a Constituição autorizou ou não tal tipo de tributação.

Portanto, como diz Uckmar, a igualdade, em matéria fiscal, apresenta um “sentido jurídico, como paridade de posição com a exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico tratamento fiscal”, bem como um “sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isso é, como melhor será visto a seguir, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos”⁴⁴³.

E, dentro das acepções, que Ávila faz quanto à aplicação jurídica da igualdade⁴⁴⁴, pensamos que, em matéria tributária, esta pode ser tomada como “igualdade-princípio”, no sentido de apontar para a justiça tributária com a tributação de todos de acordo com suas possibilidades, bem como “igualdade-regra”, a vedar que o legislador institua tributos que façam diferenciação entre pessoas na mesma situação e que trate de igual maneira pessoas em situações distintas.

4.2.1 Aplicação da igualdade das taxas

O princípio da igualdade tributária, evidentemente, aplica-se à taxa. No entanto, o perfil compensatório do tributo faz com que a igualdade, em sua concepção material,

⁴⁴³ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 54.

⁴⁴⁴ O termo ‘igualdade’ pode ser empregado para denotar aquela norma que oriente o intérprete na aplicação de outras normas (igualdade-postulado); para expressar aquela norma que estabelece um estado ideal de igualdade a ser alcançado (igualdade-princípio); para referir a norma que delimita substancialmente o poder do legislador proibindo o emprego de determinadas medida de comparação (igualdade-regra)”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 196.

revele-se de maneira distinta da que ocorre nos impostos, especialmente quanto à capacidade contributiva, como será visto em detalhes nos tópicos abaixo.

Linhas gerais, como foi visto, o princípio da igualdade pressupõe a generalidade na tributação, de modo que não deve haver privilégios injustificáveis para afastar a tributação de determinados segmentos da população.

Nas taxas, a generalidade se traduz no sentido de que todos que venham a tomar um serviço público ou a se submeter à ação de polícia deverão pagar taxa, sem distinção de raça, cor, credo, etc. Não obstante, o dever de pagar a taxa, evidentemente, só ocorrerá quando o tributo tiver sido instituído por lei, já que, por razões de política fiscal, o legislador poderá deixar de criar o tributo em relação a determinados serviços ou ações de polícia administrativa.

Se todos que se submetem à ação estatal deverão pagar o tributo, quando ele tiver sido instituído, é certo também que deverão pagá-lo na medida do custo que proporcionam ao Poder Público.

De fato, já foi visto que o traço distintivo da taxa como espécie tributária é sua vinculação ao custo estatal específico e divisível provocado pelo particular, decorrente da prestação de um serviço ou da ação de polícia do poder público. Por isso, se o que justifica a cobrança do tributo é a recomposição do custo gerado indivíduo (custo esse passível de ser identificado, pois no caso das despesas difusas o financiamento se dá pelos impostos e contribuições, e não por taxa), é certo que o critério que melhor atende à isonomia no tributo é a sua exigência na proporção do custo estatal individualmente gerado.

Assim, se um serviço público é prestado na mesma extensão para duas pessoas, estas deverão pagar o mesmo valor de taxa, já que causaram gastos semelhantes ao Estado. No entanto, quando o serviço público é prestado em extensão diferente em razão da situação particular de cada contribuinte, o princípio da igualdade requer que o valor do tributo também seja distinto, na medida em que o custo causado por um indivíduo é maior do que o outro.

E por isso, como lembra AIRES BARRETO, a igualdade exige que a tributação pela taxa não seja idêntica quando os contribuintes estiverem em situação distinta que venha implicar maior ou menor custo para o poder público⁴⁴⁵. No mesmo sentido, veja-

⁴⁴⁵ Nesse sentido, exemplifica com a inconstitucionalidade de uma taxa de limpeza pública exigida igualmente diante de imóveis com 100.000 m² e 30m². BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 97.

se o seguinte trecho do voto do Min. Carlos Velloso ao julgar a constitucionalidade de taxa de coleta de lixo cujo montante variava em função do tamanho dos imóveis:

Noutra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F. art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 232.393-1/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 05 de abr. 2002)

Em síntese, a aplicação imediata do princípio da igualdade nas taxas exige que todos sejam tributados de acordo com os custos gerados perante o ente público, de modo que a taxa deverá ser igual para os que gerem atuação estatal de mesma monta, e desigual para aqueles que gerem custos distintos na máquina pública. Como afirma Walter Bussamara, “cobrar de quem se serviu da atuação estatal, em medida ao menos aproximada, é a forma de realizar a igualdade tributária em matéria de taxas”⁴⁴⁶.

Nesse contexto, a riqueza do indivíduo não é um critério relevante para fins de definição do valor da taxa, pois não se está diante de um tributo criado em razão da riqueza disponível das pessoas, mas sim em razão dos custos individualmente gerados.

Não obstante, considerações sobre a situação econômica do contribuinte podem ser feitas nas taxas, mas em limites bem mais estreitos. A nosso ver, o princípio da igualdade nas taxas tolera, embora não exija, que sejam concedidos benefícios fiscais para reduzir o valor do tributo, desde que isso seja feito sob um critério de capacidade contributiva. Em outras palavras: pode haver cobrança de valores de taxa desiguais para contribuintes que causem o mesmo custo estatal, desde que esta desigualdade seja para reduzir o tributo devido por aqueles que tem menores condições financeiras. Por outro lado, a situação econômica do contribuinte nunca poderá ser levada em consideração para fins de majorar o tributo para além do custo individualmente por ele gerado ao poder público.

O princípio da capacidade contributiva (tido por muitos como o princípio da igualdade sob o ponto de vista material na tributação) e sua relação com as taxas, no entanto, será melhor aprofundado nos tópicos abaixo.

4.3 Capacidade contributiva

Por sua própria natureza, o princípio formatador da espécie tributária taxa não é o

⁴⁴⁶ BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas, Limites Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 146.

da capacidade contributiva. Entretanto, cumpre examinar se o princípio é ou não aplicável às taxas, e em que medida. Para essa tarefa, será preciso primeiro delimitar o que se entende por capacidade contributiva, tendo em vista as múltiplas acepções que o tempo pode compreender⁴⁴⁷.

Em todos os países democráticos, a capacidade contributiva é elemento central da política fiscal. E assim é porque, nesse princípio, estão envolvidos dois dos mais caros valores democráticos: igualdade e liberdade.

Igualdade, pois, como visto acima, não deve haver privilégios fiscais, de modo que todos contribuam para o funcionamento do Estado de acordo com suas possibilidades, ou seja, de acordo com a disponibilidade de riqueza de cada um. Liberdade porque o princípio da capacidade contributiva também serve como bloqueio à tributação excessiva ou predatória: não se pode exigir tributos dos indivíduos se não houver riqueza disponível, ou, ainda, além da riqueza disponível.

Atualmente, como será visto, o princípio da capacidade contributiva apresenta dois grandes sentidos: permitir a tributação apenas sobre a riqueza disponível do contribuinte, bem como critério de graduação da carga tributária entre os indivíduos⁴⁴⁸.

A repartição dos gastos para a manutenção e funcionamento do Estado é assunto que há muito preocupava os estudiosos das finanças públicas, sendo de lá que partiram as primeiras noções da capacidade contributiva como critério para repartição dos ônus fiscais.

Como lembra Dino Jarach, foi Adam Smith, na clássica obra “A riqueza das nações”, quem primeiro tratou do tema, ainda que sem usar o a expressão “capacidade contributiva”. O autor escocês, considerado o pai da economia política, ao falar sobre as receitas públicas, apresenta quatro “máximas” a respeito dos impostos em geral. Entre estas máximas, chamadas posteriormente de “princípios impositivos” de Adam Smith, está o chamado “princípio da igualdade” (ou ainda “princípio de justiça” ou “proporcionalidade”, ou “equidade”), segundo o qual: “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”. E afirma posteriormente que “é na observância ou não-

⁴⁴⁷ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998, p. 145.

⁴⁴⁸ JARACH, Dino. *O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 111.

observância desse princípio que consiste no que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.”⁴⁴⁹

Como afirma Dino Jarach, a primeira parte do princípio impositivo da igualdade enunciado por Smith (“os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades”) é o que, mais tarde, tornou-se conhecido como “princípio da capacidade contributiva”. Já a segunda parte do enunciado “em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado” estaria ligada ao princípio do benefício⁴⁵⁰.

Numa fase inicial, e dentro da concepção liberalista que primava nos séculos XVIII e XIX, a tributação estava ligada às vantagens que o Estado proporcionava aos particulares, o que se chamou de “teoria do benefício”⁴⁵¹. Seriam exatamente estas vantagens obtidas pelos particulares a causa dos tributos, como inicialmente formulou Griziotti⁴⁵².

Sem entrar aqui na discussão a respeito da teoria da causa dos tributos, interessa-nos apenas identificar que, com a evolução da teoria do benefício⁴⁵³, houve o início das formulações a respeito do princípio da capacidade contributiva, que, como visto, foi pela primeira vez compreendida, a partir das ciências da finanças, como um elemento ligado aos benefícios obtidos pelos particulares com a atuação do Estado⁴⁵⁴.

E, como a riqueza seria o elemento a indicar os benefícios obtidos pela atuação do Estado, a ideia de justiça na tributação seria satisfeita com a tributação na medida da

⁴⁴⁹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações – Investigações sobre sua natureza e causas*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural Ltda. 1996. v. 2, p. 282-284.

⁴⁵⁰ JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 7.

⁴⁵¹ CATARINO, João Ricardo. “Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios”. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 60.

⁴⁵² GRIZIOTTI, Benvenuto. “Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario.”. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani. 1937. v. 1, parte 1, p. 380.

⁴⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 294-295.

⁴⁵⁴ JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 07.

riqueza individual, donde se extrai a ideia da proporcionalidade⁴⁵⁵. Assim, já seria suficiente para os reclamos da igualdade da tributação os tributos de igual alíquota para todos os contribuintes, pois a diferenciação final do ônus fiscais seria encontrada na variação das bases, que seriam maiores na medida em que maior fosse a riqueza de cada um.

A justificação dos tributos ligada diretamente aos benefícios usufruídos pelos particulares foi sendo questionada, por duas razões: a) a primeira, de índole pragmática, pela dificuldade de se estabelecer critérios que pudessem avaliar adequadamente a vantagem obtida pelos indivíduos diante das prestações estatais, sobretudo as de caráter geral⁴⁵⁶; b) a segunda, de índole ideológica, pela mudança da concepção exclusivamente liberal do Estado para o Estado social.

Diante disso, novas teorias para a justificação do tributo foram surgindo, como a “teoria do sacrifício” formulada pelo economista inglês Stuart Mill. Segundo o autor, a igualdade deve ser o norte da tributação, como decorrência de um princípio geral de justiça⁴⁵⁷. Por isso, Stuart Mill critica os que defendem a tributação baseada na teoria do benefício⁴⁵⁸, até mesmo porque, como defende o autor, é impossível medir as vantagens obtidas pelas pessoas em razão da existência do Estado. Ademais, contesta a ideia de que aqueles que mais tem são os que mais se usufruem dos serviços estatais, pois, a seu ver, é justamente o oposto que ocorre (quanto mais frágil o indivíduo, mais ele precisa da proteção do Estado)⁴⁵⁹. Continuando o raciocínio, Stuart Mill desenvolve a teoria de que

a igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem

⁴⁵⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 142.

⁴⁵⁶ CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 61.

⁴⁵⁷ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 377.

⁴⁵⁸ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 377.

⁴⁵⁹ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 377-378.

menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela⁴⁶⁰.

Mas apesar desta mudança na concepção da justificativa da tributação, o critério a ser adotado para a distribuição dos encargos fiscais continuou a ser o mesmo, qual seja, a riqueza dos indivíduos, ou, em outras palavras, sua capacidade contributiva. É com base na riqueza das pessoas que a tributação deve continuar a ser dimensionada, mas não porque ela reflete os benefícios auferidos pelos particulares em relação às prestações estatais, mas sim porque a partir dela se pode conduzir à igualdade de sacrifícios entre aqueles que pagam o tributo.

A ideia da igualdade de sacrifícios formulada por Stuart Mill foi insumo relevantíssimo para os defensores da progressividade tributária⁴⁶¹. O raciocínio que se desenvolveu a partir daí foi o de que para indivíduos com menor riqueza, toda a sua renda (ou ao menos parcela considerável desta) será consumida em serviços ou itens essenciais à sua subsistência digna e a de sua família. Por outro lado, a medida que a riqueza aumenta, haverá sempre sobras depois dos gastos necessários à existência digna. Com isso, o tributo exigido – ainda que com a mesma alíquota – do indivíduo mais pobre representa um grau maior de sacrifício desse, caso comparado com o indivíduo mais rico, pois a quantia retirada pelo Estado deixará se ser empregada em itens essenciais, ao passo que o mesmo não ocorrerá com o mais rico (o tributo será retirado da parcela que já excedeu ao necessário à vida digna). É a noção de “utilidade marginal do capital”, pela qual quanto maior for a riqueza menor será a sua utilidade para o seu detentor⁴⁶².

Nesse contexto, a igualdade de sacrifícios em matéria fiscal conduziria a progressividade tributária⁴⁶³, pois, como diz Ricardo Lobo Torres ao tratar a teoria do sacrifício, “os ricos, pagando mais impostos, se sacrificam com a mesma intensidade dos pobres, que pagam impostos menores”⁴⁶⁴. Ainda segundo o autor, “a teoria do sacrifício

⁴⁶⁰ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 377.

⁴⁶¹ JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 12.

⁴⁶² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 142.

⁴⁶³ LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 20.

⁴⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 293.

ofereceu embasamento para a ideia de progressividade, inclusive na sua variante de ‘utilidade marginal do capital’ (Stuart Mill), que chegou ao seu paroxismo nas três décadas de outro do séc. XX (1950-1970)”⁴⁶⁵.

Mas é interessante notar que, apesar de ter defendido a “teoria da igualdade de sacrifícios”, o próprio Stuart Mill, ao falar da progressividade das alíquotas, parece rejeitar sua aplicação, ao menos maneira ampla, pois restringiu-se a defender sua adoção para os impostos sobre heranças e doações⁴⁶⁶. Ou seja, apesar de ter fornecido os insumos teóricos (igualdade na tributação como “igualdade de sacrifícios”) utilizados pelos defensores da progressividade, Stuart Mill não a endossava de forma irrestrita⁴⁶⁷. A bem da verdade, sua construção foi feita no sentido de se defender as isenções para as rendas que fossem integralmente consumidas em bens e serviços essenciais à dignidade, e não para sustentar a tributação progressiva das rendas que superassem esse patamar mínimo⁴⁶⁸. Isso, aliás, leva Catarino a atribuir a Stuart Mill o pioneirismo na defesa da tributação do consumo, e ainda, do “mínimo de existência”⁴⁶⁹.

A teoria do sacrifício, entretanto, assim como a da utilidade, foi também alvo de críticas, pela dificuldade de se mensurar – ao menos cientificamente – a utilidade do capital para os indivíduos⁴⁷⁰. Apesar disso, Uckmar destaca que, apesar de não haver mensuração precisa, é possível se chegar a algumas ‘indicações’ sobre a curva de utilidade do capital, de modo que “é fora de discussão que o andamento normal da curva coletiva de utilidade da riqueza é decrescente, dado que as sucessivas doses de riqueza oferecem utilidade menor relativamente às precedentes”. E por isso considera lógica a repartição

⁴⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 294.

⁴⁶⁶ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 380-382.

⁴⁶⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 77.

⁴⁶⁸ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2, p. 379-380.

⁴⁶⁹ CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 65.

⁴⁷⁰ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 79.

do custo dos serviços públicos indivisíveis por meio de impostos progressivos⁴⁷¹. Não obstante, há autores que sustentam que as “teorias do sacrifício” não conduzem necessariamente à tributação progressiva, como registra Catarino⁴⁷².

Seja por uma ou outra justificativa, a capacidade contributiva, como critério para repartição dos encargos fiscais, cuja origem estava nos debates teóricos das ciências das finanças, foi incorporada pelo direito.

Uma das primeiras aparições do princípio, como norma positivada, se deu na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que seu art. 13 estabelecia que “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.”. O princípio também esteve na Constituição Francesa de 1791, como registra Hector Villegas⁴⁷³. Apesar de não adotar expressamente o termo “capacidade contributiva”, a leitura que tradicionalmente se fez do dispositivo é a de que a divisão das contribuições entre os cidadãos de acordo com “suas possibilidades” seria uma referência às possibilidades econômicas de cada um⁴⁷⁴.

Victor Uckmar afirma que, a partir do século XVIII, quase todas as Constituições das repúblicas que então passariam a compor a Itália, inspiradas na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, passaram a estabelecer que os impostos deveriam ser repartidos na proporção das possibilidades econômicas dos particulares⁴⁷⁵. Outrossim, em obra escrita em 1958, identificou a presença do princípio – ainda que sem a adoção expressa do termo capacidade contributiva – nas Constituições então vigentes em diversos países⁴⁷⁶.

⁴⁷¹ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 79-80.

⁴⁷² CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 63.

⁴⁷³ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 87.

⁴⁷⁴ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio constitucional de capacidad contributiva. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 46.

⁴⁷⁵ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 64-65.

⁴⁷⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 66-67.

Mas mesmo nos países onde não há formulação expressa do princípio, a capacidade contributiva vem sendo extraída pela doutrina e pela jurisprudência diretamente do princípio da igualdade⁴⁷⁷. É que acontece na Alemanha⁴⁷⁸, em Portugal⁴⁷⁹ e na Argentina⁴⁸⁰, por exemplo.

No Brasil, o princípio apareceu, pela primeira vez, na Constituição de 1946, que, em seu art. 202, dispunha que “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”⁴⁸¹. No entanto, o dispositivo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º.12.65, tendo o princípio também ficado de fora da Constituição de 1967. Apenas com a Constituição de 1988 é que voltou a ter assento expresso na Constituição, por meio do art. 145, §1º, segundo o qual “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Note-se que, ao menos do ponto de vista expresso, a extensão do princípio, na Constituição Brasileira, é atualmente menor do que a que fora atribuída pela Constituição de 1946, que predicava sua aplicação a todos os tributos. Na Carta Política em vigor, sua aplicação está prevista para os impostos, e, ainda assim, apenas quando isso for possível. Esta redução no âmbito normativo do princípio faz com que a norma constitucional brasileira sobre a capacidade contributiva seja mais restrita do que as que existem em

⁴⁷⁷ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 78.

⁴⁷⁸ CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 66.

⁴⁷⁹ CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 64.

⁴⁸⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 87-88.

⁴⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 148.

outros países, como na Itália⁴⁸² e na Espanha⁴⁸³. Note-se que, em tais países, o desenho constitucional do sistema tributário parte de apenas duas premissas, legalidade e capacidade contributiva, inclusive na sua vertente de progressividade. Assim, é preciso reconhecer que tais sistemas são formalmente distintos do nosso, no qual a Constituição esquadrinhou todo o sistema tributário, explicitando garantias e distribuindo as competências entre as pessoas políticas. Por isso, é preciso ter o cuidado de não se transpor para o Brasil, acriticamente, doutrinas sobre a capacidade contributiva desenvolvida nesses países. Isso terá especial relevo quanto às taxas, como será visto no tópico abaixo.

De todo modo, como lembra Lobo Torres, mesmo durante o período em que esteve fora do ordenamento constitucional, sempre houve autores que continuaram a defender a aplicação do princípio da capacidade contributiva no Brasil, por vislumbrá-lo a partir do princípio da igualdade, como foi o caso de Aliomar Baleeiro⁴⁸⁴.

Embora, no nosso entender, a capacidade contributiva, como princípio norteador da tributação, seja inerente à concepção de justiça pública, sendo possível extraí-la (para as aplicações nas quais sejam possíveis) a partir do próprio postulado da igualdade, sua adoção no direito tributário não ocorreu sem críticas.

Para Giannini, que escreveu a partir do direito italiano que desde o final do século XVIII já adotava o princípio em seu ordenamento, não se poderia atribuir relevância jurídica à “capacidade contributiva”, visto que tal expressão não seria um preceito jurídico devido à sua indeterminação. E, mesmo que se aceite que o legislador tenha definido na lei situações que revelem uma certa capacidade contributiva, o fato é que, nos casos concretos, o imposto pode ser exigido mesmo quando se está diante de uma situação em

⁴⁸² Diz o art. 53 da Constituição Italiana de 1947: “Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”. O texto em língua estrangeira é: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”. ITALIA. Constituição da República da Itália de 1947. Roma: Assembleia Constituinte, 1947.

⁴⁸³ Na Espanha, diz o art. 31.1 da Constituição de 1978: “Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá carácter confiscatório”. O texto em língua estrangeira é: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. ESPANHA. Constituição Espanhola de 1978. Madrid: Assembleia Constituinte, 1978.

⁴⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 290.

que o particular não dispõe de capacidade contributiva (como exemplo, lança a seguinte pergunta: qual a capacidade contributiva daquele que tem que vender sua casa para quitar dívidas?)⁴⁸⁵.

A doutrina de Giannini exerceu forte influência Brasil, sendo que Becker, por exemplo, foi sempre um duro crítico da juridicização do princípio. Para o autor, a noção de capacidade contributiva seria uma noção política, pré-jurídica, que serviria apenas para guiar o legislador ao formular as leis. Esse também, era o entendimento de Rubens Gomes de Souza, que, mesmo escrevendo sob a égide da Constituição de 1965 (que adotava a capacidade contributiva de forma expressa e ampla), afirmava que

o aspecto econômico da capacidade contributiva interessa com efeito ao legislador; presume-se que este, ao redigir a lei tributária, tenha escolhido como base da tributação atos, fatos ou negócios que efetivamente representem capacidade contributiva; entretanto, se o legislador foi menos feliz e escolheu atos, fatos ou negócios sem conteúdo econômico real, a lei será economicamente imperfeita, mas nem por isso deixará de ser juridicamente válida⁴⁸⁶.

Para Gomes de Souza, em síntese, a capacidade contributiva, no Brasil, seria “um preceito de orientação do legislador”⁴⁸⁷.

Enfim, Becker dizia ainda que o termo “capacidade contributiva” seria vazio, o que prejudicaria sua adoção pela ciência jurídica⁴⁸⁸, e, em virtude desta ambiguidade e das difusas ideias que a partir dela surgiram, o autor defendeu que constitucionalização do princípio foi a “constitucionalização do equívoco”⁴⁸⁹.

Apesar das críticas que foram feitas à adoção do princípio, sobretudo por sua ambiguidade, o fato é que a doutrina e a jurisprudência cuidaram de desenvolver o conteúdo do que hoje se chama de princípio da capacidade contributiva, o que permite sua plena aplicação.

A primeira acepção do princípio teve cunho mais garantista: a de apenas se permiti se a tributação daqueles que tivessem riqueza suficiente para contribuir com a

⁴⁸⁵ GIANINNI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 75.

⁴⁸⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 96.

⁴⁸⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 99.

⁴⁸⁸ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 68.

⁴⁸⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 484.

manutenção do Estado, sem prejuízo para sua subsistência. Como afirma Luciano Amaro, “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”⁴⁹⁰

A maneira que se encontrou para implementar este traço garantista do princípio foi obrigar o legislador a escolher como hipóteses de incidência para os impostos fatos que, de alguma maneira, revelassem a existência de riqueza disponível à tributação. Ou seja, o legislador não poderia fazer escolhas arbitrárias para a colheita dos tributos, pois teria o compromisso de só tributar aqueles que tivessem condições econômicas de participar do custeio social, o que seria possível de ser identificado através de fatos, atos ou situações que revelassem a latência de capacidade econômica⁴⁹¹.

O que se exige do legislador é que, por sua observação, escolha ele fatos que, na generalidade dos casos, demonstrem que o contribuinte tem condições econômicas de pagar tributos. Ao assim fazê-lo, tem-se que, uma vez realizado o fato gerador previsto na lei, há presunção de capacidade contributiva por parte do contribuinte, e esta presunção deve ser tomada como absoluta, e não relativa. A investigação da capacidade contributiva, nesta acepção, não chega ao ponto de se permitir o exame caso a caso de cada indivíduo, de modo que o princípio não autoriza que o contribuinte demonstre que, no seu caso concreto, a presunção de disponibilidade financeira adotada pela lei não ocorre. Nesse sentido, clássico é o exemplo daquele que recebe em herança imóvel de alto valor, mas que tem dificuldade de mantê-lo por ter baixos rendimentos. Ainda que no caso concreto o contribuinte não disponha de efetiva disponibilidade financeira, isso não irá impedir que lhe seja exigido o pagamento do IPTU, pois, sem dúvida, a propriedade de imóveis é um indício da existência de riqueza disponível à tributação na normalidade dos casos.

Ainda neste primeiro plano de eficácia do princípio, deve ser apontada também a capacidade contributiva como proteção ao mínimo existencial. Como já lembrava Becker, o princípio obriga o legislador a escolher para a tributação “fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital acima do mínimo indispensável.”⁴⁹². Este também é o pensamento de Ricardo Lobo Torres, que defende ser intributáveis as rendas

⁴⁹⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, p. 162.

⁴⁹¹ LAPTAZA, José Juan Ferreira. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 23.

⁴⁹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 499.

necessárias ao “mínimo existencial”, por decorrência direta do princípio da capacidade conceda isenções aos recursos vitais do indivíduo⁴⁹³.

contributiva⁴⁹⁴, e de Sainz de Bujanda, para quem o princípio exige que o legislador Logo, apesar de não haver menção na Constituição sobre a proteção ao mínimo existencial, pensamos que esta insere-se no âmbito da eficácia protetiva do princípio.

Em síntese, nesta primeira acepção (capacidade contributiva objetiva), que formula uma garantia ao contribuinte, o princípio da capacidade contributiva obriga o legislador a buscar o tributo apenas daqueles que tenham condições econômicas de suportar o ônus fiscal, razão pela qual só poderá escolher como gerador da obrigação tributária fatos que, de algum modo, revelem potencialidade econômica do indivíduo além daquela necessária à manutenção de seu mínimo indispensável⁴⁹⁵. No plano da eficácia, esta primeira acepção, portanto, tornará inválida as leis que vierem a tributar fatos que não demonstrem capacidade econômica do contribuinte, bem como as leis que não implementem políticas de isenção destinadas à manutenção do mínimo existencial.

Além da primeira acepção quanto ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva, uma segunda acepção foi sendo desenvolvida, para cuidar da divisão da carga tributária entre os contribuintes.

Certamente, uma vez identificada a riqueza apta à tributação, é preciso definir como e em que proporção a tributação será realizada.

E foi para atender a esta necessidade que se desenvolveu a segunda acepção da capacidade contributiva, tomada como um critério para a quantificação do tributo de acordo com situação econômica de cada contribuinte. Em outras palavras: não basta que a lei identifique a existência de um fato revelador de riqueza, sendo necessário, ainda, que a lei determine que a quantidade do tributo pago varie conforme o tamanho desta riqueza⁴⁹⁶.

⁴⁹³ BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*, Vol. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 418.

⁴⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 303-304.

⁴⁹⁵ “O art. 53 da Constituição, conectando os tributos à capacidade contributiva, deve ser visto, pelo lado do legislador, como norma que vincula e limita o poder; pelo lado dos contribuintes, como norma de garantia”. TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, p. 76. Apesar da citação acima ter sido escrita a luz do direito italiano, a afirmação, a nosso ver, aplica-se perfeitamente ao direito brasileiro.

⁴⁹⁶ “Portanto, para aplicação efetiva destes princípios é preciso determinar, inicialmente, quem tem e quem não tem capacidade contributiva. Determinar aquilo que a doutrina chama de capacidade

Por exemplo, uma lei que estabelecesse um valor fixo de IPTU por residência atenderia à primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, pois o legislador teria se desincumbido de seu ônus de adotar como hipótese de incidência um fato revelador de riqueza (propriedade de imóveis). No entanto, na segunda acepção do princípio, esta tributação não poderia ser considerada válida, pois abstrai, na quantificação do valor do imposto pago por cada um, o valor efetivo da riqueza tributada pelo imposto (o valor da propriedade imobiliária).

Esta ideia de capacidade contributiva como critério para mensuração da carga tributária, como se pode notar, está ligada à pessoalidade, pois o tributo irá variar conforme a riqueza individual. Quanto maior for a riqueza captada pelo fato gerador previsto na lei, maior será o tributo, o que normalmente se obtém pela aplicação de uma alíquota *ad valorem* sobre a base de cálculo (que, como já dissemos antes, deverá espelhar o fato gerador).

Mas, indo além, o princípio se sofisticava não apenas para se considerar a situação econômica do particular abstratamente descrita no fato gerador, mas, também, suas características pessoais que possam influir diretamente em determinados tributos. É o que Lodi chama de subprincípio da personalização, segundo o qual a situação pessoal do contribuinte é levada em consideração na apuração do tributo, como ocorre no Imposto de Renda em que é possível fazer deduções com dependentes ou gastos com saúde ou educação⁴⁹⁷. Isso, aliás, corrobora o caráter protetivo da capacidade contributiva, pois a averiguação da situação concreta do contribuinte – nos tributos onde isso é possível de ser realizado – permite uma proteção mais eficaz do mínimo existencial.

No entanto, o aprofundamento no exame das circunstâncias pessoais do contribuinte, embora fosse desejável do ponto de vista da máxima eficácia da capacidade contributiva, traria enorme complexidade para a apuração dos tributos, em prejuízo não apenas do Fisco (que teria muito maior gasto na fiscalização e gestão tributárias) como também do contribuinte (que dispenderia muito maior esforço na interpretação da lei e no cálculo do tributo, trazendo-lhe, ainda, os riscos da insegurança jurídica). Por isso, esse

contributiva absoluta, a capacidade para contribuir. Em segundo lugar, depois de determinar quem pode e quem tem que ser tributado, é preciso fixar em que medida cada um deles deve ser tributado, de acordo com sua capacidade contributiva relativa. De acordo com a medida de sua capacidade”. LAPAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 23.

⁴⁹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 161-162.

exame mais substancial das circunstâncias individuais fica adstrito aos impostos pessoais, sobretudo o imposto de renda⁴⁹⁸. Ademais, no Brasil, o §1º do art. 145, junto com a capacidade contributiva, fala na pessoalidade dos impostos, que deverá ser aferida, sempre que possível⁴⁹⁹. Logo, nos impostos em que a pessoalidade puder ser examinada – que são justamente os impostos pessoais, ou seja, os que não estão diretamente conectados com elementos patrimoniais ou atividades econômicas do contribuinte – a capacidade contributiva, em seu viés de personalização, necessariamente deverá ser aplicada, sob pena de inconstitucionalidade⁵⁰⁰. É por isso, que, a nosso ver, sendo o imposto de renda o que melhor permite verificar as características pessoais do contribuinte, seria inconstitucional, por exemplo, lei que tentasse abolir as deduções por número de dependentes ou com despesas de saúde.

Em síntese, nesta segunda acepção, tem-se a capacidade contributiva como o único critério válido para a distribuição da carga fiscal entre os contribuintes, o que traz consequências no plano da eficácia, no sentido de se afastar a validade de qualquer norma que module o tributo com base em critérios outros que não seja à capacidade econômica revelada no fato gerador do tributo. Nesta acepção, reitera-se, pode-se dizer que a capacidade contributiva é a efetivação, no plano tributário, do princípio da igualdade, especialmente quanto à igualdade substancial (tratar os desiguais de maneira desigual).

Esta acepção da capacidade contributiva (capacidade contributiva subjetiva) envolve, ainda, a questão da proporcionalidade e da progressividade.

A proporcionalidade, em alguma medida, já atende a capacidade contributiva, pois, ainda que sob a mesma alíquota, a tributação já será diferenciada conforme a situação econômica (espelhada no fato gerador) de contribuinte. Quanto maior for a base econômica (valor do imóvel, montante da renda, etc.), maior será a quantidade do tributo pago pelo contribuinte.

Contudo, para muitos, a mera proporcionalidade não atende, ao menos de maneira plena, as exigências da igualdade material. O raciocínio é o de que o sacrifício que o

⁴⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 162.

⁴⁹⁹ “Art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵⁰⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164.

contribuinte de menor riqueza suporta ao pagar um tributo com a mesma alíquota que o contribuinte de melhor condição financeira é superior aquele suportado pelo mais rico. Por isso, para que possa concretizar uma igualdade de sacrifícios, e tomando-se a capacidade contributiva em seu viés de implementação da igualdade material no campo tributário, o princípio exigiria a tributação progressiva, ou seja, cuja carga tributária (alíquota) aumente na medida em que também aumente a base gravada pelo tributo.

A nosso ver, do ponto de vista jurídico, o princípio da capacidade contributiva não exige que os tributos sejam necessariamente progressivos.

Pensamos que o princípio da capacidade contributiva, em sua vertente de igualdade material na tributação, admite, evidentemente, a tributação progressiva, sendo que as discussões mais complexas neste campo estarão situadas na medida e amplitude desta progressão. No entanto, apesar de comportar a progressividade, o princípio da capacidade contributiva não a exige. Ou seja, embora a progressividade possa ser adotada pelo legislador (havendo-se de respeitar um limite máximo que não extrapole a existência de riqueza disponível, sob pena de violação ao princípio do não confisco, que será examinado adiante), a capacidade contributiva não o obriga a adotá-la para os tributos. Por isso, concordamos com Luciano Amaro, quando este afirma que “a progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento deste postulado”⁵⁰¹.

Ainda em relação à acepção da capacidade contributiva como critério de repartição da carga fiscal, o princípio se revela, nos tributos sob o consumo, sob a perspectiva da seletividade, que nada mais é do que a gradação das alíquotas dos tributos conforme a essencialidade do bem tributado. Isto aliás, está diretamente ligado à concepção do princípio como garantia do mínimo existencial, pois deve permitir que produtos essenciais sofram menor tributação⁵⁰².

O princípio da capacidade contributiva aplica-se tanto às pessoas jurídicas como às pessoas físicas. A exigência de que a tributação se faça sob riqueza disponível, o que se atinge através da adoção pela lei de fatos reveladores de capacidade contributiva, se aplica às pessoas jurídicas e físicas. Também como critério de repartição da carga fiscal, empresas e cidadãos somente poderão ser tributados de maneira desigual em função da

⁵⁰¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165.

⁵⁰² Bujanda sustenta que, como projeção da proteção ao mínimo existencial na tributação sobre o consumo, é obrigatório que o legislador conceda exoneração total sobre os produtos de primeira necessidade. BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero*, Vol. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 211.

maior ou menor capacidade econômica revelada nos fatos geradores dos tributos, sendo que ambos estão igualmente protegidos pela vedação à tributação confiscatória (que excede o limite da capacidade contributiva). Por outro lado, em algumas acepções, o princípio alcança apenas a pessoa física, como no caso da capacidade contributiva como proteção à tributação do mínimo existencial (por envolver conceitos ligados à dignidade humana, não é possível transportá-lo para as pessoas jurídicas, que são uma ficção do direito societário). Quanto à pessoalidade (personalização), no sentido de averiguação da situação particular do contribuinte como ocorre nos impostos pessoais, também o alcance do princípio às pessoas jurídicas também fica prejudicado, pois os critérios utilizados estão relacionados à vida social e familiar dos contribuintes (deduções do imposto de renda de despesas com saúde e dependentes, por exemplo).

Por fim, apesar de ser inegável a estreita relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade, pensamos que o conteúdo da capacidade contributiva vai além do conteúdo da igualdade.

A igualdade, em matéria tributária, exige que todos os cidadãos, em igual situação, sejam tratados igualmente, donde emana a generalidade da tributação a vedação à privilégios injustificados. Além disso, exige, do ponto de vista material, que os contribuintes sejam tratados de maneira distinta conforme sua maior ou menor riqueza (a capacidade econômica é o único critério válido para o tratamento desigual na tributação, ressalvados os casos constitucionalmente justificáveis de extrafiscalidade).

Na implementação das exigências acima descritas, de fato, o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade se confundem, podendo-se falar que o primeiro é implementação do segundo no âmbito tributário.

No entanto, é o princípio da capacidade contributiva, a nosso ver, que protege os contribuintes da tributação onde não houver riqueza disponível. Dois sujeitos podem sofrer a mesma incidência tributária, mas sendo igualmente desprovidos de condições financeiras, não terão condições de pagar o tributo. Ou, ainda, mesmo que tenham alguma condição financeira, se o tributo estiver dimensionado para além do que suportam, também não deverão pagar o tributo. Mas o que os impedirá de pagar os tributos nestas circunstâncias? Não será o princípio da igualdade, que, em um caso como no outro, estará respeitado: tanto do ponto de vista formal – a lei é a mesma aplicada para todos – como no aspecto material – a lei não está deixando de considerar elementos essenciais que deveriam ser observados na equalização das posições. O que impedirá a exigência

tributária será o princípio da capacidade contributiva. O princípio da igualdade, neste aspecto, não socorre o contribuinte⁵⁰³.

Em síntese, em caso de igual tributação de contribuintes em situação econômica semelhante, o que impedirá a tributação nos casos em que esta atinja o mínimo existencial, assim como atinja patamar além daquele suportável pelo sujeito passivo, é o princípio da capacidade contributiva. Por isso, parece-nos claro que há distinções, no plano da eficácia, entre igualdade e capacidade contributiva.

Desta forma, ainda que em muitos países a capacidade contributiva seja extraída diretamente de normas constitucionais que tutelam a igualdade (geral ou tributária), parece-nos altamente recomendável a adoção expressa do princípio nas cartas constitucionais, pois, conforme foi exposto acima, a extensão total de seu conteúdo vai além dos desdobramentos diretos do princípio da igualdade.

Enfim, ainda que os debates sobre a capacidade contributiva tenham se desenvolvido, na origem, como um critério de justificativa do pagamento dos tributos relacionados aos benefícios auferidos pelos particulares em razão da atuação estatal, hoje em dia isso não ocorre, estando a capacidade contributiva ligada a uma concepção de justiça fiscal e de moral tributária, diretamente conectadas ao princípio da igualdade. Liga-se, também, à ideia de solidariedade⁵⁰⁴ na tributação, pois é partir dos recursos arrecadados dos que tem melhores condições que o Estado pode atuar na prestação em favor dos que mais necessitam⁵⁰⁵. Por isso, a capacidade contributiva, como fundamento e critério de repartição dos tributos, em nada se relaciona com prestações estatais ao contribuinte (tais prestações são relevantes apenas nos tributos vinculados, nos quais o princípio da capacidade contributiva tem aplicação reduzida como será visto). Como afirma Klaus Tipke, o “princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isso se harmoniza com o princípio do Estado Social”⁵⁰⁶.

⁵⁰³AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 163.

⁵⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 172.

⁵⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 301.

⁵⁰⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luis Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antoni Fabris Editor, 2012. p. 20 *apud* PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 72.

4.3.1 Aplicação da capacidade contributiva nas taxas

Visto o conteúdo e as acepções do princípio da capacidade contributiva, deve-se agora avaliar se ele se aplica às taxas, e, em caso positivo, em que extensão.

Como já foi dito, a capacidade contributiva está positivada na Constituição, em norma cujo teor é “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (§1º do art. 145).

Como se observa, a norma fala em impostos, e não em tributos. Ademais, utiliza-se a expressão “sempre que possível”, o que indicaria que, quando isso não ocorrer, mesmo os impostos estariam desobrigados de observar a capacidade contributiva.

Assim, uma leitura isolada do dispositivo poderia conduzir à conclusão de que o princípio só seria aplicável aos impostos, e, ainda assim, apenas quando houvesse possibilidade.

Importante lembrar que, como já dissemos, o princípio da capacidade contributiva apresenta diversos conteúdos, que podemos assim resumir: a) cláusula protetiva de só admitir a tributação onde houver riqueza apta à tributação (capacidade contributiva objetiva); b) critério de graduação dos tributos, conforme a riqueza disponível, erigindo-se ainda em proteção ao mínimo existencial (capacidade contributiva subjetiva). No aspecto subjetivo, o princípio é efetivado por meio da proporcionalidade, da progressividade e da personalização, sendo que esta última, assim entendida como a verificação mais detida da realidade econômica de cada contribuinte, somente é aplicável aos tributos pessoais.

Feita esta recordação, cabe agora dizer que, a nosso ver, a correta interpretação do §1º do art. 145 é no sentido de que a expressão “sempre que possível” vincula-se apenas ao “caráter pessoal” do imposto, e não à capacidade econômica do contribuinte. Realmente, como já foi demonstrado em tópico anterior, a personalização (apreciação efetiva da realidade econômica de cada contribuinte, o que se faz por meio das deduções no imposto de renda, por exemplo), até porque questões de praticidade, não é aplicável a todos os tributos, e nem mesmo a todos os impostos. Desse modo, o constituinte originário, reconhecendo haver situações em que a personalização não é possível de ser adotada, exige sua adoção apenas quando isso seja viável, daí o uso da expressão “sempre

que possível”.

Por outro lado, quanto à capacidade contributiva, esta é aplicável a todos os impostos em qualquer circunstância, seja no aspecto de cláusula de bloqueio de impedir a tributação onde não houver riqueza, seja no aspecto de graduar o tributo mediante a aplicação da proporcionalidade e da progressividade (quando assim tiver optado o legislador). Não faria sentido algum permitir-se, especialmente quanto aos impostos, a criação de exações que não partissem da eleição, pelo legislador, de fatos que sejam reveladores de riqueza (capacidade contributiva objetiva), e que não fossem graduados a partir da riqueza captada pelo fato gerador (capacidade contributiva subjetiva). A única dispensa que se pode fazer nos impostos quanto à capacidade contributiva é a de seu desdobramento como “personalização”.

Por isso, concordamos com Hugo de Brito quando diz que “o sempre que possível do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”⁵⁰⁷. No mesmo sentido, cite-se ainda o entendimento de Ricardo Lodi⁵⁰⁸. Mas esta posição não é unânime, podendo-se citar Roque Carraza, que entende que há impostos nos quais não é possível a aplicação da capacidade contributiva, como no caso dos impostos indiretos, pois pobres e ricos pagarão o mesmo imposto caso adquiram uma mesma mercadoria⁵⁰⁹. As considerações de Carraza são importantes, e, de fato, nos tributos indiretos, a capacidade contributiva, inclusive quanto à forma de repartição da carga tributária, tem âmbito de atuação mais estreito, mas isso não afasta por completo sua aplicação. Por exemplo, o legislador continua sendo obrigado a adotar fatos que sejam reveladores de potencial econômico (realizar venda de mercadorias), bem como, a nosso ver, fica obrigado a implementar isenções de bens essenciais e, ainda, a graduar as alíquotas do imposto de conforme a essencialidade dos produtos (capacidade contributiva como seletividade).

Enfim, entendemos que a capacidade contributiva, como cláusula de proteção à tributação onde não houver riqueza e como critério de repartição da carga fiscal, se aplica a todos os impostos, ainda que de maneira distinta. Por isso, inclusive, pensamos ser

⁵⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 63.

⁵⁰⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 166.

⁵⁰⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 90-91.

inconstitucional qualquer forma de imposto fixo, visto que tal modalidade de tributação implica exigir iguais quantias de contribuintes em posições econômicas distintas⁵¹⁰. Outrossim, esta inconstitucionalidade advém, ainda, do descompasso entre a quantificação do imposto e seu fato gerador, posto que a base de cálculo do tributo deve ser a mensuração econômica da hipótese de incidência (e, se o imposto é fixo, pouco importa qual foi a extensão econômica do fato gerador)⁵¹¹.

Mas se expressão “sempre que possível” não impede a aplicação da capacidade contributiva a todos os impostos, a pergunta que deve ser feita agora é se, ao utilizar apenas o termo imposto, o §1º do art. 145 excluiu o princípio das outras espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios).

Mais uma vez, a resposta a esta pergunta depende da correta compreensão da total extensão do princípio da capacidade contributiva.

É preciso lembrar que a capacidade contributiva, como proteção à tributação onde não houver riqueza disponível, pode ser extraída de uma série de regras, valores e princípios constitucionais, como os da proteção da propriedade, da dignidade humana e da solidariedade social. De modo semelhante, a capacidade contributiva, como repartição da carga tributária, pode ser extraída a partir do princípio da igualdade, em sua vertente material. Por isso, ainda que não estivesse positivada no §1º do art. 145 da CF/88, a capacidade contributiva, nas acepções acima, seria aplicável a todos os tributos⁵¹².

Contudo, sua aplicação não se dá de maneira uniforme e nem na mesma extensão em todas as espécies tributárias.

Veja-se o caso das contribuições especiais que, a nosso ver, são tributos não vinculados, pois não decorrem de uma ação estatal específica do Estado em relação ao contribuinte. Ainda que se caracterizem por serem financiadoras de uma finalidade (especial destinação do produto da arrecadação), o que faz pressupor que o Estado tenha que agir de algum modo na implementação desta finalidade, o fato gerador do tributo não é a ação estatal, mas sim um ato, fato, ou situação de fato do contribuinte escolhido pelo legislador como gerador da obrigação tributária. Assim, a hipótese de incidência da

⁵¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 92.

⁵¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 397.

⁵¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 165-166.

contribuição especial se assemelha a dos impostos, visto não se tratar de um ato praticado pelo Estado, e sim de uma situação relacionada ao contribuinte. Ademais, nas contribuições atua a noção de solidariedade de grupo, no sentido de que deve ser chamado a financiar a finalidade estabelecida na lei um determinado grupo de pessoas que guarde relação com esta finalidade. Isso é o que se chama de referibilidade, mas que não exige que o grupo chamado ao pagamento da contribuição deva ser beneficiado com a ação estatal. Embora isso possa acontecer, o que importa é que o grupo de contribuintes mantenha algum tipo de relação com a finalidade para qual o tributo foi criado. Outrossim, repita-se, a necessidade de referibilidade (que, nas contribuições, é indireta, como já foi visto) não significa dizer que o fato gerador do tributo é uma ação estatal em relação ao contribuinte. Na verdade, o fato gerador é um fato ou ato próprio do contribuinte, que leva ao pagamento do tributo e que, com isso, irá financiar a ação estatal, que pode ser inclusive futura.

Para instituir uma contribuição especial, o legislador certamente estará obrigado a eleger como gerador da obrigação tributária um ato, fato ou situação de fato que seja revelador de disponibilidade econômica. Não poderá adotar como hipótese de incidência do tributo o fato de alguém ser alto ou baixo, gordo ou magro. Por isso, fica claro que, no aspecto objetivo, de só permitir a tributação onde houver riqueza disponível, a capacidade contributiva é plenamente aplicável às contribuições. De mesmo modo, a quantificação do tributo irá variar conforme a riqueza captada no fato gerador do tributo, de modo que a capacidade contributiva, como critério de repartição da carga tributária, é igualmente aplicável. Se o fato gerador da contribuição é auferir receita com a venda de um determinado produto (café, por exemplo), não se pode cobrar maior contribuição dos produtores de determinado município, salvo por motivos extrafiscais.

Logo, como se pode perceber, tanto em sua concepção objetiva como subjetiva, a capacidade contributiva se aplica às contribuições especiais, ainda que o §1º do art. 145 da CF/88 não lhes faça referência. Consequentemente, não é a falta de menção expressa às taxas no §1º do art. 145 da CF que afastaria, de plano, o princípio da capacidade contributiva desta espécie tributária.

Nas taxas, tratando-se de um tributo vinculado, a aplicação do princípio tem contornos específicos, que devem ser analisados cuidadosamente, o que normalmente não vem sendo feito pela doutrina. Em muitos casos, os autores, e mesmo a jurisprudência, se limitam a dizer que o princípio se aplica ou não às taxas, mas sem a preocupação de delimitar quais aspectos se aplicam e quais deixam de ser aplicáveis.

Certamente, são insatisfatórias as assertivas de que o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas, assim como as que dizem o contrário. Na verdade, nem o princípio se aplica em toda extensão ao tributo, e nem é ele de todo inaplicável às taxas.

O surgimento da taxa como espécie tributária está ligada às distinções do financiamento estatal formulado pela Ciência das Finanças, a partir da qual se desenvolveu a ideia de que os custos específicos e divisíveis gerados pelos particulares deveriam ser por eles recompostos, ao passo que os gastos gerais do Estado deveriam ser financiados por todos através dos impostos. Isso partiu de uma concepção de justiça na repartição dos encargos fiscais, que foi afinal incorporada pelo Direito em diversos países.

Arthur Ferreira Neto, ao estudar a classificação constitucional dos tributos, o faz tomando como critério os conceitos aristotélicos de justiça distributiva ou corretiva (também conhecida como comutativa)⁵¹³. No campo tributário, diz o autor, a relação “que envolver uma exigência movida por um critério de justiça distributiva será aquela que admitir a imputação do encargo de acordo com uma qualificação específica daquele que se sujeita à tributação”, ou, ainda “aquela que exige a observância da capacidade contributiva”⁵¹⁴. Já a exigência tributária que

manifeste uma relação de justiça comutativa deverá obrigatoriamente buscar sua justificação na necessidade de se preservar a equivalência estrita entre aquilo que foi entregue pelo Estado e a contraprestação arcada pelo particular, não podendo envolver uma atribuição de encargos fundada aleatoriamente em determinada característica circunstancial do contribuinte.⁵¹⁵

Por fim, seguindo tal critério, o autor classifica como tributos ligados a uma concepção de justiça distributiva os impostos, impostos extraordinários, empréstimos compulsórios e contribuições. Já os ligados à concepção de justiça comutativa seriam a taxa e a contribuição de melhoria⁵¹⁶.

De fato, nos tributos vinculados não se tributa em razão da existência de capacidade contributiva por parte do contribuinte. Ao contrário dos tributos não vinculados, onde a existência de riqueza disponível é fundamental para a exigência do tributo, nos tributos vinculados o que importa é o agir do Estado gerador de custos

⁵¹³ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 70-75.

⁵¹⁴ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 72.

⁵¹⁵ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 75-76.

⁵¹⁶ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 104-105.

específicos imputáveis a determinados particulares. Por isso, haver ou não disponibilidade financeira por parte do contribuinte é irrelevante para fins de taxa e contribuição de melhoria, pois, antes disso, é preciso que o Estado aja e venha incorrer em custos que sejam atribuíveis a pessoas determinadas. A taxa não tributa manifestações de riqueza. Ela apenas exige a recomposição dos custos da ação estatal específica e divisível. A existência ou não de condições financeiras do contribuinte para suportar o pagamento da taxa só passa a ter relevância em um segundo momento, (como será visto, mesmo nos tributos vinculados, a capacidade contributiva impede a cobrança do tributo daquele que não tenha disponibilidade econômica – proteção ao mínimo existencial).

Logo, quanto à capacidade contributiva nas taxas, inclusive do ponto de vista da justiça fiscal, já é possível dizer que, ao contrário do que ocorre nos impostos (e nos tributos não vinculados de forma geral), a capacidade contributiva não é o critério que as norteia⁵¹⁷.

No aspecto objetivo, já dissemos, a capacidade contributiva garante o contribuinte contra a tributação onde não houver riqueza disponível, o que se implementa pela obrigação do legislador de eleger para a tributação fatos que sejam reveladores de riqueza⁵¹⁸. Nesse aspecto, o princípio não se amolda às taxas, pois os seus fatos geradores são realizados pelo Estado (prestação de serviço público específico e divisível e atuação de polícia), e não pelo contribuinte.

Note-se que, embora algumas taxas de polícia sejam cobradas em razão de uma atividade do particular (por exemplo, extrair minério, extrair petróleo, prestar serviços de telecomunicação, etc.), o fato gerador do tributo não é propriamente o exercício da atividade pelo particular, mas sim a ação de polícia implementada pelo Poder Público. Sem dúvida, não haverá obrigação do pagamento do tributo caso o contribuinte exerça a atividade submetida por lei à fiscalização sem que o Estado venha efetivamente a praticar os atos de política. Por isso, repita-se, o fato gerador da taxa não é nunca a ação ou

⁵¹⁷ “Podemos, portanto, fechar este primeiro raciocínio, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva não orienta a tributação por meio de taxas, já que para estas a igualdade tributária se perfaz por meio de princípio informador que lhe é próprio – qual seja, o da retributividade.” BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas, Limites Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 149.

⁵¹⁸ “La capacidad económica absoluta implica la potencia abstracta de la riqueza poseída, la que es relevante em el momento de elegir los hechos imposables. Se rige por el critério denominado ‘de la generalidad de los casos’, con lo cual su determinación se realiza independientemente de toda comparación con la medida em que tributan los demás contribuyentes.” CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio constitucional de capacidad contributiva. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Principios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 49.

situação do particular, mas sim a ação estatal sem a qual o tributo não é devido. A situação ou ação ou atividade do particular pode demandar restrições de polícia conforme previsão legislativa, mas, se o Estado ficar inerte, não se terá realizado o fato gerador da taxa. Por outro lado, praticado pelo Poder Público os atos de polícia, e assim, tendo incorrido nos custos desta prática, não interessa saber se a ação, situação ou atividade do contribuinte que gerou a prática dos atos de polícia é ou não reveladora de riqueza.

Logo, parece-nos claro que o princípio da capacidade contributiva não obriga o legislador ordinário a identificar situações reveladoras de riqueza por parte do contribuinte para instituição do tributo, por absoluta impertinência de tal exigência, já que o fato gerador da taxa é praticado pelo Estado⁵¹⁹.

No aspecto subjetivo, a capacidade contributiva é critério de repartição da carga tributária, o que se obtém com a proporcionalidade, progressividade e personalização (apenas para os impostos pessoais). Assim, os tributos variam conforme a riqueza do contribuinte manifestada pela realização do fato gerador do tributo⁵²⁰. Nesse aspecto, a aplicação do princípio às taxas precisa ser vista com muito cuidado, para que possa ser bem compreendida.

Como já foi dito, as taxas regem-se por critérios compensatórios. Por isso, o tributo apresenta o limite da “cobertura geral de custos”, segundo o qual o valor total a ser arrecadado deve ser igual ao custo da atividade pública que gerou a taxa. Em paralelo, o tributo limita-se também pela “cobertura especial de custos”, de modo que só se pode exigir de cada contribuinte os custos que ele, individualmente, gerou ao Estado em função do serviço público ou do ato de polícia. E, devido às dificuldades da medição exata dos custos gerais e individuais, aceita-se que esta correspondência entre os custos e a taxa seja feita de forma aproximada, o que se chama de “razoável equivalência”.

⁵¹⁹ Em sentido contrário, Ricardo Lodi: “Como todos os tributos, a taxa também é informada pelo princípio da capacidade contributiva, o que se revela, porém, em um plano diverso, pelo menos em parte, do que ocorre nos impostos. Como nestes, a capacidade contributiva nas taxas serve, sob o aspecto objetivo, como fundamento da tributação e como obrigatoriedade de escolha pelo legislador de uma conduta praticada pelo contribuinte que seja reveladora da sua riqueza como fato gerador. Mesmo nos tributos vinculados, a hipótese de incidência não pode ser uma conduta desprovida de conteúdo econômico, como poluir o meio ambiente, por exemplo (...)”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria Geral e Espécies*. Niterói/RJ: Impetus, 2013, p. 32.

⁵²⁰ Por su parte, la capacidad económica relativa tiene importancia en el momento cuantificar cada obligación tributaria, al intentar equiparar el peso de los distintos hechos imposables para concurrir al gasto público, como cuantificación de la concreta prestación impuesta.”. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio constitucional de capacidad contributiva. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Principios de Derecho Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 49.

Esses limites, já o dissemos, são limites jurídicos intrínsecos à espécie tributária, pois se o fato gerador da taxa é a ação pública específica e divisível em relação a um particular, a única dimensão econômica apta a servir como critério quantitativo é o custo incorrido pelo Poder Público (equivalência)⁵²¹. Ademais, como também já foi dito, a taxa não tributa manifestações de riqueza, pois sua função é recompor o custo estatal provocado por um determinado contribuinte.

Por estas razões, a capacidade contributiva não é o critério adequado para a repartição do valor das taxas entre os contribuintes⁵²². Na verdade, as taxas devem ser fixadas de acordo com os custos incorridos na atividade estatal, motivo pelo qual a situação financeira dos particulares envolvidos é indiferente⁵²³. Se a vistoria anual de automóveis tem o custo por veículo de R\$ 100,00 (estimado, dentro do critério de razoável equivalência), esse deverá ser o valor da taxa pelo exercício do ato de polícia, tanto para o carro importado de última geração quanto para o carro popular. Não se podem cobrar R\$ 150,00 do proprietário do carro mais valorizado apenas porque ele dispõe de melhores condições financeiras.

Esta conclusão de que a capacidade contributiva não é o instrumento a guiar a fixação do valor das taxas, pois nelas vige o princípio da equivalência entre o custo e o tributo, decorre, como já dissemos, diretamente de sua própria natureza e de seus fatos geradores. Entretanto, isso se reforça pelo §2º do art. 145 da CF/88, que impede que as taxas tomem bases de cálculo “próprias de impostos”. Como vimos, base de cálculo própria de imposto é aquela que mede a riqueza do contribuinte demonstrada a partir da realização do fato gerador do imposto, ou, em outras palavras, sua capacidade contributiva.

Enfim, por não haver conexão do custo da atividade do Poder Público com a riqueza do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva não exige que a taxa varie

⁵²¹ Já vimos que o outro critério possível, que seria o do benefício individual obtido com a ação pública, não é correto, pois, além de ser de difícil aferição, não se aplica a todas as hipóteses das taxas, uma vez que a submissão a atos do poder de polícia normalmente traz desvantagens – limitações – ao contribuinte.

⁵²² Humberto Ávila também nega à taxa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, como critério de graduação de seu dimensionamento. Segundo o autor, “a Constituição atribuiu às taxas um caráter retributivo, não deixando margem para qualquer análise da capacidade contributiva daquele que as paga”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 400.

⁵²³ “A graduação das taxas não se opera, tecnicamente, de acordo com os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio, ou capacidade financeira em geral, elementos estranhos. Tecnicamente, as taxas devem ser graduadas segundo a intensidade da utilização do serviço pelo contribuinte ou dos gastos provocados.”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 860.

conforme a sua condição econômica⁵²⁴. Pelo contrário, se duas pessoas geram o mesmo custo ao Estado, a taxa, em princípio, deverá ser igual para ambas, independente da riqueza de cada um, tendo em vista o fato gerador e a finalidade do tributo.

Contudo, embora se possa afirmar que a capacidade contributiva não é o critério mensurador do valor da taxa devida por cada contribuinte, pois aqui o princípio reitor é o da equivalência de custos, o princípio da capacidade contributiva, se assim quiser o legislador, poderá ser utilizado nas taxas para a definição do tributo, ainda que de forma subsidiária e apenas para reduzir o valor do tributo.

Como critério de repartição da carga tributária, a taxa é informada pelo princípio da equivalência, e não o da capacidade contributiva. Ela é fixada em função dos custos provocados por cada contribuinte, e não em razão de sua riqueza. Assim, pode-se concluir, como já fizemos acima, que: a) o princípio da capacidade contributiva não obriga o legislador a fixar a taxa a partir de elementos reveladores de riqueza dos contribuintes; b) o princípio da capacidade contributiva não autoriza o legislador a cobrar do contribuinte nada além do custo por ele provocado ao Poder Público, ainda que ostente elevada capacidade econômica.

No entanto, o legislador ordinário pode invocar o princípio da capacidade contributiva para aplicar uma política de redução ou isenção das taxas, de acordo com um critério econômico.

Sabe-se que o legislador tem liberdade para decidir se uma taxa deverá ou não ser instituída. Isso significa que, mesmo quando estiver diante de serviços específicos e divisíveis, ou, ainda, diante de atos de polícia diretamente relacionados e com custos diretamente imputáveis a determinadas pessoas, o legislador não está obrigado a instituir a cobrança da taxa. Certamente, até para não onerar toda a sociedade com custos provocados por apenas uma parcela da população, é recomendável que a taxa seja instituída, mantendo-se assim o custeio destas atividades por aqueles que as demandaram. Quem não tem automóvel, não deve ser chamado a custear as atividades de inspeção veicular, por exemplo. Mas é fato que o legislador poderá não o fazer se, por qualquer razão, entender que estas atividades devam continuar a ser custeadas pelo caixa geral do Estado, que é composto prioritariamente por impostos. E se o legislador tem liberdade para cobrar ou não a taxa, também terá ele liberdade para, por razões de política fiscal, decidir se irá cobrar taxas em montante suficiente para arcar com todo o custo gerado no

⁵²⁴ “El principio de capacidad contributiva no funciona como cuantificador de la tasa”. ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 309.

serviço ou nas ações de polícia, ou apenas parte dele.

Com isso, estamos a dizer que o legislador ordinário pode, se assim achar conveniente, fixar para as taxas valores inferiores ao custo efetivamente incorrido em suas ações. Por exemplo, se o custo global da prestação e manutenção de determinado serviço é de um milhão de reais, pode ele mensurar as taxas de modo que o total arrecadado seja de apenas quinhentos mil reais. De mesmo modo, se o custo individual por contribuinte pelo serviço é de R\$ 100,00, pode o legislador fixar a taxa no valor de R\$ 50,00. O que não poderá fazer é o inverso, ou seja, cobrar do contribuinte mais do que o custo individualmente por ele gerado.

Nesse sentido, para justificar uma política de redução das taxas, a capacidade contributiva pode ser adotada como critério de mensuração da carga fiscal. Mas, é importante que isso fique claro: a capacidade contributiva pode ser invocada apenas para que se reduza o valor da taxa para aqueles de menor disponibilidade econômica, e nunca para agravar a cobrança daqueles melhores situados.

Nesse sentido, usando o exemplo da taxa de vistoria anual de automóveis, o nosso raciocínio é o seguinte:

- a) considerando o custo global do serviço e a estimativa de pessoas fiscalizadas, chega-se ao valor de R\$ 100,00 devidos por automóvel, que, a princípio, deverá ser exigido de todos os proprietários dos veículos vistoriados;
- b) contudo, se considerar necessária, o legislador poderá adotar uma política de redução das taxas conforme a situação econômica indicada pelos contribuintes, de modo a não exigir o valor integral de todos;
- c) assim, pode fixar um critério para redução do valor da taxa conforme o valor do automóvel, de modo que alguns carros demandarão o pagamento de apenas R\$ 50,00, por exemplo;
- d) por outro lado, o valor para os carros mais caros deverá permanecer R\$ 100,00, pois esse é o limite do custo individual gerado pelo contribuinte, sendo que a taxa não poderá ser majorada em razão de sua situação econômica;
- e) tampouco se poderá cobrar mais dos carros de maior valor para compensar o desconto concedido para os de menor valor, pois esta política de subsídio é incompatível com as taxas, que apresentam o limite – jurídico – da equivalência.

Já vimos também que as taxas podem variar conforme características pessoais do contribuinte, desde que estas venham impactar diretamente no maior ou menor esforço

estatal na prestação do serviço ou na execução do ato de polícia. Esta variação, contudo, não diz respeito à condição financeira do contribuinte, mas está diretamente ligada ao princípio da equivalência, já que apenas deverão ser consideradas as características pessoais do contribuinte ou de sua atividade que de alguma forma interferiram na ação estatal geradora do pagamento das taxas. Ocasionalmente, pode ocorrer que a mesma circunstância que implique maior esforço estatal também represente maior disponibilidade econômica do contribuinte. Voltando ao exemplo da taxa de coleta de lixo, quanto maior a casa (o que faz presumir ser maior a riqueza do proprietário) maior será a quantidade de lixo produzido (o que aumentará o custo do serviço). No entanto, trata-se de simples coincidência, sendo que o relevante para fixação do valor da taxa será sempre a adoção de critérios que observem a variação do esforço estatal, e não a riqueza do contribuinte. E, como já dissemos, as variações da taxa por contribuinte, em função de suas características pessoais diretamente relacionadas à intensidade da atividade estatal não ferem a isonomia, mas, pelo contrário, a reforçam, pois desigual seria cobrar o mesmo a título de taxa de fiscalização para empresas que causem custos distintos.

Por outro lado, quando isso não ocorrer, ou seja, quando as características pessoais dos contribuintes não interferirem no custo da ação estatal, a taxa deverá, a princípio, ser igual para todos, pois, pelo princípio da generalidade (que representa um dos aspectos do princípio da igualdade), todos deverão pagar o tributo de acordo com os custos individualmente gerados ao Poder Público. A única exceção à esta regra que não violaria o princípio da igualdade seria a discriminação com base na capacidade contributiva, mas, repita-se, exclusivamente para reduzir o valor da taxa para os mais pobres.

Mas é importante notar que o princípio da capacidade contributiva não obriga que o legislador ordinário venha a implementar esta política de redução da taxa conforme a situação econômica do contribuinte. Porém, se assim desejar, o legislador ordinário poderá invocar o princípio para implementar uma política de redução das taxas, e, se assim o fizer, não se estará a violar o princípio da igualdade⁵²⁵. Consequentemente, se a lei instituidora da exação não trazer previsão de redução das taxas conforme as condições econômicas dos contribuintes, eles não a poderão exigir judicialmente, pois

⁵²⁵ “Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, §1º da CF”. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 76-77.

estaremos no campo da discricionariedade legislativa⁵²⁶.

Parece-nos, ainda, que não seria válida a implementação de uma política de subsídios que viesse a cobrar taxas superiores ao custo individualmente gerado pelos mais ricos, mesmo que seja com a finalidade de financiar prestações de serviços públicos aos mais pobres. E deve ser assim mesmo que o limite do custo global do serviço ou das ações de polícia seja respeitado. Veja-se o seguinte exemplo: se o custo global da atividade fiscalizatória é de um milhão de reais, sendo que esta atividade é dirigida a 20 empresas (que não apresentam características relevantes no que tange à modificação do esforço fiscalizatório), a taxa devida por cada uma seria de R\$ 50.000,00; no entanto, considerando que dentre as vinte, dez são empresas de pequeno porte e lucratividade, o legislador pretende delas cobrar apenas metade do valor da taxa, ou seja, R\$ 25.000,00; para compensar, o legislador distribui o valor que deixará de ser arrecadado com as empresas de menor porte para as empresas maiores, cobrando dessas últimas o valor de R\$ 75.000,00; com isso, o total arrecadado permaneceria um milhão de reais, isto é, dentro do limite global de custos. O fato de se respeitar o “limite da cobertura geral de custos”, no entanto, não convalidaria a exação cobrada conforme o exemplo acima, pois o “limite da cobertura individual de custos” terá sido desrespeitado para os contribuintes de maior porte econômico, o que não é admissível, nem mesmo para justificar políticas de subsídio voltadas à redução das taxas em função do princípio da capacidade contributiva.

A nosso ver, nas taxas, não há espaço para discussões a respeito de justiça tributária ou solidariedade social, a justificar a cobrança mais agravada dos mais ricos em benefício dos mais pobres. Estas questões são inerentes aos impostos, tributos cuja causa é a disponibilidade financeira dos cidadãos para participarem do custeio social. Nas taxas, a causa é uma ação do Estado, e, por isso, não são elas instrumentos para políticas fiscais que visem reduzir desigualdades sociais⁵²⁷.

Seja como for, pensamos que, nas situações em que a taxa não é cobrada de

⁵²⁶ De forma coerente com seu pensamento sobre inexistir limite jurídico de equivalência entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa, Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta o caráter político da fixação do tributo: “O legislador é livre para estabelecer o montante da taxa, devendo respeitar, ao fazê-lo, as normas legislativas maiores e o sistema jurídico-tributário. O legislador, dentro de um critério político, com sustentação jurídica, é livre para dar isenções fiscais. É livre para estabelecer a política extrafiscal. É livre, inclusive, para escolher como contribuintes apenas alguns utentes da atividade estatal”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 236-237.

⁵²⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 60.

maneira uniforme de todos os contribuintes, o importante é avaliar o seguinte: a) se a taxa não está sendo agravada para além do custo em função da capacidade contributiva; b) se o critério para diferenciação atende à capacidade contributiva, pois esse é o único critério que autoriza a quebra de isonomia, no sentido de que todos que gerarem os mesmos custos ao Poder Público devem recolher o mesmo tributo.

Ainda no aspecto subjetivo, a capacidade contributiva, como progressividade tributária, não se aplica às taxas.

Progressividade, como já foi visto, é a exasperação do tributo na medida em que aumenta a riqueza do contribuinte (por exemplo, a tabela progressiva do IRPJ, a aumentar a alíquota do imposto conforme o rendimento).

No entanto, como as taxas não visam tributar a riqueza do contribuinte, mas apenas a recomposição dos custos estatais individualmente gerados, a progressividade é inapropriada ao tributo. Além disso, a taxa tem como limite jurídico de sua cobrança a correspondência ao custo individual causado pelo contribuinte, motivo pelo qual não se poderia, de nenhum modo, cobrar o tributo além desse valor⁵²⁸.

Outrossim, nas hipóteses em que admitimos a adoção de taxas com valores inferiores ao custo estatal em razão da faculdade do legislador de assim proceder em nome da capacidade contributiva, o caso não configura progressividade, ainda que haja alguns contribuintes pagando taxas maiores do que os outros. Na verdade, nesta hipótese, a tributação não está sendo agravada diante da maior disponibilidade econômica dos contribuintes (a taxa devida pelos mais ricos continuará limitada ao valor correspondente ao seu custo individual), mas, ao contrário, o que estará havendo é a redução da carga para os menos favorecidos.

Em síntese, podemos dizer que, em relação às taxas, o princípio da capacidade contributiva, no seu aspecto subjetivo (assim entendido como critério de repartição da carga fiscal entre os contribuintes):

- a) não exige que o tributo seja fixado de acordo com a riqueza do contribuinte, pois o critério reitor da mensuração das taxas é o da equivalência;
- b) não exige do legislador ordinário uma política de redução do tributo em função da situação econômica dos sujeitos passivos;

⁵²⁸ “(...) não se mostra adequada a utilização da progressividade no caso das taxas, pois levaria a uma desproporção entre o valor cobrado e o benefício recebido. A progressividade é adequada para tributos fundados na capacidade contributiva, como é o caso dos impostos”. CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais. São Paulo: Ed. Oliveira Mendes, 1997, p. 15.

- c) autoriza o legislador, se assim desejar, a adotar uma política de redução das taxas conforme indícios de riqueza do contribuinte.

Há, ainda, um outro aspecto da capacidade contributiva que se aplica às taxas: aquele que impede a tributação onde não houver riqueza disponível, de onde surgem a proteção do mínimo existencial e a vedação à tributação confiscatória.

De fato, nesta última acepção, o princípio da capacidade contributiva se levanta como uma limitação ao poder de tributar, e, por isso mesmo, se aplica a todos tributos⁵²⁹.

Apesar do caráter compensatório das taxas, a capacidade contributiva impede a tributação do mínimo existencial, quando se estiver em face de prestação de serviço ou exercício do poder de polícia relacionados a indivíduos que não disponham de recursos suficientes para sua manutenção digna⁵³⁰. Conforme afirma Humberto Ávila, a taxa não pode atingir o “núcleo dos direitos fundamentais”, de modo que o tributo não poderá ter um valor tão alto a ponto de comprometer a eficácia mínima de tais direitos.⁵³¹

De fato, se um indivíduo é obrigado a se submeter a um ato de polícia estatal, haverá então a imposição da taxa, caso esta tenha sido instituída. Entretanto, se esse indivíduo não dispõe de recursos para a manutenção de uma vida digna, a mesma razão pela qual ele não poderá ser tributado por meio de impostos será aplicada para a taxa: ausência de capacidade contributiva. O fato de haver provocado o ato de polícia e, assim, o custo estatal, não impede o alcance da capacidade contributiva como um limite ao poder de tributar⁵³².

O mesmo acontece com as taxas decorrentes da prestação de um serviço público específico e divisível. O fato de o particular requerer ou usufruir do serviço não faz com que ele seja obrigado ao pagamento da taxa se a ele faltar a capacidade de contribuir com os gastos do Estado, mesmo que específicos e direcionados a ele.

⁵²⁹ Ao falar da capacidade contributiva, Paulsen afirma que “os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação ao confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias.” PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 51.

⁵³⁰ “Sob o prisma subjetivo, todos os tributos também devem respeitar os limites do mínimo existencial e do não-confisco. Assim, a isenção de taxas e contribuições de melhoria dos contribuintes que, embora praticando o fato gerador vinculado a atividade estatal, estão desonerados em face da hipossuficiência econômica, não tem outra origem que não o princípio da capacidade contributiva.”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 166-167.

⁵³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 400.

⁵³² “A carência de capacidade contributiva para pagar a taxa, se for total, poderá levar o legislador a conceder isenção integral do seu pagamento, como tem reconhecido a doutrina”. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa, Doutrina, Prática e Jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 73.

No caso do serviço público, pensamos, isso fica ainda mais evidente, na medida em que um serviço só é público se for de relevante interesse da sociedade. Então, se um serviço é de tal forma necessário e essencial que cabe ao Estado prestar, não faria qualquer sentido que o Poder Público se negasse a oferecê-lo para aqueles que não tem condições de pagar⁵³³.

A necessidade desta dispensa do pagamento das taxas por serviços relevantes ou por atos de polícia é reconhecida, em alguns casos, pela própria Constituição, que veicula uma série de imunidades de taxas. Através destas imunidades, o próprio constituinte confirma que o caráter compensatório das taxas (recomposição dos gastos dos Estados relacionados com determinada pessoa) não é impeditivo para que se afaste sua exigência daqueles que não tem condições econômicas mínimas à vida digna.

Pensamos que esse mesmo racional adotado pelo constituinte originário para a formulação das imunidades das taxas há de ser acolhido pelo legislador ordinário, que deve conceder isenções toda vez que estiver diante de serviço público ou exercício de poder de polícia relativo a indivíduos sem disponibilidade econômica. Aqui, entretanto, é importante destacar que, se o princípio da capacidade contributiva pode autorizar o legislador a excepcionar a regra geral da igualdade nas taxas para cobrar valores menores conforme a situação econômica do contribuinte, como já vimos acima, esta faculdade não existe quando se está a tratar do mínimo existencial. Em situações que envolvam a inexistência de disponibilidade econômica além daquela necessária à manutenção da vida digna, a capacidade contributiva obriga o legislador a conceder isenções, e, ainda que ele não o faça, o contribuinte poderá resistir à exigência sob a invocação do princípio da capacidade contributiva como norma de bloqueio à tributação onde não houver riqueza disponível⁵³⁴.

Se a capacidade contributiva como vedação à tributação ao mínimo existencial é aplicável às taxas, também o seu outro extremo, de vedação à tributação excessiva – além

⁵³³ “A ideia de justiça traz entre suas aporias e paradoxos a questão da necessidade de prestação de serviços públicos à população carente: se o Estado, por não estar vinculado à capacidade contributiva nos tributos contraprestacionais, pudesse deixar de atender à população de baixa renda, que é justamente a que mais necessita de serviços públicos, estaria criada uma discriminação insuportável no Estado de Direito”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 309-310.

⁵³⁴ “O princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ser ele estrangulado a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém)”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321-322.

da riqueza disponível dos contribuintes – pode ser invocado em matéria de taxas. Nesse sentido, a exigência de taxas para além do que seja suportável pelo particular também violará a capacidade contributiva, como cláusula de bloqueio à tributação onde não houver riqueza disponível. O não confisco nas taxas, contudo, envolve outras considerações, que serão apresentadas no tópico posterior.

Em síntese, e como dissemos no início desse tópico, a resposta quanto à aplicabilidade ou não do princípio da capacidade contributiva às taxas depende de se saber em qual aspecto e em que extensão se está analisando o princípio⁵³⁵.

Quando tomada a capacidade contributiva como limitação ao poder de tributar, a princípio é aplicável às taxas, para evitar a tributação do mínimo existencial ou a que exceda as possibilidades econômicas dos contribuintes.

Quando tomada como critério de repartição da carga fiscal, o princípio é apenas parcialmente aplicável, pois a taxa é mensurada pelo critério da equivalência, sendo irrelevante, nesse ponto, a riqueza individual. No entanto, apesar de não obrigar o legislador, a capacidade contributiva pode autorizá-lo a reduzir a taxa para abaixo do valor que seria definido pelo critério da equivalência, atendendo a critérios econômicos dos contribuintes. Por outro lado, caso se constate casos abaixo da fronteira do mínimo existencial, o princípio impede a exigência do tributo, mesmo que o legislador não tenha concedido isenção. Em nenhuma hipótese, o princípio poderá justificar o agravamento da tributação dos contribuintes para além do custo individual por ele causado ao Poder Público.

Enquanto nos impostos, como diz Tipke, a capacidade contributiva pergunta para os contribuintes o que eles podem fazer pelo Estado, e não o que o Estado fez pelos contribuintes⁵³⁶, pensamos que, nas taxas a pergunta a ser feita é o que o Estado fez especificamente ao contribuinte, e não o que ele pode fazer ao Estado.

4.3.1.1 A Taxa da CVM e a jurisprudência do STF quanto à capacidade contributiva

⁵³⁵ É o que também observou SACHA CALMON: “O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio, etc.).(...) Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 161-162)

⁵³⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luis Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antoni Fabris Editor, 2012. p. 20 *apud* PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 72.

aplicada às taxas.

Caso digno de nota é o da “Taxa de Fiscalização do Mercado de Valores Mobiliários”, instituída pela Lei nº 7.940/89. Esta taxa, mais conhecida como “Taxa de Fiscalização da CVM”, tem por hipótese de incidência o “exercício do poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários –CVM” (art. 2). Sua base de cálculo é apontada por meio de uma tabela, que apresenta valores fixos que variam conforme faixas definidas pelo capital social da empresa fiscalizada. Discutia-se, pois, se esta era uma base de cálculo adequada para a taxa, na medida em que sua variação (ainda que por meio de valores tabelados) em função do capital social estaria a revelar tributação de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Em 1999, o Plenário do STF, ao examinar a taxa, entendeu por sua constitucionalidade, nos termos da ementa abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE.

I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade.

II. - R.E. não conhecido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 177.835/PE. Relator: Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 24 de mai. 2001)

O referido julgamento foi iniciado na Segunda Turma, quando o Ministro Relator, Carlos Velloso, deixava de conhecer do recurso extraordinário do contribuinte, por entender que não haveria violação ao art. 145, §2º da CF/88. No entanto, a Turma acatou pedido do Ministro Marco Aurélio para interromper o julgamento, afetando-se o caso ao Plenário.

Retomado o julgamento em Plenário, o Relator, Min. Velloso, reiterou o seu voto anterior que basicamente diz o seguinte: a) a taxa da CVM é um tributo fixo, calculado a partir de uma tabela que apresenta valores que variam, por faixas, conforme o capital social da empresas; b) logo, a “base de cálculo da taxa” não é o capital social das empresas, já que se trata de tributo fixo; o capital social seria mero critério para identificar em qual “faixa” a empresa se enquadraria; c) conseqüentemente, não há violação ao §2º do art. 145 da CF/88, já que se trata de tributo fixo e que, portanto, não adotou base de cálculo própria de imposto.

Para fechar o voto, e, naquilo que para nós não passou de *obiter dictum*, o Ministro

Relator afirma que:

o que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva — C.F., art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia.

Seja como for, o fato é que o voto do Min. Relator, Carlos Velloso, não se aprofundou na questão da capacidade contributiva, não passando do excerto transcrito acima. Não se disse em que medida, e como a capacidade contributiva seria aplicável às taxas, ou se tal aplicação seria apenas para impedir a sua cobrança em casos de evidente inexistência de condições para o seu pagamento (que é inclusive o sentido que parece ter o voto proferido pelo então Desembargador Federal Hugo de Brito Machado, que participou do julgamento do caso no TRF da Quinta Região, transcrito pelo Min. Relator Carlos Velloso).

Após o voto do Min. Relator no Plenário, os ministros Maurício Correa, Nelson Jobim e Ilmar Galvão também votaram pelo não conhecimento do recurso extraordinário, sem fazer nenhuma consideração ou debate. Foi quando então pediu vista o Ministro Marco Aurélio, que, em voto-vista, reporta sua preocupação no sentido de que “a busca incessante de receita tem levado a distorções, ante a razão de ser desta espécie tributária, que é a taxa”. Por isso, reafirmou que, “invariavelmente, esta Corte vem proclamando a necessidade de o valor cobrado estar ligado, em si, a dispêndio pela administração, quer se trate do exercício do poder de polícia, quer da colocação à disposição de contribuintes de serviços públicos específicos e divisíveis. Jamais placitou hipótese de instituição de taxa sem o respaldo em tal fator, ou seja, o gasto realizado”. E seguiu o Ministro Marco Aurélio demonstrando que a taxa deve manter proporcionalidade com o gasto estatal que lhe dá origem, para questionar o seguinte: “qual a relação entre o poder de polícia e o patrimônio líquido do contribuinte? E conclui que “inexiste elo que justifique o cálculo a partir da saúde da empresa. Aliás, surge até mesmo um contrassenso: quanto menor esta última, maior, presume-se, a necessidade de fiscalização. Em síntese, o patrimônio líquido, considerada a ordem natural das coisas, não serve a dimensionar o dispêndio, pela administração, no exercício do poder de polícia”.

Como se nota, o Ministro Marco Aurélio divergiu do relator por considerar que a variação da taxa conforme o capital social era inconstitucional porque ele não seria um elemento vinculado à atuação estatal, isto é, em nada impactaria no maior ou menor esforço estatal. E, por fim, ressalta que o princípio da capacidade contributiva “mostra-se

como balizamento inadequado à espécie de tributo que é a taxa, porquanto o valor respectivo há de ter íntima vinculação com o citado exercício do poder de polícia ou o serviço público prestado ou colocado à disposição do contribuinte, conforme visto nos precedentes citados.”

Após o voto do Ministro Marco Aurélio, as notas taquigráficas do julgamento registram que se seguiu um breve debate, no qual o Ministro Nelson Jobim afirmou que, ao contrário do que entendeu o Ministro Marco Aurélio, considerava que o maior capital social da empresa impactaria, via de regra, no maior esforço estatal de fiscalização. Por isso, esse critério – de aumento da taxa em função do capital social da empresa – seria adequado ao tributo, que deve ser dimensionado com os custos da atividade fiscalizatória. Em linha com a opinião do Ministro Nelson Jobim, manifestaram-se os ministros Ilmar Galvão, Moreira Alves e Carlos Velloso.

Na sequência, foi proferido o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que acompanha o Ministro Relator Carlos Velloso para não conhecer do recurso extraordinário. Em seu voto, Pertence destaca que as premissas teóricas adotadas pelo Ministro Marco Aurélio (de que a taxa deve ser cobrada na medida do custo estatal gerado pelo particular) são indiscutíveis, mas que “sobretudo em matéria de taxa de polícia — que remunera uma atividade permanente e não atos concretos de fiscalização — há de tomar-se como base de cálculo um dado que razoavelmente indique a exigência da atividade de polícia provocada pelo contribuinte”. E, concluiu que “o voto do Ministro Nelson Jobim deixou muito claro que não se pode negar razoabilidade a que se tome como índice da necessidade de fiscalização do vulto e da quantidade de operações das empresas que atuam no mercado de valores mobiliários o seu patrimônio líquido”. Ou seja, o Ministro aquiesceu com a taxa por entender que o critério de variação conforme o capital social era adequado pois seria efetivamente um elemento razoável para medir a variação do esforço estatal.

Na sequência do julgamento, o Ministro Neri da Silveira proferiu voto, no qual levanta que “minha dúvida é se realmente essa fiscalização realizar-se-ia relativamente ao volume de operações da empresa.”, mas, após debater com o Ministro Marco Aurélio, disse que “parto da presunção de que esse patrimônio traduza o volume de operações da empresa na Bolsa. Isso seria bastante a justificar progressividade nessa taxa. A razão da progressividade não é aquela mesma, por exemplo, que o Tribunal tem recusado em se tratando do IPTU. É diferente.”

Tivemos a preocupação de fazer todos os apontamentos acima sobre o julgamento

do RE nº 177.845/PE para fazer a seguinte pergunta: nesse julgamento, pode-se dizer que o Plenário do STF afirmou ser a capacidade contributiva aplicável às taxas? O Tribunal autorizou que taxas maiores sejam cobradas em função da riqueza dos contribuintes?

Antes de responder estas perguntas, é importante fazer algumas considerações sobre o julgamento acima relatado.

De início, vale destacar que o voto apresentado pelo relator apenas confirma todas as nossas preocupações sobre a correta compreensão do que seja base de cálculo nas taxas. Em sentido estrito, se o tributo é apresentado com valor fixo na lei (ainda que a variar conforme tabela de acordo com o capital social da empresa), não há operações matemáticas de quantificação do valor da taxa, o que poderia levar ao entendimento, adotado pelo Ministro Relator, de que não haveria base de cálculo nesta taxa. Por isso, concluiu o Ministro Carlos Velloso que a norma protetiva do §2º do art. 145 da CF seria inaplicável, já que a taxa não foi calculada “diretamente” em função do capital social da empresa, o que só ocorreria, por exemplo, se o tributo fosse um percentual a ser aplicado sobre o capital social.

Com todas as vênias, não podemos concordar com o racional adotado no voto. Em primeiro lugar porque, conforme já expusemos, mesmo as taxas apresentadas em valor fixo na lei (inclusive aquelas que são depois multiplicadas por um elemento quantitativo ligado ao contribuinte ou sua atividade) apresentam base de cálculo, daí termos construído a noção de base de cálculo primária e secundária nas taxas. Em segundo lugar porque, se em qualquer tributo fixo não houver base de cálculo, então a norma de proteção do §2º do art. 145 da CF/88 terá pouquíssima (ou nenhuma) aplicabilidade, já que a maioria absoluta das taxas ou são fixas por contribuinte ou apresentam valor fixo a ser multiplicado por algum outro elemento de medição (desconhecemos taxas que não sejam assim descritas). Em terceiro lugar porque parece-nos claro que, ao impedir que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos, o §2º do art. 145 da CF pretendeu justamente impedir a flutuação do valor em função de elementos que evidenciassem a riqueza do contribuinte, que é justamente o que parece ocorrer em taxas que variem (ainda que a partir de tabela com valores prefixados) conforme o capital social de uma empresa.

A situação fica ainda mais complexa se for notado que a “variação conforme o capital social da empresa” pode denotar ao mesmo tempo um critério de variação da capacidade contributiva (quanto maior a empresa, mais disponibilidade econômica se presume que ela terá) e variação do esforço estatal (como decidiram os ministros, quanto maior a empresa, maior fiscalização da CVM ela receberá).

Se a variação do capital social for tomada apenas como um índice de capacidade contributiva, de potencialidade econômica do contribuinte, então não poderá servir para mensurar a taxa, já que a riqueza do particular é indiferente para fins de cobrança desse tributo que permanece relacionado ao custo estatal (a única exceção é para a redução do valor tributo de modo a ficar aquém do custo efetivamente causado, conforme já foi exposto no item anterior).

Por outro lado, se a variação do capital social for tomada como índice diretamente relacionado ao custo da atividade estatal, então a taxa poderá variar conforme esse índice, cobrando-se mais (porque geram mais custos) de empresas de maior porte econômico.

Foi pela segunda opção que o Plenário do STF, a nosso ver, caminhou. Decidiu-se que era constitucional se tributar mais empresas maiores porque estas serão mais fortemente fiscalizadas, e não porque devem pagar mais taxa as empresas mais ricas (capacidade contributiva).

Particularmente, pensamos como o Ministro Marco Aurélio, no sentido de que não há correspondência direta entre o porte da empresa e o custo da atividade estatal. Haveria seguramente outros critérios mais adequados para se modular o valor da taxa, como por exemplo o número de atos registrados anualmente, etc. Por isso, não nos parece adequada a formulação geral de uma presunção, para fins de avaliação do custo individualmente gerado por cada contribuinte, de que quanto maior a empresa maior será o custo de fiscalização. Como já expusemos, a vinculação da taxa ao custo estatal é uma exigência jurídica desta espécie tributária, de modo que não se pode fragilizar tal exigência por meio de presunções elásticas, que podem apenas “indicar” um maior ou menor agir do Poder Público.

De todo modo, ainda que não consideremos o mais correto, o Plenário do STF entendeu que esse critério – capital social – seria adequado à taxa da CVM, pois ele garantiria, de algum modo, a proporção necessária entre a taxa e o custo da atividade estatal.

Em síntese: ainda que também possa aferir a capacidade contributiva (o que não foi o relevante para a decisão do Plenário, conforme transcrições acima), a variação conforme o capital social da empresa seria também critério para verificar a intensidade do esforço estatal, motivo pelo qual a adoção do critério pela Lei nº 7.940/89 seria

constitucional⁵³⁷.

Note-se, portanto, que o Plenário do STF não chegou a examinar, objetivamente, como e em que extensão o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas, até porque isso demandaria uma análise muito mais profunda do princípio e da natureza do tributo, o que efetivamente não ocorreu, a se tomar pela singeleza dos votos apresentados no RE nº 177.835⁵³⁸.

Ocorre que, apesar de o STF não ter endossado a aplicação da capacidade contributiva às taxas (no sentido de se autorizar a maior cobrança do tributo conforme maior for a riqueza do contribuinte), o próprio Tribunal passou a formular ementas de julgamentos seguintes como se o Plenário tivesse expressamente admitido, sobretudo para as taxas de polícia, a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Veja-se a ementa abaixo de julgamento realizado pela Segunda Turma:

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 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, incorrendo, 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. (BRASIL. Supremo Tribunal

⁵³⁷ Veja-se a opinião de ARTHUR FERREIRA NETO sobre o julgamento da taxa da CVM: “Verifica-se, pois, que o raciocínio desenvolvido pela Corte não se ateve apenas ao questionamento formal acerca dos tipos de base e econômicas que poderiam ser tributadas através de uma taxa. Na verdade, utilizou-se de uma linha de argumentação baseada em um juízo de justiça comutativa, no qual, conforme já dito, interessa primordialmente tenha sido preservado ou não pelo legislador tributário o caráter sinalagmático do tributo”. FERREIRA NETO, Arthur. *Classificação Constitucional dos Tributos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 86-89.

⁵³⁸ Ao comentar o precedente da taxa da CVM, LOBO TORRES afirma que o STF decidiu com base em dois argumentos: a) capacidade contributiva, que pode ser aplicada às taxas; b) o patrimônio líquido é um critério pelo qual se pode aferir a intensidade da atuação estatal. No entanto, diz o autor, “Parece-nos que o segundo argumento é mais preciso, pois considera o patrimônio mera referência para o cálculo da taxa. O raciocínio fundado na capacidade contributiva encontra o óbice de que tal princípio não se aplica positivamente às taxas e levaria à conclusão de que o tributo incidiria sobre o próprio patrimônio líquido, o que não ocorria na espécie.”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 460.

Federal, Segunda Turma. RE n. 216.259 AgR/CE. Relator: Min. Celso de Melo. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 19 de mai. 2000)

E o próprio Plenário do STF chegou a se manifestar no mesmo sentido, como se vê na ADI nº 453⁵³⁹.

Com a devida vênia, por tudo que foi visto, o Plenário do STF não decidiu no RE nº 177.835 que o princípio da capacidade contributiva é aplicável às taxas, ao menos no sentido de que se pode cobrar valores maiores conforme a variação da riqueza do contribuinte. Ao contrário, decidiu apenas que o capital social é índice adequado para se aferir a maior ou menor intensidade fiscalizatória, o que levou a Corte a julgar constitucional a Lei nº 7.940/89. Isso é o que também foi compreendido por Humberto Ávila a respeito do referido julgado⁵⁴⁰.

Logo, os julgamentos que se seguiram e que passaram a afirmar que o Plenário do STF julgou válida a variação da taxa conforme a riqueza do contribuinte, representam, na verdade, uma grave deformação do real conteúdo do RE nº 177.835.

De se notar ainda que, na taxa da CVM, os valores do tributo são fixos, embora variem conforme uma tabela progressiva de acordo com o capital social das empresas. Por isso, o tributo sempre terá um teto. Isso é importante porque, ainda que se tome o precedente da CVM como autorizador da tributação progressiva nas taxas conforme a capacidade contributiva, não se pode dizer que lá foi autorizada a tributação ilimitada pela taxa de acordo com a riqueza evidenciada do contribuinte, pois, repita-se, na taxa da CVM há um teto. Até porque, se assim não for, a variação da taxa conforme a capacidade contributiva poderá levar o tributo a alcançar valores altíssimos, em clara desproporção com o custo da atividade estatal. Isso aliás, está bem identificado no voto do Min. Relator Carlos Velloso, pois lá se destaca que a taxa não incide diretamente sobre o capital social

⁵³⁹ Neste sentido: “Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 3o, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. 3. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. 4. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 453. Requerente: Confederação Nacional dos Profissionais Liberais. Requerido: Congresso Nacional e outros. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 16 de mar. 2007

⁵⁴⁰ “E mesmo em julgado mais recente, no qual a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas foi posta em questão, o Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança da taxa de polícia pela Comissão de Valores Mobiliários, tendo por base o patrimônio líquido das empresas fiscalizadas, não porque o patrimônio líquido é indicador de capacidade contributiva, mas em vez disso, porque faz presumir uma maior exigência de fiscalização por parte da referida Comissão”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 397.

da empresa, sendo esse apenas um critério para definição do valor fixo do tributo.

Registre-se, ainda, que, em 2003, o STF editou a Súmula nº 665, segundo a qual “é constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89”

Uma outra discussão possível é a respeito de se saber se o critério adotado pela lei e admitido pelo STF – de que quanto maior o capital da empresa maior será o esforço fiscalizatório – está correto, como foi questionado pelo Ministro Marco Aurélio, que não via essa necessária correlação entre intensidade fiscalizatória e capital social. Também Humberto Ávila questiona o critério, ao dizer que esta vinculação “é deveras questionável, na medida em que uma grande e complexa empresa, com patrimônio líquido pequeno, pagará uma taxa iníqua⁵⁴¹”

Enfim, colocada na perspectiva correta, a decisão do Plenário do STF no RE nº 177.835 se torna razoável, pois, como dissemos acima, as taxas podem (e devem) variar de acordo com a intensidade da atividade estatal provocada pelo contribuinte.

Por fim, vale registrar que há pronunciamentos expressos na Corte no sentido de que a capacidade contributiva não se aplica às taxas. Nesse sentido, destaca-se o RE nº 554.951/SP⁵⁴², da Primeira Turma, no qual o Min. Relator, Dias Toffoli, ao analisar taxa de licença para localização e funcionamento (que tomava por base de cálculo o número de empregados), afirmou que a taxa é um tributo contraprestacional (vinculado), e por isso, “não se atém a signos presuntivos de riqueza”, pois “se comprometem tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida”.

4.4 O princípio do “não confisco”

Confisco é a tomada pelo Estado da propriedade do particular, sem o pagamento de indenização.

O direito à propriedade é reconhecido pela Constituição, ainda que não se trate de um direito absoluto (a primeira e mais importante limitação a tal direito é exatamente a tributação). Entretanto, fora casos absolutamente extraordinários (como a perda dos

⁵⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 397.

⁵⁴² BRASIL. Recurso Extraordinário n. 554.951/SP. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 18 de novembro de 2013.

imóveis onde forem localizados o cultivo ilegal de plantas psicotrópicas e trabalho escravo – art. 243 da CF/88), a propriedade privada não pode ser tomada pelas pessoas políticas, seja de maneira direta (confisco propriamente dito)⁵⁴³, seja de maneira indireta (pela adoção de tributos predatórios).

A proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório, portanto, nada mais é do que a proteção do contribuinte contra tributos extorsivos, que, de forma indireta, acabem por esvaziar o direito de propriedade e que impeçam o livre exercício de atividade econômica.

Apesar de a Constituição trazer norma expressa nesse sentido⁵⁴⁴, a vedação ao tributo confiscatório já poderia ser encontrada a partir do princípio da capacidade contributiva. Como adverte Roque Carraza, confiscatório é o imposto que “esgota a riqueza disponível das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”⁵⁴⁵.

A previsão expressa de tal vedação nas constituições é tida, por alguns, por desnecessária e mesmo tautológica, já que a impossibilidade da tributação confiscatória seria consequência direta da proteção ao direito de propriedade⁵⁴⁶. É o que ocorre na Alemanha, onde a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional extraem o princípio do não-confisco do art. 14 da Lei Fundamental, que garante o direito de propriedade⁵⁴⁷. Contudo, concordamos com Ferreiro Laptaza ao lembrar que, apesar de realmente poder se extrair a vedação ao confisco de outros elementos constitucionais, a norma que veicula a “proibição de ‘privar alguém de seus bens’ pela via fiscal nunca é

⁵⁴³ Em respeito à função social da propriedade, em casos de comprovado interesse público, a Estado pode desapropriar os bens particulares. Entretanto, será necessário o pagamento da justa e imediata indenização, conforme dispõe o art. 5º, XXIV da CF/88.

⁵⁴⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”. BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵⁴⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

⁵⁴⁶ Em tal sentido: QUERALD, Martin. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007, p. 122, *apud*, PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

⁵⁴⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 134.

supérflua”⁵⁴⁸.

Ao estudar o tema, Misabel Derzi lembra que, embora o não confisco e a igualdade tributária se cruzem no princípio da capacidade contributiva (como dissemos anteriormente, a capacidade contributiva protege, simultaneamente, a liberdade e a igualdade no campo da fiscalidade), guardam eles importantes distinções. Isso porque a igualdade – em sua vertente tributária, a capacidade contributiva – manda tributar os indivíduos de acordo com as circunstâncias econômicas (dando efetividade à igualdade material e não apenas formal), o que pressupõe a comparação entre as pessoas. Já o princípio da vedação ao confisco é absoluto, e não demanda a comparação entre os indivíduos. Por isso, o princípio do não confisco resguarda o direito de propriedade, mas não assegura a igualdade⁵⁴⁹.

A confiscatoriedade de um tributo se caracteriza de duas maneiras: a) quando o contribuinte não dispõe de capacidade econômica, e mesmo assim é tributado; b) quando o contribuinte, apesar de ter alguma capacidade econômica, é tributado além desta.

Na primeira hipótese, a vedação ao confisco se entrelaça com a proteção ao mínimo existencial, ambos a proteger o mínimo de renda/patrimônio necessário para a vida digna. Note-se, por exemplo, que se o imposto sobre a renda não considerar as deduções das despesas necessárias para a manutenção da dignidade do contribuinte e de sua família, a tributação, ao passo que violará a proteção ao mínimo existencial, será também confiscatória, pois estará a ocorrer onde não há capacidade econômica.

Na segunda hipótese, a confiscatoriedade surge porque, apesar do contribuinte dispor de capacidade econômica a ser tributada, a tributação vai além desta capacidade, esvaziando assim o direito de propriedade sobre seus rendimentos e patrimônio.

Disso se pode concluir que a vedação ao confisco é invocável por pobres e ricos, pois a tributação onde não haja nenhuma riqueza disponível (caso dos mais pobres), e aquela que vai além da riqueza disponível (caso dos mais ricos) será igualmente confiscatória e, por isso mesmo, proibida.

De modo diverso do que ocorre com a proteção ao mínimo existencial (que

⁵⁴⁸ LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 27.

⁵⁴⁹ A autora complementa, ao tratar da isonomia e da vedação ao confisco: “ambos, não obstante, tem em comum a pessoalidade. Em razão de partirem da capacidade econômica, os dois princípios devem levar em conta os gastos necessários à aquisição e manutenção da renda e do patrimônio do contribuinte e de sua família, dados esses variáveis e pessoais”. DERZI, Misabel, Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 867.

envolve a dignidade da vida humana), a vedação ao confisco tributário é também invocável pelas pessoas jurídicas, pela vertente da tributação excessiva, que vai além das possibilidades econômicas da empresa.

Se, em relação às pessoas físicas, a tributação será confiscatória quando não houver riqueza disponível, ou, quando houver, for excessiva e desarrazoada, para as empresas a confiscatoriedade estará configurada também quando a tributação for de tal modo gravosa que dificulte ou impeça o exercício de sua atividade econômica⁵⁵⁰. De se notar que, nesse aspecto, a vedação ao confisco resguarda a livre iniciativa e o livre exercício de atividade econômica lícita.

De fato, se a tributação sobre determinada atividade atingir patamares que impeçam o razoável retorno lucrativo ao empresário, então a tributação estará, de maneira oblíqua, impedindo o livre exercício de atividade econômica⁵⁵¹. Em casos assim, o tributo será autofágico, pois estará absorvendo a própria fonte da tributação. Algo semelhante ocorre quando a tributação sobre a comercialização de determinadas mercadorias for exageradamente alta, afastando a demanda por produtos e, com isso, dando fim à atividade empresarial.

Vale registrar que Misabel Derzi defende ainda ser confiscatória a tributação que não permita a dedução pelo contribuinte com gastos para a aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio objetos da tributação⁵⁵². De fato, se a manutenção da base tributável (renda ou patrimônio) depende de gastos pelo contribuinte, tais gastos devem ser considerados na quantificação da obrigação tributária, pois só haverá riqueza disponível à tributação após a dedução de tais gastos.

Interessante é a questão da utilização do tributo com finalidade extrafiscal e seus impactos na vedação ao confisco.

Como se sabe, há tributos que, além da finalidade de arrecadação de recursos para

⁵⁵⁰ Tratando ainda da Constituição anterior, Aliomar Baleeiro afirmava que tributos confiscatórios são os que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.” BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 901.

⁵⁵¹ Em tal sentido, é antiga a jurisprudência do STF: “A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu por negar provimento a um Recurso Extraordinário por entender excessiva e desproporcional a majoração do imposto de licença sobre as cabines de banho. A recorrente aduziu que tal imposição poderia cercear-lhe uma atividade lícita e, por isso, estaria colidindo com o princípio da liberdade de qualquer profissão (art. 141, §14, da Constituição de 1946)”. BRASIL. Recurso Extraordinário n. 18.331. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 08 de novembro de 1953.

⁵⁵² DERZI, Misabel, Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 867.

os gastos públicos, são utilizados como instrumentos para a regulação de determinadas atividades econômicas, seja para encorajá-las, como para restringi-las.

No entanto, esta utilização extrafiscal de tributos acaba por arranhar o princípio da capacidade contributiva, pois nesses casos o aumento ou a redução do tributo não atende a critérios de disponibilidade econômica do contribuinte, mas sim a circunstâncias momentâneas do mercado ou de uma política pública.

Apesar disso, o conflito entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva não impede sua admissão nos regimes democráticos, desde que, apesar de arranhada, a capacidade contributiva não seja completamente esvaziada. Isso significa dizer que, embora a extrafiscalidade conduza à tributação por outros caminhos que não os dos critérios econômicos do contribuinte, ela terá sempre que respeitar o limite último da capacidade contributiva, qual seja, a vedação ao confisco.

É certo que, caso o interesse público recomende que uma determinada atividade não seja realizada pelos particulares (por razões ambientais ou de saúde pública, por exemplo), nada impede que o legislador a proíba. Contudo, uma vez que nenhum óbice legal seja imposto para a exploração econômica de uma atividade, não poderá o Poder Público impedir o seu exercício de maneira indireta, por meio de tributos excessivos e desarrazoados⁵⁵³. Caso isso ocorra, com a tributação a impedir o exercício de uma atividade econômica não vedada no ordenamento jurídico nacional, estaremos diante de tributo com efeito confiscatório, o que pensamos não ser tolerado pela Constituição.

É preciso reconhecer que a norma constitucional – art. 150, IV – que veicula a proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório se utiliza de um conceito jurídico indeterminado, o que obriga o julgador, na ausência de um critério objetivo e abstrato para sua aplicação, a julgar os casos que lhe chegam de maneira casuística⁵⁵⁴, tendo como parâmetro o princípio da razoabilidade⁵⁵⁵. Se do ponto de vista teórico é

⁵⁵³ “(...) permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da arrecadação, isto é, com fins, neste exato sentido, ‘extrafiscais’, sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio da capacidade contributiva”. LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 25.

⁵⁵⁴ BRASIL. Agravo em Recurso Extraordinário n. 712.285/MG. Brasília: Supremo Tribunal Federal. Publicado em 28 de junho de 2013.

⁵⁵⁵ “Os princípios da razoabilidade, da vedação do excesso e da proporcionalidade configuram instrumentos importantes para a verificação ou ocorrência ou não do confisco nos casos concretos”. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 202.

possível apresentar os contornos do que seja uma tributação confiscatória - aquela que tributa onde não há capacidade econômica, que toma grande parte do valor da propriedade, que impede o exercício de atividade econômica lícita, que consome a própria fonte da tributação —, a aplicação prática do princípio é extremamente complexa.

Isso ocorre porque os tributos incidem sobre diversas grandezas (renda, patrimônio, consumo), e o efeito de confisco irá variar de acordo com as circunstâncias. Por exemplo, a renda que se aufera em razão de jogos pode ser tributada a alíquotas maiores do que a renda proveniente do trabalho, sem que isso signifique confisco. O mesmo irá ocorrer com os tributos sobre o patrimônio, nos quais há maior espaço para o agravamento de alíquotas nos bens recebidos por herança. E, quando se trata de tributos indiretos, a questão se torna ainda mais complexa, pois uma alíquota de 300% (em um produto de luxo e cujo consumo se pretenda restringir em função de saúde pública) pode ser tolerável, ao passo que uma alíquota de 20% sobre um produto de primeira necessidade já será confiscatória. Vale lembrar que, nos tributos sobre o consumo, a capacidade contributiva visada pelo tributo é do consumidor, e não do vendedor/produzidor. Assim, a suportabilidade da tributação indireta deve ser feita considerando a riqueza de quem consome⁵⁵⁶, de modo que alíquotas gravosas sobre produtos podem não ser confiscatórias se o valor total pago no produto for pequeno diante da disponibilidade econômica de quem compra.

Outra questão relevante se refere ao modo como a confiscatoriedade deve ser avaliada pelo julgador: deve-se ater o exame a um tributo especificamente ou a carga tributária total suportada pelo contribuinte?

Becker, escrevendo sobre o princípio da capacidade contributiva, mas em um viés de suportabilidade da carga tributária total, defende que o seu exame deve ser feito tomando-se em consideração os tributos de forma específica, e não de maneira global⁵⁵⁷

⁵⁵⁶ A exceção, como já foi dito antes, é quando o agravamento da tributação indireta acabe inviabilizando a atividade empresarial, situação na qual o confisco ficará caracterizado pelo impedimento do empresário de exercer sua atividade econômica em função da política fiscal.

⁵⁵⁷ “A riqueza de um determinado indivíduo é relacionada a um único tributo. No plano jurídico, a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada tributo tomado isoladamente dos demais”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 497.

Ferreiro Laptaza, escrevendo a partir de dispositivo da constituição espanhola⁵⁵⁸, defende que a proibição ao confisco “deve se referir tanto ao sistema tributário em seu conjunto, como a cada um dos tributos que o compõem” pois, como adverte o autor, tanto um único imposto pode confiscar o patrimônio ou a totalidade da renda de um indivíduo, como isso também pode ocorrer quando considerado o sistema tributário em conjunto⁵⁵⁹. O mesmo defende Sainz de Bujanda, também a luz do direito espanhol⁵⁶⁰. A ser notado que o teor da norma constitucional espanhola sobre capacidade contributiva e confiscatoriedade ajuda muito nesta conclusão, pois lá se fala em um “sistema tributário que não será confiscatório”, donde se extrai que o confisco deve ser aferido sob a ótica de todo o sistema fiscal, com seus diversos tributos.

Entre nós, Hugo de Brito Machado há tempos defende que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”⁵⁶¹. E, nesse sentido, já decidiu o STF, na ADI 2.010-2/DF, que tratou do aumento da contribuição previdenciária para os servidores públicos federais (que poderia chegar a 25%), que, somada a alíquota do imposto renda (27,5%), atingia patamares muito elevados sobre os salários (superiores a 50% da renda). Naquela oportunidade, foi decidido que:

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 (renda e capital) para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que deverá pagar, dentro de determinado período de tempo, à mesma pessoa jurídica que os houver instituído (...)”⁵⁶².

Concordamos que o exame da confiscatoriedade deve ser feito não apenas segundo determinado tributo isoladamente, mas também de acordo com a carga tributária total do sistema. Afinal, se apenas um tributo já pode levar ao confisco, o somatório deles

⁵⁵⁸ Segundo o art. 31 da Constituição Espanhola, “todos contribuirão para o sustento da despesa pública (...) mediante um sistema tributário justo (...) que em nenhuma hipótese será confiscatório.” ESPANHA. Constituição Espanhola de 1978. Madrid: Assembleia Constituinte, 1978.

⁵⁵⁹ LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 28.

⁵⁶⁰ “En nuestro ordinamiento jurídico, como en todos los demás, la noción jurídica de capacidad contributiva no opera exclusiva ni primordialmente en el área particular de cada exacción, sino en el sistema tributario considerado en bloque”. BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 223.

⁵⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

⁵⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. ADI n. 2.010-2/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e outros. Requerido: Congresso Nacional e outros. Relator: Min. Celso de Mello. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de abril de 2002.

também pode ser insustentável para as pessoas físicas e impedir a atividade empresarial para a pessoa jurídica. Contudo, isso não nos impede de admitir a extrema dificuldade da utilização de tal critério, pois são múltiplas as incidências fiscais exigidas pelos diversos Entes da Federação.

No caso concreto julgado pelo STF na ADI 2.010, o exame foi feito a partir de dois tributos (IR e Contribuição Previdenciária) exigidos pelo mesmo Ente, e incidentes sobre a mesma base (rendimentos do servidor), o que facilita muito a análise quanto à confiscatoriedade. Entretanto, a pergunta é: como fazer o exame da confiscatoriedade diante da carga tributária global, a incidir sobre diversas bases de cálculo, com tributos devidos a diversas pessoas públicas? Como examinar a carga total considerando impostos e contribuições sobre a renda, os impostos sobre o patrimônio, e os impostos e contribuições sobre o consumo das pessoas e das empresas?

Infelizmente, não temos a resposta, e, até onde sabemos, nenhum outro país chegou a enfrentar a vedação ao confisco de maneira tão ampla⁵⁶³. Mas isso não significa que não seja possível buscar um critério, para efetivar o exame da confiscatoriedade quanto à carga tributária global suportada pelo contribuinte.

Outrossim, há decisões em que se exige que o contribuinte faça prova do efeito confiscatório relacionado à sua atividade, não bastando a mera alegação do aumento da alíquota do tributo. Nesse sentido, após afirmar que a caracterização do confisco demanda a análise de dados concretos levando-se em consideração a carga tributária global da atividade, decidiu a 2ª Turma do STF que o simples aumento da alíquota do Imposto de Importação – de 4% para 14% - é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada⁵⁶⁴. Haveria, portanto, necessidade de exames mais profundos sobre a carga total suportada pela empresa, e como isso não foi feito no caso do processo, não foi possível examinar o efeito confiscatório.

A questão como posta no julgado mencionado acima, a considerar as

⁵⁶³ Apenas para ilustrar, Aliomar Baleeiro já noticiava que a Suprema Corte Argentina define como confiscatórios impostos sobre o patrimônio que absorvam mais de 33% da renda do imóvel (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 906). Já Luiz Felipe Silveira Difini noticia que o Tribunal Constitucional Alemão já decidiu que o conjunto da carga tributária incidente sobre um determinado contribuinte não pode exceder 50% de seus rendimentos. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 76-77 *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

⁵⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE n. 448.432. Recorrente: Paema Embalagens do Ceará Ltda. Recorrida: União. Relator: Joaquim Barbosa. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 28 mai. 2010.

circunstâncias específicas do contribuinte em função de sua carga global, revela que o princípio do não confisco também envolve a pessoalidade da tributação, pois, para dois indivíduos de mesma renda, a carga fiscal pode ser suportável ou não de acordo com as circunstâncias pessoais de cada um (tamanho da família, condições de saúde, local onde vive, etc.).

4.4.1 Aplicação do princípio do não confisco às taxas

Se a capacidade contributiva como vedação à tributação ao mínimo existencial é aplicável às taxas, também o seu outro extremo, de vedação à tributação excessiva – além da riqueza disponível dos contribuintes – poderia ser invocada em matéria de taxas⁵⁶⁵.

Entretanto, neste ponto há uma particularidade das taxas que autoriza inclusive dispensar sua invocação para impedir a tributação excessiva. É que, nas taxas, a tributação já será excessiva a partir do momento em que a sua fixação represente valor superior ao custo individual da prestação e, também, quando implique em arrecadação superior ao custo total da atividade realizada pelo Poder Público. Logo, por uma questão da natureza desta espécie tributária, jamais a taxa poderá ser superavitária, e, se assim ocorrer, então já se poderá falar em excesso de tributação.

Mas é importante perceber que a vedação a esse excesso – confiscatório, pois tributa valores superiores ao que seriam adequados – não decorre exatamente do princípio da capacidade contributiva, mas sim dos limites de imposição próprios do tributo.

Assim, embora o princípio da capacidade contributiva também impeça a tributação que vá além dos limites das possibilidades econômicas dos indivíduos, o princípio nem precisa ser invocado para vedar a tributação excessiva (ou confiscatória) nas taxas, por força de seus próprios limites jurídicos.

Sacha Calmon, ao tratar do tema, lembra que o princípio do não-confisco não pode ser visto apenas pela aceção tradicional de proibição da tributação que atinja a própria

⁵⁶⁵ Ao falar da capacidade contributiva, Paulsen afirma que “os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação ao confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias.” PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 51. No mesmo sentido: “A imunidade do mínimo existencial também compreende as taxas e as contribuições, que não serão cobradas pelo fornecimento de serviços essenciais aos pobres. A propriedade privada, entendida em seus limites máximos, não pode ser aniquilada por qualquer tributo confiscatório.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 408-409.

fonte de geração da renda ou de manutenção do patrimônio. O princípio pode ser invocado toda vez que a tributação for ilegítima. Assim, a taxa que exceda ao valor do custo da atividade poderá ser impugnada por ser confiscatória⁵⁶⁶. Escrevendo a partir do direito argentino, Alejandro Altamirano conclui de modo semelhante, ao afirmar a necessidade de haver uma razoável proporção entre a taxa e o custo do serviço que se retribui, sendo que, quando tal proporção for desrespeitada, a exação poderá ser questionada a luz do princípio do não confisco⁵⁶⁷.

E é nesse sentido que o STF aplica o princípio do não confisco às taxas, para invalidá-las quando caracterizado que o valor arrecado com o tributo é desproporcional ao custo gerado pela atividade estatal relacionada ao contribuinte⁵⁶⁸.

Contudo, como já antecipamos, entendemos que sequer haveria necessidade de se invocar o princípio do não confisco, pois a taxa desproporcional ao custo da atividade estatal é por si só inconstitucional, já que é pressuposto desta espécie tributária, em razão de seu fato gerador (o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço), que o valor da taxa reflita o custo da atuação do Poder Público⁵⁶⁹.

Aires Barreto, ao falar das taxas, reforça o que dissemos a respeito da

⁵⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 162.

⁵⁶⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 313.

⁵⁶⁸ “TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. - A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República”. . BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade-MC-QO nº 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02 de abril de 2003.

⁵⁶⁹ Paulsen, após lembrar a necessidade de correspondência entre o custo e a taxa, afirma que “do contrário, a atividade estatal configuraria mero pretexto para a cobrança de montante aleatório, caracterizador de confisco”. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário - Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

caracterização do confisco quando a taxa for manifestamente desproporcional⁵⁷⁰. No entanto, o autor levanta uma segunda hipótese de confisco, que se caracterizaria mesmo quando o custo estatal da atividade estivesse respeitado na mensuração da taxa, na hipótese em que o valor do tributo seja de tal monta que “absorva a riqueza privada”⁵⁷¹.

De fato, por exemplo, se Administração exerce uma atividade de polícia que, de tão custosa, leva à exigência de taxas de alto valor a ponto de inviabilizar a atividade econômica do contribuinte ou de lhe retirar valores essenciais à sua manutenção digna, a taxa poderá ser confiscatória. É que, ainda que respeitada a proporcionalidade com o custo estatal, o tributo estará retirando do contribuinte algo que ele não suporta pagar.

Em outras palavras, pode-se dizer que o não-confisco, nas taxas, protege o direito de propriedade quando estas forem manifestamente desproporcionais (se a tributação vai além do custo estatal, a tributação é ilegítima e assim invade o direito de propriedade dos contribuintes), e protege a capacidade contributiva quando estas, apesar de serem proporcionais ao custo estatal, forem de tal monta elevadas que prejudiquem a manutenção do particular ou, ainda, a atividade econômica por ele realizada⁵⁷².

4.5 Imunidade nas taxas

Como já foi visto, as taxas encontram limitações constitucionais decorrentes da aplicação do princípio do não confisco e da capacidade contributiva, que impedem a exigência de exações manifestamente desproporcionais ao custo estatal e, ainda, a exigência de taxas daqueles que não disponham de condições econômicas de pagá-las

⁵⁷⁰ “A primeira hipótese a ser considerada é a da eleição de valor presumido que supere, manifestamente, o equivalente à atuação estatal. Ter-se-ia, neste caso, inconstitucionalidade, na medida em que não mais se tratará de exigência de taxa em razão do exercício regular do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis (...)”. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 111.

⁵⁷¹ “Descartar não se pode, também, a possível ocorrência de serviços cujo valor real, efetivo, importe absorver a riqueza privada. Não caberia falar-se em desnaturação do tributo, posto que a base de cálculo estaria refletindo, rigorosamente, o valor da atuação estatal. Emergiria, contudo, eiva de inconstitucionalidade, por afronta ao princípio veiculado no §22 do art. 153, do Excelso Estatuto.”. *Ibidem*, p. 111.

⁵⁷² “O princípio da vedação do confisco opera como garantia assegurada ao contribuinte, de preservação de seu patrimônio, diante do ente tributante (...) se indevida, a tributação se equipara a mero pretexto para absorção de parcela do patrimônio, sem indenização (...) Entretanto, quando se lembra que as taxas (...) poderiam resultar em montante muitíssimo elevado, em função do dispêndio exagerado de verbas exigido pelo poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos, que representasse absorção de parcela expressiva do patrimônio ou renda do contribuinte, é preciso reconhecer que aí haveria confisco”. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo – Quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 67.

sem prejuízo de sua subsistência digna.

Além destas limitações principiológicas, aplicáveis a todos os tributos, a Constituição prevê vedações específicas à exigência de algumas taxas. São elas: a) art. 5º, XXXIV, “a” e “b” – é assegurado a todo, independentemente do pagamento de taxa, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, e a obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; b) art. 5º, LXIII – assegura assistência jurídica ao preso e sua família, c) art. 5º, LXXIV – assistência jurídica integral e gratuita as que comprovarem insuficiência de recursos; d) art. 5º, LXXVI – são gratuitos para os reconhecidamente pobres, a certidão de nascimento e a certidão de óbito; e) art. 5º, LXXVII – isenção de custas judiciais para o ajuizamento de ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural; f) art. 208, I – educação básica gratuita; g) art. 226, §1º - celebração gratuita do casamento civil; i) art. 230, §2º - gratuidade dos transportes coletivos para os maiores de 65 anos.

Em todas as hipóteses acima, há a prática de serviços públicos (emissão de certidões, assistência jurídica, jurisdicional, educação e transporte) que, em tese, poderiam ser remunerados através da exigência de taxas. No entanto, por expressa vontade do constituinte, tais serviços deverão ser prestados gratuitamente nas condições estipuladas na Constituição, de modo que fica vedado ao legislador ordinária instituir taxas em tais circunstâncias.

Por outro lado, as tradicionais imunidades previstas no art. 150, VI da CF⁵⁷³, não se aplicam às taxas, já que o constituinte a delimitou aos impostos. Desse modo, os entes públicos poderão instituir taxas a serem pagas por outros entes públicos. Por exemplo, o

⁵⁷³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

município pode exigir taxa de coleta de lixo em relação a imóveis de propriedade da União⁵⁷⁴, bem como o Estado pode cobrar taxa de polícia por fiscalização de atividades exercidas por empresas públicas. Igrejas podem ser cobradas por taxas de serviço e polícia relacionadas a suas atividades e templos, assim como partidos políticos e sindicatos também poderão ser compelidos ao pagamento do tributo caso tomem serviço público ou se submetam ao exercício do poder de polícia por qualquer dos Entes da Federação. Editoras terão que pagar regularmente taxas sobre suas atividades em caso do exercício do poder polícia por parte dos órgãos reguladores, ainda que estejam relacionadas à edição e venda de livros e periódicos. O mesmo ocorre com fonogramas e videogramas, que, se estiverem submetidos de alguma forma a normas de polícia, poderão demandar o pagamento de taxa por seus produtores.

Evidentemente, a inaplicabilidade para as taxas das imunidades previstas no inc. VI do art. 150 da CF/88 não impede que o legislador ordinário, a seu critério e com base em justificativa constitucionalmente plausível, venha a conceder isenção ao pagamento de taxas, como costuma ocorrer em relação às taxas de serviço prestados a órgãos ou entidades da Administração.

Apenas destacamos que, considerando o caráter compensatório das taxas, todos aqueles que tomarem serviço ou se submeterem ao exercício do poder de polícia deverão se submeter ao pagamento do tributo, já que esse tributo se justifica pela recomposição dos custos individualmente gerados pelos contribuintes. Por isso, as isenções em matéria de taxas devem ser restritas e fortemente justificadas pelo legislador, já que são uma exceção à regra geral de que aquele que gera um custo específico e divisível deve ser chamado a recompô-lo mediante o pagamento da taxa.

4.6 Limites da extrafiscalidade nas taxas

Extrafiscalidade é a utilização do tributo como instrumento para fomentar ou inibir determinadas condutas ou atividades dos contribuintes. Através do tributo, o Estado visa atingir determinadas finalidades constitucionalmente desejadas, incentivando ou desincentivando atividades econômicas e sociais dos particulares.

⁵⁷⁴ “1. A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto. (...)”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 613.287AgR/RS. Ministro: Rel. Luiz Fux. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 19 de ago. 2011.

Há impostos largamente utilizados para finalidades extrafiscais, como os impostos de importação ou exportação, por meio dos quais a União controla a entrada e saída de bens e mercadorias no país. Também as contribuições são usadas com finalidade extrafiscal, sobretudo as de intervenção no domínio econômico, como a CIDE-Combustíveis.

Nas taxas, porém, a utilização extrafiscal do tributo é controversa, havendo autores no Brasil e no exterior que a admitem⁵⁷⁵. Contudo, como será visto, nossa opinião é a de que seu campo de aplicação é muito restrito a esta espécie tributária.

O fato gerador da taxa é a prestação de um serviço ou o exercício do poder de polícia. Em ambos os casos, a taxa deverá corresponder, na medida do possível, ao custo da atividade estatal. Assim, esta espécie tributária encontra um limite jurídico que, a nosso ver, é intransponível: o custo individualmente gerado pelo contribuinte por força da ação estatal por ele gerada.

É em função desse limite jurídico que tais exações não podem ser majoradas em função da situação econômica do contribuinte, de modo a dele se exigir valores superiores ao custo individualmente gerado pela prestação do serviço ou pela ação de polícia.

Esse é o mesmo motivo que nos leva a restringir a utilização da taxa como tributo extrafiscal.

Isso já não ocorre nos impostos, que não têm limite preestabelecido como ocorre com as taxas. Nos impostos, a obrigação tributária decorre do fato gerador realizado pelo contribuinte, que revela a existência de capacidade contributiva. Assim, o limite da tributação no imposto é a própria capacidade contributiva, pois a exação não pode ir além da disponibilidade financeira do cidadão, sob pena de ser confiscatória. Fora as balizas do teto da capacidade contributiva e do não confisco, o imposto não encontra outro limite jurídico, de modo que a obrigação fiscal tem um espectro mais amplo no qual se pode transitar, sendo que é dentro desse espectro que a extrafiscalidade atua. Mas, de todo modo, mesmo a utilização da extrafiscalidade no imposto encontra limites, que são justamente a capacidade contributiva e a vedação ao confisco⁵⁷⁶. É que, embora a

⁵⁷⁵ “Porém, além do seu objetivo tributário, as taxas podem também servir para restringir ou reduzir a procura de determinados serviços públicos (por ex., as ‘taxas moderadoras’ no SNS ou discutidas taxas de entrada de automóveis nas cidades).” CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. rev. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. vol. 1, p. 1094.

⁵⁷⁶ “(...) o princípio da capacidade contributiva unto com outros, tais como o da igualdade e o da generalidade, podem atuar para o controle político e jurisdicional da tributação perversa ou das perversões da extrafiscalidade.”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006, p. 89.

extrafiscalidade possa representar um arranhão a tais garantias, a tributação extrafiscal não poderá ser a tal ponto gravosa de modo a impedir a atividade econômica do contribuinte ou impedir que esse contribuinte mantenha a sua vida com dignidade. Se isso ocorrer, a tributação será confiscatória e inconstitucional, ainda que a justificativa para o agravamento da tributação decorra de uma atuação extrafiscal do imposto. Em tais circunstâncias, se mesmo após o limite da majoração do tributo o Poder Público continuar entendendo que a medida não é suficiente diante dos potenciais danos que a atividade econômica ou que a conduta do contribuinte promovem, então o caso será de se tomar outras medidas fora do campo tributário, aumentando ainda mais a regulação administrativa ou mesmo proibindo-as. Mas, certamente, mesmo a tributação extrafiscal não poderá ir além do limite máximo da capacidade contributiva (não confisco) do contribuinte.

Nas taxas de serviço, portanto, não se pode cobrar do particular mais do que custo por ele gerado na prestação, como forma de inibir ou desincentivar a utilização de determinados serviços.

Nas taxas de polícia, não se pode cobrar o tributo além do custo individual como forma de coibir determinada conduta do contribuinte. Se determinadas condutas ou atividades econômicas são consideradas nocivas pelo Poder Público, o Estado deverá implementar uma austera política de controle. E, ao praticar os atos de polícia relacionados a tal política, os custos daí decorrentes poderão ser recompostos mediante a cobrança de taxa. Mas note-se que a exigência da taxa será uma consequência do exercício do poder polícia, o nunca o inverso. Desse modo, se o Estado quiser restringir ou desestimular determinadas atividades, isso ocorrerá por meio do exercício do próprio poder de polícia, e não por meio do tributo – taxa – arrecadado através dele.

Mas o fato de exercer o poder de polícia de forma mais rigorosa sobre algumas atividades não significa que a taxa daí decorrente esteja sendo utilizada de maneira extrafiscal para desestimulá-las. Na verdade, insista-se, o que estará sendo utilizado para dificultar tais atividades é o próprio exercício do poder de polícia, sendo o tributo cobrado uma mera consequência.

Contudo, repita-se, a restrição à liberdade dos indivíduos não está na cobrança da taxa de polícia, mas sim no próprio exercício do poder de polícia, motivo pelo qual, ainda que decorra de uma ação do Poder Público que promova a restrição de atividades e condutas dos particulares, a taxa de polícia não pode ser tida como um instrumento de extrafiscalidade: trata-se de um tributo com finalidade fiscal, qual seja, recompor o custo

gerado pelo particular que deu ensejo à ação de polícia⁵⁷⁷.

A nosso ver, portanto, a extrafiscalidade não encontra aplicação nas taxas para elevar o tributo para além do custo individualmente gerado particular, devido a sua natureza compensatória, de repositora do custo estatal. Nesse aspecto, concordamos com Humberto Ávila⁵⁷⁸, Aurélio Pitanga Seixas Filho⁵⁷⁹ e Régis Fernandes de Oliveira⁵⁸⁰, que não veem espaço nas taxas para extrafiscalidade.

Por outro lado, embora a extrafiscalidade não se amolde com perfeição à taxa enquanto espécie tributária, devido ao seu caráter sinalagmático, pensamos que ela pode ser aplicada ao tributo para fins de redução do seu valor como forma de incentivar condutas consideradas benéficas pelo Poder Público. E o raciocínio aqui é semelhante ao que foi desenvolvido em relação à aplicação da capacidade contributiva nas taxas.

Como já foi dito, a regra geral, pela aplicação do princípio da isonomia nas taxas, é a de que todos aqueles que tomarem um serviço ou causarem o exercício do poder de polícia deverão pagar o tributo na proporção dos custos gerados. No entanto, a igualdade nas taxas, como nos tributos de um modo geral, pode ser flexibilizada quando o tributo é utilizado para fins de promoção de condutas que interessem ao Poder Público. Sendo assim, ainda que a atividade de polícia provoque um custo de R\$ 100,00 por contribuinte, nada impede que o legislador determine a cobrança de apenas R\$ 50,00 para privilegiar contribuintes que adotem uma determinada postura considerada benéfica ao interesse público.

Desse modo, entendemos que a extrafiscalidade pode ser adotada para, por

⁵⁷⁷ Baleeiro defende a utilização extrafiscal das taxas de polícia.: “Assim, taxas fundadas no exercício regular do poder de polícia devem ser entendidas, em primeiro lugar, aquelas com finalidade extrafiscal, como a de impedir ou restringir atividades que ameacem o interesse da comunidade. Em segundo lugar, como taxas para custear serviços com essa finalidade” (In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 874). No entanto, o autor faz esta afirmação partindo de premissa equivocada, pois, para ele, o próprio exercício do poder de polícia já representaria a extrafiscalidade. Contudo, em que pese representar restrições aos particulares, o poder de polícia não é extrafiscalidade, já que o exercício de tal poder, por si só, não representa uma atividade fiscal.

⁵⁷⁸ “De acordo com a Constituição Brasileira, as taxas possuem caráter retributivo da atuação estatal dirigida ao contribuinte (art. 145, II). Isso significa tanto que as taxas devem ser retributivas quanto que elas não devem possuir finalidade extrafiscal”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 401.

⁵⁷⁹ “O uso da taxa para finalidades extrafiscais é aceito por poucos doutrinadores, não me parecendo compatível a finalidade própria da taxa com a extrafiscalidade”. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa, Doutrina, Prática e Jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 77.

⁵⁸⁰ “Exacerbar-se o montante para obrigar a determinado comportamento, foge à essência da noção do tributo chamado taxa”. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70.

exemplo, reduzir o valor das taxas de fiscalização ambiental para contribuintes que adotem determinadas medidas de proteção do meio ambiente. Nesta hipótese, certamente os custos geradores pelo contribuinte em função das ações de polícia por ele provocadas não será integralmente repostos com o valor da taxa, o que obrigará o Estado a lançar mão da receita dos impostos para cobrir uma parcela desses gastos. Entretanto, apesar da taxa ter o propósito de recomposição integral, nada impede que o legislador, por razões de política fiscal ou extrafiscal, venha a fixar o tributo em valor inferior ao custo estatal.

Mais uma vez, insistimos em dizer que, a rigor, pelo perfil da taxa como tributo compensatório, o seu valor deveria representar (ainda que dentro da “razoável equivalência”) o custo estatal provocado pelo particular ao Poder Público, sendo que esse custo é um limite superior intransponível para o tributo. No entanto, as mesmas razões que autorizam o legislador a cobrar menos imposto de pessoas com capacidade contributiva suficiente para suportá-lo, para fins de incentivo a determinadas condutas ou atividades econômicas (benefícios fiscais para atração de investimentos, promoção de produtos benéficos ao meio ambiente, etc.), também podem levar o legislador a instituir taxas em valores inferiores aos custos estatais gerados pelos contribuintes. Da mesma forma, as razões extrafiscais que justificam a flexibilização da isonomia, de modo a possibilitar que contribuintes na mesma situação financeira paguem impostos em montantes distintos, também podem ser adotadas para justificar a cobrança menor de taxas para contribuintes que gerem o mesmo custo estatal, decorrente da fruição de um serviço público ou do exercício do poder de polícia.

Esta parece ter sido a linha adotada em Portugal na Lei Geral de Taxas das Autarquias Locais⁵⁸¹, através da qual se admite o uso da taxa para fins de desincentivo de condutas, sem se afastar do limite decorrente do princípio da equivalência⁵⁸².

⁵⁸¹“Artigo 4º - Princípio da equivalência jurídica.

1 - O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.

2 - O valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos actos ou operações.”

PORTUGAL. Lei n. 53-E, de 29 de dezembro de 2006. Lisboa: Assembleia da República. Diário da República n. 249/2006, 4. Suplemento, Série I de 29 dez. 2006.

⁵⁸² Angeles Frias, com os olhos voltados ao ordenamento jurídico espanhol, defende a possibilidade da aplicação de finalidades extrafiscais às taxas. Entretanto, o autor reconhece que nas taxas existe um limite para sua fixação, que é o custo da atividade estatal, seja em função da própria natureza da espécie tributária, seja em função de dispositivo legal previsto na lei espanhola de taxas e preços que dispõe neste sentido. FRIAS, Angeles Garcia. *Los fines extrafiscales en las tasas. Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español – Ponencias y Comunicaciones Españolas*. Madri: Marcial Pons, 1991, p. 180.

Por fim, destaca-se julgado do STF que reconheceu a possibilidade de adoção da extrafiscalidade para reduzir o valor da taxa para contribuintes que adotarem medidas incentivadas pelo Poder Público. Trata-se do RE nº 239.937/MG, no qual se discutiu a constitucionalidade da Taxa Florestal de Minas Gerais, cobrada pelo exercício do poder de polícia sobre empresas que utilizam ou extraem madeira. O tributo era cobrado em valor fixo por tipo de mercadoria (carvão, lenha, madeira, dormentes, etc.) e unidade métrica dos produtos, conforme tabela anexa à lei. Como a lei previa a redução de 50% do valor da taxa para siderúrgicas que comprovassem o reflorestamento, houve questionamento quanto à validade da lei, pois tal medida violaria a isonomia, já que a taxa estava sendo cobrada de forma diferenciada para determinados contribuintes. No entanto, a Primeira Turma do STF entendeu válida a concessão do benefício, considerando ser razoável, mesmo nas taxas, a discriminação conforme critérios que promovam finalidades constitucionalmente desejadas⁵⁸³.

Esse, a nosso ver, é o alcance possível da extrafiscalidade nas taxas, que sempre ficará limitada pela equivalência do tributo ao custo estatal. Por esta razão, discordamos de Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁸⁴, Alcides Jorge Costa⁵⁸⁵ e Celso Ribeiro Bastos⁵⁸⁶, que a admitem de maneira ampla nas taxas.

⁵⁸³ “Exação fiscal que serve de contrapartida ao exercício do poder de polícia, cujos elementos básicos se encontram definidos em lei, possuindo base de cálculo distinta da de outros impostos, qual seja, o custo estimado do serviço de fiscalização. Efeito confiscatório insuscetível de ser apreciado pelo STF, em recurso extraordinário, em face da necessidade de reexame de prova. Súmula 279 do STF. Descabimento da alegação de ofensa ao princípio da isonomia, por razões óbvias, diante do incentivo fiscal, em forma de redução do tributo, previsto para as indústrias que comprovarem a realização de reflorestamento proporcional ao seu consumo de carvão vegetal. Recurso não conhecido.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 239.397/MG. Relator: Min. Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de abr. 2000.

⁵⁸⁴ “A taxa pode ter, pois, finalidade fiscal ou extrafiscal. Inexiste limite ou proibição para tal no ordenamento jurídico brasileiro.”. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, p.93.

⁵⁸⁵ “A taxa, como tributo que é, pode e deve adequar-se à capacidade contributiva do contribuinte e pode ser utilizada como instrumento de política tributária, para – sobretudo em relação ao poder de política – dificultar certas atividades ou, de modo geral, restringir o acesso a certos serviços públicos”. COSTA, Alcides. In: *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985. v. 10, p. 6 *apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa, Doutrina, Prática e Jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 77.

⁵⁸⁶ “É de reconhecer-se, no entanto, que é tida por aceitável a chamada exacerbação motivada, é dizer, quando existem notórias razões de extrafiscalidade.”. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 148.

5 EXAME CONCRETO DA VALIDADE DE ALGUMAS TAXAS

5.1 A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás (TFPG)

O Estado do Rio de Janeiro instituiu, pela Lei nº 7.182/15⁵⁸⁷, a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás (TFPG), tendo como fato gerador o “exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente – INEA” (autarquia estadual cuja função é implementar a política estadual do meio ambiente, conforme a Lei Estadual nº 5.101/2007⁵⁸⁸), e como contribuinte a pessoa jurídica autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro⁵⁸⁹.

Entretanto, a TFPG não é uma taxa tipicamente ambiental, já que em seu art. 2º⁵⁹⁰,

⁵⁸⁷ “Art. 1º Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal.” RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7182, de 29 de dezembro de 2015. Institui a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás – TFPG no Estado do Rio de Janeiro. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 30 de dez. 2015.

⁵⁸⁸ “Art. 2º – Fica criado o Instituto Estadual do Ambiente – INEA, entidade integrante da Administração Pública Estadual Indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada à Secretaria de Estado do Ambiente, com a função de executar as políticas estaduais do meio ambiente, de recursos hídricos e de recursos florestais adotadas pelos Poderes Executivo e Legislativo, com sede na Capital do Estado.” RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 5.101, de 04 de out. de 2007. Dispõe sobre a criação do Instituto Estadual do Ambiente – INEA e sobre outras providências para maior eficiência na execução das políticas estaduais de meio ambiente, de recursos hídricos e florestais. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 05 de out. 2007.

⁵⁸⁹ “Art. 3º Contribuinte da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG é a pessoa jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração, e produção de recursos de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro.” RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7182, de 29 de dezembro de 2015. Institui a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás – TFPG no Estado do Rio de Janeiro. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 30 de dez. 2015.

⁵⁹⁰ “Art. 2º O poder de polícia de que trata o artigo 1º, com ações específicas em benefício da coletividade para evitar danos ambientais irreversíveis será exercido mediante:

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

ao enumerar as atividades consideradas como exercício do poder de polícia que dão ensejo à cobrança da taxa, há diversas atividades que em nada se relacionam com a fiscalização ambiental, como é o caso do “*controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos de petróleo e gás e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, transporte, distribuição de bens relativos ao petróleo e gás*” (inciso I) e a “*defesa dos recursos naturais*” (inciso IV).

Nos termos do art. 4º da Lei nº 7.182/2015591, o valor da TFPG é de 1 UFIR/RJ (atualmente, R\$ 3,42) por “barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás”, donde se infere que, quanto maior for a produtividade do contribuinte, maior será o valor da TFPG a pagar.

Aqui já se pode fazer uma primeira consideração acerca do aspecto quantitativo do tributo: a variação da taxa conforme a produção é adequada ao caráter compensatório do tributo?

Como já dissemos, para atender a um critério de isonomia, as taxas podem e devem variar conforme os custos individualmente gerados por cada contribuinte. Assim, se um contribuinte demandar maior esforço fiscalizatório, maior deverá ser o valor do

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

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

IV - defesa dos recursos naturais;

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

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

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

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

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

⁵⁹¹ “Art. 4º - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavos) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente.

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

tributo por ele devido.

O ponto central, conforme foi visto, é analisar se o critério tomado pela lei para a variação do tributo é ou não adequado para a aferição do custo estatal, ou, então, se o critério utilizado visa apenas atingir a capacidade contributiva do contribuinte.

No caso da TFPG, como visto acima, o legislador estabeleceu que a taxa irá variar conforme a produção (óleo e gás extraídos) das empresas.

No entanto, a fiscalização – a princípio de caráter ambiental, conforme dito na própria lei – da extração de petróleo efetivamente varia conforme a produção do contribuinte, ou há outras circunstâncias que interferem mais diretamente no custo da atividade fiscalizatória?

A nosso ver, o critério da produção, para o caso específico da TFPG, não é adequado, pois não há relação direta entre o custo fiscalizatório e a quantidade de óleo produzido.

Como se sabe, os campos de petróleo não são iguais, havendo campos cuja produção diária é muito maior do que a de outros. Desse modo, por exemplo, é perfeitamente possível que uma empresa que possua apenas uma plataforma em atividade produza mais óleo que uma outra empresa, que explore dois outros campos de menor produtividade (há uma série de questões como a pressão interna dos poços que interferem na produtividade do campo).

Num caso como esse, a pergunta que fazemos é: qual empresa irá gerar mais custos fiscalizatórios para o Estado? A empresa que possui uma única plataforma em atividade (mas que produz mais óleo), ou a empresa que possui duas plataformas em funcionamento (mas que produz um volume menor de óleo e gás)?

Imagine-se, ainda, que duas empresas possuem uma plataforma de exploração cada em campos contíguos. Via de regra, ambas as plataformas produzem quantidades de óleo semelhantes por mês. Contudo, num determinado período, uma delas resolve diminuir a produção e a outra, por outro lado, decide aumentá-la. Dito isso, pergunta-se: faz algum sentido que contribuintes que exploram óleo na mesma localidade com estruturas idênticas venham a pagar valores diferentes a título de taxa de polícia, apenas porque um produziu mais do que outro?

A nosso ver, o fato de ser extraído mais óleo e gás de uma plataforma não significa que o Estado precisará inspecionar esse contribuinte com mais frequência ou com uma quantidade maior de funcionários do que aquele que retira o mesmo volume (ou até menos) em duas plataformas distintas.

De mesmo modo, há campos de petróleo cuja estrutura geológica implicam muito maior dificuldade e risco na extração do petróleo. Por exemplo, campos situados a grandes profundidades requerem um cuidado muito maior na extração do óleo, dada a pressão que os equipamentos estão submetidos. Da mesma forma, a viscosidade do óleo de cada campo, bem como as circunstâncias de pressão interna dos poços interferem diretamente nos riscos da exploração, motivo pelo qual sobre tais campos há a necessidade maior monitoramento e acompanhamento.

Assim, se o objetivo da atividade de polícia que gera o pagamento da taxa é o de fiscalizar os contribuintes que exploram petróleo e gás para que se evitem danos ambientais, então certamente há outros critérios que melhor se adequam com o custo provocado por cada contribuinte durante o exercício do poder de polícia estatal. Por exemplo, critérios que envolvessem o número de plataformas existentes, a distância que elas se encontram da costa (pois representaria um custo maior de deslocamento dos funcionários e equipamentos do INEA), ou, ainda, a situação geológica dos campos explorados por cada empresa (uma plataforma no pré-sal, diante da dificuldade de extração do óleo, poderia representar, em tese, mais riscos ambientais e, por isso, demandaria um número maior de inspeções por parte do INEA).

Diante das considerações acima, parece-nos que a intenção do legislador, ao dimensionar a taxa conforme a variação da produção, foi a de tributar a capacidade contributiva do contribuinte. Paga mais quem produz mais, e, assim, fatura mais.

Ao que tudo indica, o que o Estado do Rio de Janeiro pretendeu criar um imposto nos moldes do extinto Imposto Único sobre Minerais – IUM, tributo federal que vigorou no Brasil até a promulgação da Constituição de 1988 e que incidia sobre a “extração, a circulação e a exportação das substâncias minerais ou fósseis originárias do País (...)”⁵⁹². Afinal, a TFPG é cobrada pelo volume de óleo e gás extraído, o que se relaciona diretamente com a atividade econômica do contribuinte e não com a atividade estatal de fiscalização de polícia. Logo, em última análise, o que se tem é um imposto sobre o petróleo comercializado pela operadora do campo.

Por isso, concluímos que a base de cálculo da TFPG é própria de imposto, pois se conecta diretamente com a riqueza (produção) do contribuinte, e não com o custo estatal.

Isso, por si só, já é suficiente para reputarmos inconstitucional a lei da TFPG, na parte que define a base de cálculo do tributo, por violação direta ao § 2º do art. 145 da

⁵⁹² BRASIL. Decreto-lei n. 1.038 de 21 de outubro de 1969. Brasília: Presidência da República. Publicado em 21 de outubro de 1969.

CF/88.

No entanto, há outro vício na taxa referente ao seu aspecto quantitativo: a manifesta desproporção entre o custo da atividade estatal e a arrecadação global do tributo.

Como foi visto, há dois limitadores para a fixação das taxas: a) o custo individual gerado por cada contribuinte ao Poder Público em suas ações de polícia (critério da cobertura especial de custos); b) o custo global da atividade de polícia, de modo que arrecadação do tributo deve se manter dentro dos limites do primeiro (critério da cobertura geral de custos).

O desequilíbrio nessa equação ofende a essência compensatória da taxa e torna a base de cálculo do tributo incompatível com o seu fato gerador (atuação estatal específica e divisível). Ademais, a cobrança de valores desproporcionais representa um desvio da finalidade do tributo, que estará sendo usado para a arrecadação geral do Estado e não para a recomposição do custo provocado pelo contribuinte.

E é justamente esse desequilíbrio que se verifica na TFPG.

De fato, analisando-se a Lei nº 7.182/2015, vê-se que o legislador fluminense, ao atribuir à TFPG o valor de 1 UFIR/RJ (que na época da instituição do tributo representava R\$ 2,71, e que, em 2019, representa R\$ 3,42) por barril de petróleo, projetou, segundo estimativas que constam na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 1.046/2015 (posteriormente convertido na Lei 7.182/2015), uma arrecadação anual da ordem de R\$ 1.840.000.000,00 (um bilhão e oitocentos e quarenta milhões de reais), levando-se em consideração a produção de petróleo e gás do ano de 2015.⁵⁹³

No entanto, o orçamento anual do INEA em 2015 (órgão responsável pelas atividades de fiscalização previstas na Lei nº 7.182/15) foi de cerca de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), de acordo com a Lei nº 6.955/15 (Lei Orçamentária Anual). Ou seja, para a fiscalização de todos os agentes econômicos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, que possui 43.696 km², era suficiente, até 2015 o montante de R\$ 400.000.000,00.

As disparidades aumentam ao se considerar que o orçamento de 2015 da ANP –

⁵⁹³ “Assim posto, decidiram os membros da CPI, a apresentarem Projeto de Lei ao parlamento fluminense, instituindo a taxa (TFPG) de fiscalização ambiental das atividades explorativas do petróleo e gás, com o seguinte conceito: (...) Previsão de arrecadação no ano base de 2015=R\$1,84 bilhão.” ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Estadual n. 1046/2015. Rio de Janeiro. 28 de out. 2015. Disponível em <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/18c1dd68f96be3e7832566ec0018d833/087ec7b73b095a5f83257ee6005af89d?OpenDocument>. Acesso em 21 de janeiro de 2019.

autarquia federal competente para regulamentar e fiscalizar, como um todo, a atividade de exploração de petróleo e gás no país inteiro – foi de R\$ 711.692.890,00⁵⁹⁴, valor suficiente para cobrir todas as despesas com pessoal, implementação de projetos, processos judiciais etc., além, claro, das próprias atividades de controle, monitoramento e fiscalização da atividade de exploração de petróleo e gás em todo o país. É possível perceber que, se os orçamentos do INEA e da ANP em 2015 fossem somados, ter-se-ia o valor de R\$ 1.111.603.462,00, o que representa cerca de 60% do montante que o Fisco fluminense projetou arrecadar anualmente com a TFPG.

Esta desproporção se manteve para os exercícios seguintes.

É que, comparando os dados da ANP sobre a produção de petróleo e gás natural no Estado do Rio de Janeiro nos anos de 2016 em diante⁵⁹⁵, têm-se que as empresas produtoras deveriam pagar os seguintes valores de TFPG:

Dados	2016	2017	2018
Janeiro	48.767.698	56.764.347	55.966.872
Fevereiro	45.402.195	50.750.708	50.556.828
Março	45.749.546	52.247.124	54.775.419
Abril	43.123.084	50.661.549	55.127.760
Maio	51.026.226	55.151.351	56.418.071
Junho	52.235.848	53.954.251	54.793.285
Julho	53.989.772	57.358.243	
Agosto	54.516.217	52.433.096	
Setembro	53.574.266	54.687.720	
Outubro	55.528.882	57.197.159	
Novembro	53.477.004	54.938.273	
Dezembro	57.322.241	54.710.480	
Total do ano	614.712.979	650.854.301	327.638.234
UFIR/RJ	R\$ 3,0023	R\$ 3,1999	R\$ 3,2939
TFPG	R\$ 1.845.552.778,08	R\$ 1.967.020.062,81	R\$ 2.024.803.082,88

Para o gás natural equivalente, a previsão é menor, mas não insignificante:

⁵⁹⁴ GOVERNO FEDERAL. *Orçamento da União: Exercício de 2015*. Brasília. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos-loa/Volume-IV-LOA-2015.pdf>. Acesso em 21 de jan. 2019.

⁵⁹⁵ AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO. *Dados Estatísticos*. Brasília, 03 de dez. 2018. Disponível em http://www.anp.gov.br/images/DADOS_ESTATISTICOS/Producao_Petroleo_LGN/Producao_de_Petroleo_b.xls.> Acesso em 21 de jan. 2019.

Dados	2016	2017	2018
Janeiro	953.177	681.658	608.627
Fevereiro	899.223	557.548	529.835
Março	783.786	578.115	621.924
Abril	761.224	608.583	576.342
Maio	885.744	714.283	532.483
Junho	861.333	676.167	530.042
Julho	943.126	634.944	
Agosto	844.803	516.085	
Setembro	756.224	601.356	
Outubro	798.070	672.513	
Novembro	715.862	573.499	
Dezembro	840.665	694.615	
Total do ano	10.043.235	7.509.366	3.399.252
UFIR/RJ	R\$ 3,0023	R\$ 3,1999	R\$ 3,2939
TFPG	R\$ 30.152.805,19	R\$ 32.137.348,47	R\$ 33.081.412,58

Contudo, fato é que as Lei Orçamentária Anual (LOA) do Rio de Janeiro para os exercícios de 2016⁵⁹⁶, 2017⁵⁹⁷ e 2018⁵⁹⁸ estimaram o orçamento do INEA (Instituto Estadual do Ambiente – órgão responsável pela arrecadação da TFPG) em valores substancialmente menores:

Exercício 2016

UO: 2432 Instituto Estadual do Ambiente		DEMONSTRATIVO DA RECEITA		RS(1,00)
Natureza da Receita	Descrição	Esfera	Valor	
			409.232.533	
1100	RECEITA TRIBUTÁRIA	F	5.134.644	
1600	RECEITA DE SERVIÇOS	F	18.180.120	
1900	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	F	60.000	
2400	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	F	348.844.136	
7700	REC. INTRA-ORÇAMENT. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	F	37.013.633	
Recursos Provenientes do Tesouro			103.931.065	
TOTAL GERAL			513.163.598	

Exercício 2017

⁵⁹⁶ RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7.210, de 18 de janeiro de 2016. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2016. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro. 19 de jan. 2016.

⁵⁹⁷ RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7.514 de 17 de janeiro de 2017. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2017. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro. 18 de jan. 2017.

⁵⁹⁸ RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7.844 de 10 de janeiro de 2018. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2018. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro. 11 de jan. 2018.

UO: 2432 Instituto Estadual do Ambiente		DEMONSTRATIVO DA RECEITA		R\$(1,00)
Natureza da Receita	Descrição	Esfera	Valor	
			212.990.464	
1100	RECEITA TRIBUTÁRIA	F	16.031.081	
1300	RECEITA PATRIMONIAL	F	51.588	
1600	RECEITA DE SERVIÇOS	F	23.918.000	
1900	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	F	40.189.996	
2400	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	F	67.861.032	
7700	REC. INTRA-ORÇAMENT. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	F	64.938.767	
Recursos Provenientes do Tesouro			106.565.294	
TOTAL GERAL			319.555.758	

Exercício 2018

UO: 24320 Instituto Estadual do Ambiente		DEMONSTRATIVO DA RECEITA		R\$(1,00)
Natureza da Receita	Descrição	Esfera	Valor	
			128.737.614	
1100	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	F	9.864.000	
1300	Receita Patrimonial	F	1.812.000	
1600	Receita de Serviços	F	20.790.192	
2400	Transferências de Capital	F	36.000.000	
7700	Rec Int - Transferências Correntes	F	60.271.422	
Recursos Provenientes do Tesouro			96.717.146	
TOTAL GERAL			225.454.760	

Há, portanto, manifesta desproporção entre o tributo e custo estatal tal qual previsto nas leis orçamentárias, uma vez que a arrecadação prevista para a TFPG era da ordem de R\$ 2 bilhões por ano, enquanto que o orçamento total do órgão arrecadador – ou seja, para todos os seus custos e não apenas para aqueles especificamente relacionados à fiscalização da atividade de extração de petróleo e gás - mal ultrapassou R\$ 500 milhões em 2016, R\$ 300 milhões em 2017 e R\$ 200 milhões em 2018.

Por fim, chama a atenção do art. 4º da LOA 2017, que estabeleceu o seguinte:

“Art. 4º - Em conformidade com o § 1º do art. 7º da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, **o Poder Executivo deverá envidar esforços para viabilizar a obtenção das receitas suficientes para a cobertura do déficit orçamentário evidenciado nesta Lei**, em especial, mas não exclusivamente, com recursos decorrentes das seguintes origens:

(...)

IX - aplicação efetiva da taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás - TFPG criada pela Lei 7.182 de 29 de dezembro de 2015;” (grifamos)

A nosso ver, a previsão da utilização do produto da TFPG para a cobertura dos déficits orçamentários é um forte indicativo de que a sua instituição foi feita com o intuito

de carrear recursos aos cofres do Estado, e não de recompor o custo da atividade estatal de fiscalização ambiental provocada pelas empresas exploradoras de óleo e gás.

Em síntese, a TFPG, tal qual dimensionada na lei instituidora, revela-se manifestamente desproporcional aos custos das atividades de polícia previstas como sua hipótese de incidência. Por isso, e conforme a jurisprudência do STF, a taxa viola o princípio do não-confisco (art. 150, IV, CF/1988), sendo inconstitucional por mais esse motivo.

Por fim, o exame da TFPG confirma o que se disse acima, quanto à impropriedade dos critérios atualmente adotados para fins de instituição de taxas.

Certamente, o caso da TFPG facilita a identificação da desproporcionalidade do tributo face ao custo estatal, diante da manifesta disparidade entre a arrecadação e o orçamento de gastos do órgão responsável pela fiscalização. Não obstante, diga-se, esta desproporcionalidade já poderia ser intuída diante da inadequação da base de cálculo do tributo, a variar conforme a produção do contribuinte.

No entanto, não fossem tão evidentes os números, a taxa ainda assim poderia ser superavitária, sem que fosse possível ao contribuinte demonstrar a falta de correspondência do tributo com o custo estatal. Afinal, a lei nada dispõe a respeito do custo estatal da atividade, motivo pelo qual se torna impossível conhecer a partir de qual critério a taxa foi dimensionada.

Logo, o exame concreto da TFPG reforça a tese que defendemos neste trabalho, no sentido de que a lei instituidora do tributo deve prever os critérios de estimativa de custos. Outrossim, reforçada também fica a utilização do orçamento público para fins de estimativa do custo estatal e, conseqüentemente, do cálculo da taxa. Afinal, houvesse tal recurso na lei que criou a TFPG, os parâmetros de custo, tal qual indicados na lei orçamentária anual, dariam à taxa uma alíquota substancialmente menor do que aquela arbitrariamente definida em 1 UFIR/RJ.

5.2 Taxa de Fiscalização de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia de Origem Hidráulica, Térmica e Termonuclear (TFGE)

No curso de grave crise fiscal, o Estado do Rio de Janeiro também editou a Lei nº 7.184/2015, que instituiu a “Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica oriunda

das seguintes fontes: Hídrica e Térmicas inclusive Nuclear” (TFGE), que tem como fato gerador a fiscalização ambiental “sobre a atividade de geração, transmissão e ou distribuição de energia” realizada no território estadual.⁵⁹⁹

A exemplo da taxa ambiental para a indústria do petróleo, vista acima, no art. 2º⁶⁰⁰ da Lei instituidora da TFGE também foi possível enumerar atividades que em nada se relacionam com a fiscalização ambiental, como é o caso do “controle e avaliação das ações relativas à geração de energia elétrica oriunda dos recursos hídricos, de fontes térmicas, inclusive nuclear, e ao desenvolvimento de sistemas de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica oriundos dos respectivos insumos” (inciso I) e a “defesa dos recursos naturais” (inciso IV).

⁵⁹⁹ “Art. 1º - Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica oriunda das seguintes fontes: Hídrica e Térmicas inclusive Nuclear – TFGE , que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA sobre a atividade de geração, transmissão e ou distribuição de energia, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal.”

⁶⁰⁰ “Art. 2º - O poder de polícia de que trata o artigo 1º, com ações específicas em benefício da coletividade para evitar danos ambientais irreversíveis será exercido mediante:

- I - controle e avaliação das ações relativas à geração de energia elétrica oriunda dos recursos hídricos, de fontes térmicas, inclusive nuclear, e ao desenvolvimento de sistemas de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica oriundos dos respectivos insumos;
- II - controle e fiscalização das autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para utilização de recursos hídricos e térmicos para geração de energia elétrica;
- III - controle, monitoramento e fiscalização das atividades de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica oriunda de fonte hidráulica, térmicas inclusive nuclear sob o ponto de vista dos seus impactos ambientais;
- IV - defesa dos recursos naturais envolvidos;
- V - aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, e zelo pela observância dessas normas em articulação com outros órgãos;
- VI - identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento e monitoramento periódico por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a geração racional de energia, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;
- VII - realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos presentes recursos naturais do Estado utilizados, renováveis, hídricos e não renováveis, térmicos, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal;
- VIII - realização de atividades de controle e fiscalização dos planos, propostas e ações dos agentes responsáveis pela geração e transmissão, principalmente, no caso da energia termonuclear, gerada em Angra I e Angra II, por suas posições próximas aos municípios de Mangaratiba e Angra dos Reis, às margens da BR 101, ao pé de encostas íngremes e confrontante com o Oceano Atlântico, requerem cuidados e estudos especiais, inclusive com hipóteses simuladas de alternativas de fuga da região em caso de acidente com as usinas;
- IX - defesa do solo, das águas e seus mananciais, da fauna, da flora, das florestas e dos recursos naturais, através da aplicação da taxa em políticas públicas socioambientais inerentes a proteção do ambiente que estiver ameaçado pelas atividades que originaram a referida taxa;

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

Nos termos do art. 4º da Lei nº 7.184/2015⁶⁰¹, o valor da TFGE é de R\$ 5,50 por mw/hora de energia nuclear gerado, 4,60 por mw/hora no caso de energia térmica, e 4,10 por mw/hora de energia hídrica gerada (os valores serão automaticamente atualizados pela variação da UFIR;RJ)⁶⁰², sendo contribuinte a pessoa jurídica autorizada a exercer a atividade de geração de energia elétrica no Estado.⁶⁰³

Aqui também se pode afirmar que a base de cálculo da TFGE leva em consideração a capacidade contributiva da pessoa autorizada a gerar energia elétrica, e não o custo da atividade estatal de polícia.

Se o legislador anunciou no art. 1º que a TFGE está fundada no poder de polícia ambiental do INEA (de onde se supõe que irá fiscalizar apenas o cumprimento das normas ambientais pelo concessionário), a verdade é que, novamente, não há relação entre a produtividade do contribuinte e os custos das inspeções ambientais que pudesse justificar a eleição dessa base de cálculo típica de imposto. Novamente, é grande a similitude desta taxa com o Imposto Único de Energia Elétrica (IUEE), também instituído pela União

⁶⁰¹ “Art. 4º - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFGP corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavos) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente.

Parágrafo único - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFGP, será corrigida, em 1º de janeiro de cada ano, pela variação da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ), e, na hipótese de sua extinção, pelo índice de correção monetária adotado para a correção tributária estadual.” RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Ordinária n. 7.184 de 30 de dezembro de 2015. Institui a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica de origem hidráulica, térmica e termo nuclear – TFGE no Estado do Rio de Janeiro. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 31 de dez. 2015.

⁶⁰² “Art. 4º - A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica - TFGE corresponderá em MegaWatt-hora - MWh de energia elétrica gerada no Estado do Rio de Janeiro a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, corresponderá aos seguintes valores:

I - Energia termonuclear: R\$ 5,50 (cinco reais cinquenta centavos) MegaWatt-hora;

II - Energia térmica oriunda de gás natural, diesel e carvão: R\$ 4,60 (quatro reais e sessenta centavos) MegaWatt-hora;

III - Energia hidrelétrica: R\$ 4,10 (quatro reais e dez centavos) MegaWatt-hora;

Parágrafo único - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica – TFGE, será corrigida, em 1º de janeiro de cada ano, pela variação da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ), e, na hipótese de sua extinção, pelo índice de correção monetária adotado para a correção tributária estadual.” *Ibidem*.

⁶⁰³ “Art. 3º - Contribuinte da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica de origem hidráulica, térmica ou termonuclear - TFGE é a pessoa jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar tais atividades no Estado do Rio de Janeiro”. *Ibidem*.

Federal no curso do regime constitucional anterior.⁶⁰⁴

Com efeito, os custos fiscalizatórios relacionam-se mais diretamente com as circunstâncias nas quais a energia é produzida (localização das barragens, situação geográfica dos rios e meio ambiente impactados, tipo de matéria prima, etc.), do que com a quantidade de energia gerada. Por isso, embora a diferenciação dos valores por tipo de geração de energia possa eventualmente ser adequada (energia nuclear, térmica e hidrelétrica), o fato do valor da taxa variar conforme a geração de energia faz com que o critério escolhido pelo legislador para a base de cálculo do tributo seja inadequado.

Nesse ponto, voltamos a insistir a respeito da necessidade de a lei descrever os critérios de custos envolvidos na ação estatal geradora das taxas. Tomando a TFGE como exemplo, como o contribuinte poderá saber que a fiscalização da geração de energia térmica é mais custosa do que a fiscalização da energia hidrelétrica? O que foi levado em consideração para esta definição? Há necessidade de maior número de fiscais ou de equipamentos para a fiscalização? Enfim, embora se possa, a princípio, intuir que a fiscalização da energia nuclear ou da energia térmica gere mais custos fiscalizatórios, não há nenhum elemento concreto na lei do tributo que permita esta verificação.

De todo modo, como dissemos, ainda que fosse válida esta distinção do valor da taxa conforme o tipo de atividade geradora da energia, ainda assim subsistiria a inadequação da base de cálculo em função de sua variação conforme a quantidade de energia gerada. A variação conforme a produção de energia está ligada a um critério de riqueza do contribuinte, e não de custo da atividade estatal. Por isso, tal qual a TFPG, pensamos que a lei da TFGE, na parte da base de cálculo, é inconstitucional por violar o §2º do art. 145 da CF/88.

Além disso, há, tal qual na TFPG, claro desequilíbrio entre a expectativa de arrecadação da TFGE com os custos de fiscalização.

A arrecadação estimada para a TFGE, de acordo com o Projeto de Lei nº 1.230/2015⁶⁰⁵ (convertido na Lei nº 7.184/15), seria de R\$ 215.000.000,00 (duzentos e

⁶⁰⁴ BRASIL. Lei n. 2.308, de 31 de agosto de 1954. Institui o Fundo Federal de Eletrificação, cria o impôsto único sôbre energia elétrica, altera a legislação do imposto de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União. 04 de set. 1954.

⁶⁰⁵ “Com este dado básico, considerando-se os riscos ambientais inerentes a geração de energia por fonte Termo Nuclear considerou-se um fator de 20% de acréscimo, ou seja, R\$ 5,50 e para energia hidráulica um redutor de 10%, ou seja, R\$ 4,10. Considerando-se dados retirados do balanço energético de 2013, feito pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico poderíamos estimar a seguinte arrecadação anual: (...) Total = R\$ 215.506.250,00”. (ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO

quinze milhões de reais), ou seja, mais do que suficiente para cobrir todas as atividades de fiscalização do INEA.

No entanto, conforme dados apresentados pelos autores da ADI 5489, ajuizada contra a lei instituidora da TFGE, o orçamento do INEA para todas atividades de fiscalização ambiental (não só as relativas à fiscalização das atividades ligadas à energia elétrica), em 2016, foi da ordem de R\$ 156.000.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões de reais), de acordo com a Lei nº 7.210/2016 (Lei Orçamentária Anual). Ou seja: a arrecadação da TFGE seria suficiente para custear toda a fiscalização ambiental, de todas as atividades econômicas (inclusive extração de petróleo e gás) no Estado do Rio de Janeiro.

Outrossim, para 2018, o orçamento de todo o INEA (para todas as atividades do órgão, que vai muito além da fiscalização ambiental das empresas geradoras de energia elétrica) foi de R\$ 225 milhões de reais, ou seja, igual ao total arrecadado com a TFGE:

Exercício 2018

UO: 24320 Instituto Estadual do Ambiente		DEMONSTRATIVO DA RECEITA		R\$(1,00)
Natureza da Receita	Descrição	Esfera	Valor	
			128.737.614	
1100	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	F	9.864.000	
1300	Receita Patrimonial	F	1.812.000	
1600	Receita de Serviços	F	20.790.192	
2400	Transferências de Capital	F	36.000.000	
7700	Rec Int - Transferências Correntes	F	60.271.422	
Recursos Provenientes do Tesouro			96.717.146	
TOTAL GERAL			225.454.760	

O caso da TFGE se agrava porque o Estado do Rio de Janeiro, além da TFGE, instituiu, na mesma oportunidade, a TFPG, examinada no tópico anterior. Assim, fica claro que o total recursos, quando somadas a TFGE e a TFPG, extrapola muito os gastos do INEA em todas as suas atividades, que, repita-se, vão muito além das fiscalizações ambientais sobre os setores de energia elétrica e petróleo.

Isso relembra uma discussão que fizemos nas páginas anteriores sobre o conceito de custo estatal para fins de taxa. O que dissemos acima foi que o custo estatal a ser

RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Estadual n. 1230/2015. Rio de Janeiro. 09 de dez. 2015. Disponível em:

<<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/f4b46b3cdbba990083256cc900746cf6/49b279ed231fd96583257f140054654a?OpenDocument>> Acesso em 21 de jan. 2019).

recomposto pela taxa deve estar diretamente ligado à despesa especificamente provocada pelo contribuinte. Por isso, dissemos que o custo estatal a ser considerado não deve ser o custo geral do órgão, quando ele se destina a outras atividades além daquelas de polícia ligadas ao contribuinte, mas apenas o custo das atividades específicas e diretamente relacionadas ao contribuinte da taxa.

O exame da TFGGE revela o acerto da nossa colocação, pois a adoção do custo estatal do órgão na mensuração da taxa pode levar a distorções concretas. Por exemplo, como vimos agora, o orçamento do INEA (para todas as atividades do órgão), em 2018, é de cerca de R\$ 200 milhões. Já a previsão de receita da TFGGE é também de cerca de R\$ 200 milhões. Assim, fosse considerado o custo da manutenção do órgão, a arrecadação da TFGGE estaria adequada, já que os valores são próximos. No entanto, o INEA exerce muitas outras atividades, além da fiscalização ambiental. E, mesmo na fiscalização ambiental, as atividades se estendem sobre todas as atividades econômicas das empresas fluminenses. Logo, se o custo total do órgão é de R\$ 200 milhões, esse não pode ser integralmente suportado por contribuinte que geram apenas uma parcela desse custo. Afinal, repita-se, a taxa tem entre os seus limites o custo individualmente gerado pelo contribuinte, que não deve ser obrigado a custear as despesas provocadas por outras pessoas.

Mais uma vez, entendemos que nossa tese de que a lei deve especificar o componente do custo estatal para fins de mensuração da taxa fica reforçada, sendo a TFGGE mais um claro exemplo do total descompromisso do tributo com o custo incorrido pelo Poder Público.

Outrossim, a atualização automática do valor da taxa (alíquota) pela correção monetária, tal qual dissemos em item anterior, além de não resolver o problema da correspondência do tributo com o custo estatal, por vezes o agrava. É exatamente o que se vê na TFGGE e também na TFGP, pois as despesas do órgão fiscalizador (INEA) vem decrescendo com o tempo (em função da crise fiscal do Estado do Rio de Janeiro, conforme dados expostos no item acima), ao passo que o valor da taxa – já manifestamente desproporcional quando de sua instituição – só aumenta. Logo, a diferença entre o custo estatal e o valor da taxa se torna cada vez maior com o tempo, aprofundando a inconstitucionalidade do tributo.

Por último, também no caso da TFGP, a lei orçamentária anual de 2017 do Estado do Rio de Janeiro previu o uso da taxa a redução do déficit fiscal, o que reforça o caráter arrecadatório da exação.

Em conclusão, além da inconstitucionalidade da base de cálculo do tributo por adotar elementos típicos de imposto (variação conforme a capacidade contributiva), a lei da TFGE também é inconstitucional por violação ao não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), diante da manifesta desproporção entre o tributo e o custo da atividade estatal.

5.3 Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização de Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH

O estado do Pará também instituiu uma taxa ambiental sobre recursos hídricos, denominada “Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos” (TFRH), por meio da Lei Estadual 8.091/2014.⁶⁰⁶

O fato gerador da taxa é “*o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense*” (art. 2º)⁶⁰⁷, que será exercido pela Secretaria do Meio Ambiente (art. 3º)⁶⁰⁸. O contribuinte da taxa é a “*pessoa, física ou jurídica, que utilize recurso hídrico como insumo no seu processo produtivo ou com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico*” (art. 5º).

Já o seu valor é de 0,2 UFP-PA por metro cúbico de recurso hídrico utilizado, e,

⁶⁰⁶ “Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense.”. PARÁ [Estado]. Lei Estadual n. 8.091 de 29 de dezembro de 2014. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – CERH. Diário Oficial do Estado do Pará. 30 de dez. 2014.

⁶⁰⁷ “Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense.”. *Ibidem*.

⁶⁰⁸ “Art. 3º O Poder de Polícia de que trata o art. 2º será exercido pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, para:
I – planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar as ações setoriais relativas à utilização de recursos hídricos;
II – registrar, controlar e fiscalizar a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos.
Parágrafo único. No exercício das atividades relacionadas no caput, a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, contará com o apoio operacional dos demais órgãos da Administração Estadual.”. *Ibidem*.

no caso de geração de energia elétrica, 0,5 UFP-PA por metro cúbico (art. 6º e §1º)⁶⁰⁹. Considerando que em 2015 a Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará (UFP-PA) era de R\$ 2,73 (3,46 em 2019)⁶¹⁰, a estimativa de arrecadação para 2015 era de R\$ 900.000.000,00 (novecentos milhões reais), de acordo com o autor da ADI nº 5374, ajuizada contra a aludida lei.

A base de cálculo desta taxa, a nosso ver, adota um critério mais adequado do que as bases de cálculo da TFPG e da TFGE. É que aqui o critério não é a produção do contribuinte, mas sim a quantidade de recurso hídrico utilizado em suas atividades. Logo, não se trata de critério ligado diretamente à riqueza (capacidade contributiva) do sujeito passivo.

No entanto, sem maiores esclarecimentos em relação ao tributo, não se pode saber se o critério adotado pela lei é ou não adequado ao custo estatal da atividade de polícia. Por que o volume de recurso hídrico é relevante para fins de custo fiscalizatório? Por exemplo, uma empresa com uma atividade menos complexa pode consumir mais água e provocar menos esforço fiscalizatório do que uma outra cuja atividade é muito mais complexa e perigosa ao meio ambiente, mas que consome menos água em sua operação. Numa circunstância como esta, o que justificaria a primeira empresa pagar mais a título de taxa se irá provocar menos custo estatal do que segunda?

Como se observa, mesmo o critério do consumo de recurso hídrico pode não ser adequado à mensuração da taxa, como, de fato, pensamos que não seja. Outra vez, fica reforçada a necessidade de a lei esclarecer quais devem ser os elementos relacionados ao custo estatal da atividade de polícia.

Ademais, por que as empresas que se utilizam de água para a geração de energia elétrica devem pagar mais do que o dobro da taxa em relação aquelas que se utilizam do recurso para outras atividades? Há alguma especificidade na fiscalização desse setor que justifique a existência de um custo maior de fiscalização?

Como já dissemos, a lei pode dar tratamento distinto a setores distintos para fins de taxa, desde que haja distinção efetiva nos custos relativos ao exercício do poder de

⁶⁰⁹ “Art. 6º O valor da TFRH corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UFP-PA por m3(metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

§1º O valor da TFRH corresponderá a 0,5 (cinco décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UFP-PA por 1.000 m3 (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.”. *Ibidem*.

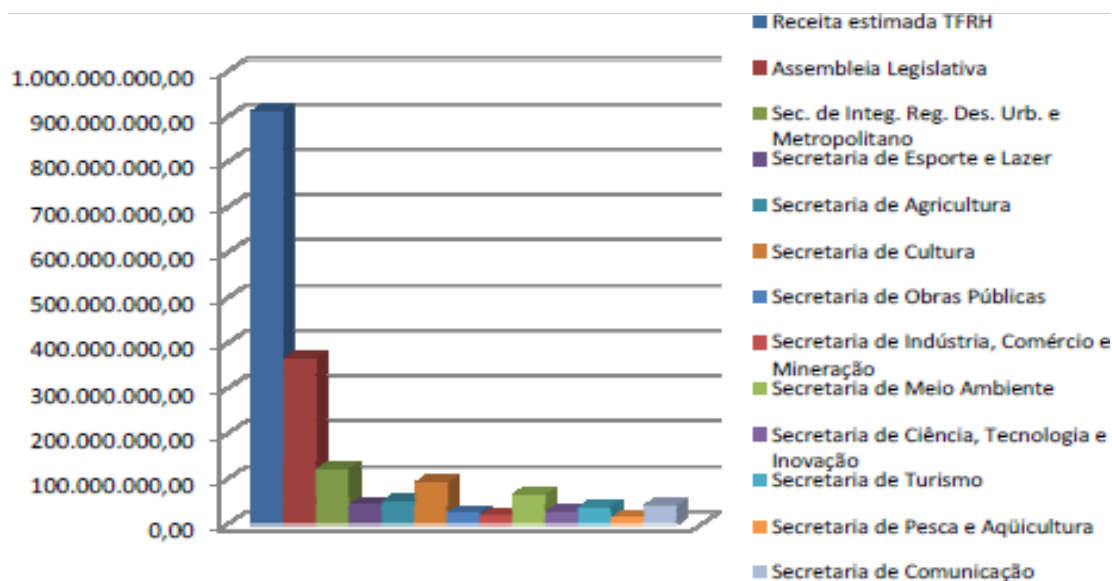
⁶¹⁰ Dados disponíveis em <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/receitas-despesas/info-fazendarias/3010-upfpa>. Acesso em 21 de janeiro de 2019.

polícia. No entanto, no caso da TFRH, não se pode saber se há ou não maiores custos fiscalizatórios, ou se esta diferença decorre do simples fato do Estado do Pará pretender uma maior arrecadação do tributo em razão da existência e uma grande empresa geradora de energia no Estado.

Mais uma vez, parece-nos claro que é preciso que a lei que instituir o tributo aponte os elementos de custo relacionados à atividade estatal. Só assim haverá mensuração correta da taxa que, hoje, fica à mercê do arbítrio do legislador. No entanto, ele tem liberdade restrita no campo da taxa, pois sua base de cálculo fica necessariamente limitada ao aspecto econômico da hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o tributo (exercício do poder de polícia).

Além dos questionamentos que se pode fazer à base de cálculo da TFRH, esta também se revela manifestamente desproporcional aos custos fiscalizatórios das atividades descritas como sua hipótese de incidência.

Ainda de acordo com a petição inicial da ADI nº 5374, a arrecadação anual da taxa, cerca de R\$ 900 milhões, seria suficiente para custear todo o orçamento de 11 (onze) secretarias de estado, além de toda a assembleia legislativa durante o ano de 2015:



Receita estimada TFRH – somente para o setor de energia	912.441.419,21
Assembleia Legislativa do Estado	366.785.651,00
Secretaria de Estado de Integração Regional, Desenvolvimento Urbano e Metropolitano	122.025.839,00
Secretaria de Estado de Esporte e Lazer	43.656.693,00
Secretaria de Estado de Agricultura	51.065.995,00
Secretaria de Estado de Cultura	92.512.593,00
Secretaria de Estado de Obras Públicas	25.347.393,00
Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Mineração	19.057.746,00
Secretaria de Estado de Meio Ambiente	65.665.991,00
Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação	27.764.430,00
Secretaria de Estado de Turismo	37.694.413,00
Secretaria de Estado de Pesca e Aqüicultura	14.582.615,00
Secretaria de Estado de Comunicação	40.981.762,00
Total de receitas das Secretarias + Assembleia Legislativa	907.141.121,00

** Previsão de despesas obtidas no quadro demonstrativo de despesas da lei orçamentária anual, disponível na página da Secretaria de Estado de Planejamento do Estado do Pará⁵.*

Esta evidente desproporção sensibilizou o Min. Roberto Barroso, relator da ADI, que deferiu medida cautelar para suspender a eficácia da Lei nº 8.091/2014 até o julgamento definitivo da ação. Veja-se o seguinte trecho da decisão:

11. O art. 2º da Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará estabelece que o fato gerador da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização de Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado do Pará sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense. Já o elemento quantitativo do tributo é estabelecido pelo art. 6º, que determina, como regra geral, que o tributo corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF/PA por m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado. O § 1º do referido art. 6º, por outro lado, excepciona a regra do caput, afirmando que o valor da taxa corresponderá a 0,5 (cinco décimos) da UPF/PA por 1.000 m³ (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.

12. Por conta do valor de grandeza utilizado como elemento quantitativo da TFRH e sua aplicação no mundo dos fatos, entendo que existe forte plausibilidade na alegação de que há excessos que deslegitimam o tributo criado. Como ficou demonstrado na petição inicial e nas petições dos amici curiae, embora os índices apresentados pela lei, de forma abstrata, sejam aparentemente baixos, a aplicação prática de tais índices conduz a valores acentuadamente elevados. Como as usinas de energia hidrelétrica utilizam quantidades substanciais de recursos hídricos, o quantum debeatur necessariamente irá apresentar valores altíssimos, muito maiores do que o custo da atividade estatal.

13. Devemos lembrar que, considerando que a taxa possui natureza de tributo vinculado e caráter sinalagmático em relação a atividade do Poder Público, a quantificação da obrigação tributária deve ser guiada por critérios que possuam conexão e referibilidade com a hipótese de incidência do tributo (CF, art. 145, II; CTN, art. 77). Na mesma linha, mostra-se essencial que o custo da atividade estatal guarde equivalência e proporcionalidade com o valor cobrado ao contribuinte. Em última análise, é a equivalência e o custo/benefício que validam a instituição da taxa, dando legitimidade à sua cobrança. Assim, se a exação tributária excede de forma desproporcional os custos da atividade estatal, haverá a descaracterização da própria natureza contraprestacional do tributo, com a instituição em desacordo com a Constituição.

14. Segundo dados apresentados pelo requerente e pelos amici curiae Centrais Elétricas do Norte do Brasil – ELETRONORTE e Norte Energia S/A, a taxa

criada pode gerar uma receita para o Estado do Pará muito superior à totalidade orçamentária de todas as despesas autorizadas das seis secretarias de Estado envolvidas com o poder de polícia em questão. A ELETRONORTE, por exemplo, afirma que só a contingência de TFRH no balanço patrimonial alcançaria a cifra de R\$ 1,3 bilhões referente ao período de abril de 2015 a abril de 2018. Tal circunstância é corroborada com dados apresentados pela requerente no sentido de que a receita estimada da taxa de polícia, considerada apenas o setor energético e o aproveitamento de 55% da capacidade instalada, seria de quase 1 bilhão de reais. Há, assim, nítida plausibilidade da inconstitucionalidade da taxa de polícia criada pela Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará por conta da violação do princípio do custo/benefício e da proporcionalidade.

(...)

17. Por todo o exposto, defiro a medida cautelar postulada, ad referendum do Plenário, para fins de suspender a eficácia da Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará.”⁶¹¹

5.4. Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM

De forma bastante semelhante aos casos anteriores, o estado de Minas Gerais instituiu uma taxa ambiental sobre recursos minerários, denominada “Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários” (TFRM), por meio da Lei Estadual 19.976/2011.

O fato gerador da taxa é “o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos [...] recursos minerários” (art. 2º)⁶¹², que será exercido pela Secretaria do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (art. 3º)⁶¹³. O contribuinte da taxa é a “a

⁶¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5374 MC/PA, Rel. Min. Luis Roberto Barroso. Publicada em 14.12.2018.

⁶¹² “Art. 1º Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM -, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos seguintes recursos minerários:

I - bauxita, metalúrgica ou refratária;

II - terras-raras;

III - minerais ou minérios que sejam fonte, primária ou secundária, direta ou indireta, imediata ou mediata, isolada ou conjuntamente com outros elementos químicos, de chumbo, cobre, estanho, ferro, lítio, manganês, níquel, tântalo, titânio, zinco e zircônio.”

⁶¹³ “Art. 3º O poder de polícia de que trata o art. 1º será exercido pelos seguintes órgãos e entidades:

II - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável - Semad -, Fundação Estadual do Meio Ambiente - Feam -, Instituto Estadual de Florestas - IEF - e Instituto Mineiro de Gestão das Águas - Igam -, que compõem o Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos - Sisema -, para:

pessoa, física ou jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários no Estado” (art. 4º).

Já o seu valor é de 1 Ufemg (R\$ 3,5932 em 2019⁶¹⁴) por tonelada de mineral ou minério extraído, ou fração correspondente (art. 8º).

Por outro lado, o aspecto temporal do fato gerador da taxa revela sua semelhança com o ICMS e o IPI, pois considera-se ocorrida a incidência na utilização do minério em processo de transformação industrial, na transferência entre estabelecimentos do mesmo titular (inclusive no exterior) e na venda do minério a terceiros (art. 5º).

Assim como ocorre com a TFPG, TFGE e TFRH, a base de cálculo da taxa é questionável, pois os custos fiscalizatórios não parecem ser diretamente vinculados à quantidade de minério extraído. Ao contrário, a localização da mina, o processo de extração do mineral, entre outros, são elementos que influenciam de forma muito mais direta o custo fiscalizatório do que a quantidade extraída. Assim, por exemplo, uma empresa que produza mais minério pode causar menos custo à fiscalização do que outra que extraia o mesmo produto mineral em menor quantidade, mas em mina que apresenta situação geológica mais complexa do que a primeira.

Por conta disso, a adoção da quantidade de produto extraído revela-se um critério mais diretamente a situação econômica do contribuinte, e não ao custo estatal incorrido pelo Poder Público no exercício da atividade de polícia.

Além dos questionamentos que se pode fazer à base de cálculo da TFRM, esta também se revela manifestamente desproporcional aos custos fiscalizatórios das atividades descritas como sua hipótese de incidência.

De acordo com a petição inicial da ADI nº 4785, ajuizada em face da lei mineira,

-
- a) aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos;
 - b) identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades minerárias e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;
 - c) realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos recursos naturais do Estado, entre os quais o solo e o subsolo;
 - d) defesa do solo e dos recursos naturais;
 - e) registro, controle e fiscalização de autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários;
 - f) controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários;”

⁶¹⁴ Dados disponíveis em

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/ufemg.htm. Acesso em 21.01.2019.

a arrecadação estimada da taxa para o ano de 2012 era de R\$ 600 milhões, o que seria suficiente para custear mais de 10 (dez) vezes o orçamento da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, responsável pela fiscalização:

Minas Gerais em tonelagem	2007 ³	2008	2009	2010 ⁴
Bauxita	3.082.464	3.320.302	2.555.152	3.905.000
Cassiterita (estanho)	109	-	202	200
Chumbo	24.519	25.286	15.890	19.650
Ferro	258.535.515	247.566.141	206.190.523	266.000.000 260.484.000
Lítio	7.991	14.141	15.085	15.000
Manganês	606.579	695.623	565.868	2.279.400
Níquel	63.760	92.974	70.872	180.000
Tântalo	120	-	106	100
Zinco	418.982	404.042	412.617	189.900
Total	262.740.039	252.118.509	209.926.315	254.150.250
UFEMG no ano⁵	R\$1,7080	R\$1,8122	R\$2,0349	R\$1,9991
Arrecadação	R\$448.759.986,61	R\$456.889.162,01	R\$427.387.096,40	R\$508.071.764,78
UFEMG 2012⁶	R\$2,3291	R\$2,3291	R\$2,3291	R\$2,3291
Arrecadação	R\$611.947.824,83	R\$587.209.219,31	R\$488.706.470,27	R\$591.941.347,28

Execução Orçamentária : Despesas do Estado
Período: 2010

Código	Unidade Orçamentária	Valores em Reais
		Despesa Realizada
1221	SECRETARIA DE ESTADO DE CIENCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR	34.991.461,47
1371	SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL	57.972.801,16
1461	SECRETARIA DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO	65.164.757,59

Logo, além da inconstitucionalidade da base de cálculo do tributo por adotar elementos típicos de imposto (variação conforme a capacidade contributiva), a lei da TFRM também é inconstitucional por violação ao não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), diante da manifesta desproporção entre o tributo e o custo da atividade estatal.

5.5 Taxas de Fiscalização e Instalação e de Fiscalização e Funcionamento – TFI e TFF

O descompromisso com a proporcionalidade das taxas também se verifica no plano federal.

A Lei nº 5.070/66, em seu artigo 1º, criou o "Fundo de Fiscalização das Telecomunicações", também denominado como FISTEL. O mesmo dispositivo indica a

destinação legal dos recursos do fundo, qual seja, “cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicações, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução”.

Dentre as fontes de recursos do fundo, estão, conforme a alínea *f* do art. 2º, a “Taxa de Fiscalização de Instalação” (TFI) e a “Taxa de Fiscalização de Funcionamento” (TFF), previstas no art. 6º do mesmo diploma:

Art. 6º As taxas de fiscalização a que se refere a alínea *f* do art. 2º são a de instalação e a de funcionamento. (Redação dada pela Lei nº 9.472, de 1997)

§ 1º Taxa de Fiscalização de Instalação é a devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, no momento da emissão do certificado de licença para o funcionamento das estações. (Redação dada pela Lei nº 9.472, de 1997)

§ 2º Taxa de Fiscalização de Funcionamento é a devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, anualmente, pela fiscalização do funcionamento das estações. (Redação dada pela Lei nº 9.472, de 1997)

Como o próprio nome já permite intuir, a TFI é devida em razão da fiscalização da instalação de novas estações de telecomunicação, ato que acarreta na emissão de uma licença de funcionamento. A TFF, por sua vez, é devida a cada exercício, para custear as despesas incorridas com a contínua fiscalização do funcionamento das estações.

Ambas, decorrem do exercício do poder de polícia da ANATEL, Agência responsável por fiscalizar as atividades relacionadas aos serviços de telecomunicações. A primeira taxa, TFI, devida por ocasião da instalação de novas estações (quando se fala em estações fala-se em diversos equipamentos, inclusive os *chips* de telefonia celular), enquadra-se naquilo que dissemos ser remoção de obstáculo jurídico, pois o contribuinte necessita da atuação de polícia do Poder Público para liberá-lo para o exercício de uma atividade (no caso, colocar em funcionamento estações de telecomunicação). Tal poder é exercido mediante o requerimento das empresas que solicitam licença para iniciar o funcionamento de novos equipamentos, sendo a taxa devida no momento da instalação. A segunda taxa, TFF, devida anualmente em razão da fiscalização continuada dos equipamentos já instalados e que se encontram em funcionamento, decorre do poder de polícia ostensivo do Estado, exercido de ofício pela Agência.

Sendo assim, seja na TFI ou TFF, a taxa é paga pelo conjunto de atividades de polícia que são necessárias para a concessão da licença para instalação (TFI) e para a fiscalização permanente dos equipamentos utilizados na prestação do serviço de telecomunicação.

Registre, no entanto, que há quem defenda que as taxas cobradas pela ANATEL não teriam natureza tributária, pois as empresas de telecomunicações não se sujeitariam

propriamente ao poder de polícia da agência, mas sim a regras especiais de concessão definidas em contrato⁶¹⁵. Por outro lado, defende Gustavo Binbenbojm que, mesmo nos serviços regulados, pode haver o exercício do poder de polícia regular do Estado⁶¹⁶.

A nosso ver, contudo, não pode haver dúvidas de que a ANATEL exerce efetivamente o poder de polícia administrativa sobre as atividades de telecomunicação, motivo pelo qual natureza da exação é tributária. Nesse sentido, conforme lembra Fernando Raposo, as taxas devidas pelas empresas de telecomunicação decorrem de uma obrigação prevista em lei, e não do contrato de concessão. Trata-se, pois, de obrigação legal, e não contratual, de modo que o tributo será devido por estar previsto em lei mesmo que o contrato de concessão nada disponha sobre o assunto⁶¹⁷. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar questões referentes à TFI/TFF, as julgou partindo a premissa de que se tratam de tributos, e não de exações contratuais⁶¹⁸.

Os recursos da TFI e da TFF, por expressa determinação legal, são destinados, ou ao menos deveriam ser, ao FISTEL, com a única finalidade de cobrir despesas com a execução da atividade de fiscalização de telecomunicação. O artigo 3º da Lei nº 5.070/66, com a redação dada pela Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), é expresso nesse sentido:

Art. 3º Além das transferências para o Tesouro Nacional e para o fundo de universalização das telecomunicações, os recursos do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL serão aplicados pela Agência Nacional de Telecomunicações exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.472, de 1997)

- a) na instalação, custeio, manutenção e aperfeiçoamento da fiscalização dos serviços de telecomunicações existentes no País;
- b) na aquisição de material especializado necessário aos serviços de fiscalização;
- c) na fiscalização da elaboração e execução de planos e projetos referentes às telecomunicações.
- d) no atendimento de outras despesas correntes e de capital por ela realizadas no exercício de sua competência. (Incluído pela Lei nº 9.472, de 1997)

O valor arrecadado a título de taxas de fiscalização será destinado ao FISTEL e

⁶¹⁵ ARAGÃO, Alexandre dos Santos de. *Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo e econômico*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 352-353; SOUTO, Marcus Juruena Villela. *Agências Reguladoras*. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, abr. 1999. v. 216, p. 143-146.

⁶¹⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, ordenação, regulação: as transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 75.

⁶¹⁷ No mesmo sentido: FRANCO, Fernando Raposo. *A Tributação Regulatória das Telecomunicações*. 2018. p. 143. Dissertação (Curso de Mestrado em Tributação, Finanças Públicas e Desenvolvimento) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

⁶¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.202.230/RS. Relator: Ministro Mauro Campbell. *Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça*. 19 de out. 2011.

aplicado pela Anatel. A agência, por sua vez, deverá utilizar os recursos do fundo para o custeio das atividades de fiscalização⁶¹⁹.

O cenário legislativo delineado é bastante claro e, a princípio, adequado à finalidade pretendida pelo legislador. Criou-se um fundo para custear as despesas incorridas pelo Governo, que, através de sua agência reguladora, efetiva o seu poder de polícia sobre determinada atividade. Como principal fonte de receita, constam taxas cobradas das empresas de telecomunicação, que sofrem a fiscalização.

Ressalta-se, no entanto, que a destinação da receita no caso da TFI /TFF decorre de vontade expressa da lei, na medida em que, como já dissemos anteriormente, não há necessariamente a vinculação da receita nas taxas. No entanto, o fato de não haver vinculação de receita não afasta o limite jurídico inerente ao tributo, qual seja, o custo da atividade estatal.

Para quantificação do valor a pagar, optou-se por utilizar alíquotas específicas, listadas no Anexo I da Lei nº 5.070/66, com a redação dada pela Lei nº 9.472/97, que variam de valor conforme o tipo de estação de telecomunicação e modalidade de serviço a que o equipamento é associado. Sendo assim, os valores exigidos das operadoras de telecomunicações a título de TFI estão previstos no Anexo I, da Lei 5.070/1966 (art. 7^o⁶²⁰); já a TFF é devida na razão de 33% do valor fixado para a TFI (art. 8^o⁶²¹).

A rigor, como técnica legislativa, não há problemas na fixação de valores por equipamentos e por modalidade do serviço ao que o equipamento está vinculado. De fato, é possível imaginar que determinados equipamentos, por suas características, demandem maior esforço fiscalizatório do que outros. A questão, no entanto, continua sendo sempre a mesma: saber se o critério adotado para a distinção do valor da taxa por equipamento está ou não de acordo com o esforço fiscalizatório realizado pela Agência.

Outrossim, volta-se ao problema tantas vezes já levantado: de onde saíram os números apontados na legislação? Quais os componentes de custos foram levados em

⁶¹⁹ Nesse ponto, cabe um esclarecimento. A Lei nº 9.998/2000, que efetivamente criou o FUST, previu, em seu art. 6º, inciso II, que 50% de parte dos recursos do FISTEL seriam destinados ao Fundo de Universalização. No entanto, a própria lei que, ao prever o repasse de recursos do FISTEL ao FUST, deixou claro que essa possibilidade não alcança os valores provenientes da arrecadação das taxas.

⁶²⁰ “Art. 7º. A taxa de fiscalização da instalação tem os seus valores fixados no Anexo I desta Lei.” BRASIL. Lei n. 5.070 de 07 de julho de 1966. Cria o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF. 11 de jul. 1966.

⁶²¹ “Art. 8º A Taxa de Fiscalização de Funcionamento será paga, anualmente, até o dia 31 de março, e seus valores serão os correspondentes a 33% (trinta e três por cento) dos fixados para a Taxa de Fiscalização de Instalação.”. *Ibidem*

consideração para a fixação de tais valores?

À primeira vista, os valores utilizados na elaboração da tabela para a mensuração do valor da taxa poderiam parecer razoáveis e aptos a refletir os variados graus de intensidade da atuação da Agência. Veja-se, por exemplo, os valores cobrados a título de TFI para os serviços de telefonia móvel nas modalidades SMC e SMP:

SERVIÇO		VALOR DA TFI (R\$)
1. Serviço Móvel Celular	a) base	R\$ 1.340,80
	b) repetidora	R\$ 1.340,80
	c) móvel	R\$ 26,83
48. Serviço Móvel Pessoal	a) estação base com potência de saída do transmissor menor do que 5 W	Isento
	b) estação base com potência de saída do transmissor entre 5 W e 10 W	R\$ 134,00
	c) estação base com potência de saída do transmissor maior do que 10 W	R\$ 1.340,80
	d) estação repetidora com potência de saída do transmissor menor do que 5 W	Isento
	e) estação repetidora com potência de saída do transmissor entre 5 W e 10 W	R\$ 134,00
	f) estação repetidora com potência de saída do transmissor maior do que 10 W	R\$ 1.340,80
	g) móvel	R\$ 26,83

Contudo, a realidade mostra que tais valores não guardam nenhuma proporção com os custos da atividade fiscalizatória, como será confirmado pelo volume de recursos arrecadados pela Agência e pelos seus gastos nas atividades de fiscalização.

Nesse sentido, deve-se ressaltar que a TFI é cobrada no valor de R\$ 26,83 por cada novo chip de telefonia habilitado pelas operadoras (celular, tablets, máquinas de cartão de crédito); já a TFF é cobrada anualmente no montante de R\$ 8,85 por cada chip ativo. Considerando que, conforme dados da ANATEL⁶²², existiam, em 2015, cerca de 284,15 milhões de linhas ativas de telefonia móvel no Brasil, é fácil perceber que a arrecadação das taxas alcança cifras bilionárias.

Com efeito, segundo dados extraídos do site do Tesouro Nacional⁶²³, no exercício de 2017, foram arrecadados R\$ 2.379.288.265,27 apenas com as Taxas de Fiscalização do setor de telecomunicações:

RECEITAS DO GOVERNO FEDERAL POR ÓRGÃOS SUPERIORES E SUBALÍNEAS EM 2017

Total da receita realizada dos órgãos do Poder Executivo do Governo Federal em 2017:	R\$ 2.557.891.467.201,75
Origem IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - RECEITAS CORRENTES :	R\$ 464.192.966.967,44
Rubrica TAXAS PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA - TAXAS :	R\$ 7.301.237.175,72
Alínea TAXAS DE FISCALIZAÇÃO DAS TELECOMUNICAÇÕES :	R\$ 2.379.288.265,27 ←

⁶²² “O Brasil registrou, em maio de 2015, 284,15 milhões de linhas ativas na telefonia móvel e densidade de 139,16 acessos por 100 habitantes. No quinto mês de 2015, os acessos pré-pagos totalizavam 213,59 milhões (75,17% do total) e os pós-pagos 70,56 milhões (24,83%)”. AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. Telefonia Móvel – Acessos. Brasília, 24 de fev. 2015. Disponível em: < <http://www.anatel.gov.br/dados/destaque-1/270-destaques-smp>. Acesso em 21 de jan. 2019.

⁶²³ PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Detalhamento da Receita Pública. Brasília, 17 de jan. 2019. Disponível em:

<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=13389&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&idHierarquiaDetalhe1=13271&idHierarquiaDetalhe2=13298&Exercicio=2017>. Acesso em 21 de janeiro de 2019.

No entanto, o Projeto de Lei Orçamentária relativo ao exercício de 2018, que contemplou a proposta orçamentária da ANATEL em sua íntegra⁶²⁴, indicou que as despesas de custeio e investimento não ultrapassariam a quantia de R\$ 223,4 milhões. Ou seja, apenas a arrecadação de 2017 com taxas de fiscalização seria suficiente, replicando-se o orçamento de 2018, para custear as despesas da ANATEL por dez anos.

Já de acordo com a proposta da LOA para 2019⁶²⁵, as receitas do Fistel (“fonte 178”) que serão utilizadas para o custeio da própria Anatel serão de apenas R\$ 178 milhões de reais, o que corresponde a menos de um décimo do valor arrecadado em 2017:

Órgão: 24000 - Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações R\$ 1,00
Unidade: 24211 - Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL

Quadro Síntese Recursos de Todas as Fontes

Código / Especificação	Lei+Créditos 2017	Empenhado 2017	PLO 2018	LOA 2018	PLO 2019			
Total	2.714.270.864	499.375.237	614.177.389	614.177.389	593.652.324			
Programa								
0089 Previdência de Inativos e Pensionistas da União	12.172.006	11.734.229	10.860.000	10.860.000	15.756.000			
0901 Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	98.540	96.409	79.449	79.449	294.899			
0999 Reserva de Contingência	2.164.871.123							
2025 Comunicações para o Desenvolvimento, a Inclusão e a Democracia	49.346.962	38.049.504	80.129.564	80.129.564	61.990.979			
2106 Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	487.782.233	449.495.095	523.308.376	523.308.376	515.610.446			
Fonte								
	1-PES	2-JUR	3-ODC	4-INV	5-IFI	6-AMT	9-RES	Total
100	380.281.210		14.661.225					394.942.435
156	15.756.000							15.756.000
172	2.710.100							2.710.100
178			151.242.069	26.857.931				178.100.000
250	494.329							494.329
280	1.649.370							1.649.370
Total	400.891.099		165.903.294	26.857.931				593.652.324

Ainda de acordo com a proposta da LOA para 2019, a regulação e fiscalização de serviços de telecomunicações desempenhadas pela Anatel (que deveria limitar o custo das taxas exigidas dos contribuintes fiscalizados) exigiriam apenas R\$ 38,1 milhões de reais (R\$ 6,6 milhões + 31,510 milhões):

Órgão: 24000 - Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações R\$ 1,00
Unidade: 24211 - Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL

Quadro dos Créditos Orçamentários Recursos de Todas as Fontes

Programática	Programa/Ação/Localização	Funcional	Esf	GND	RP	Mod	IU	Fte	Valor

⁶²⁴ O Presidente da ANATEL, Juarez Quadros, chegou a declarar publicamente que “por sorte e pela graça de Deus e do TCU, um Acórdão do TCU, nos permitiu que o orçamento de 2018 fosse contemplando na plenitude do pedido da agência”, afirmando que “a expectativa é que não reclamemos mais de orçamento.” Matéria *Orçamento prevê os R\$ 209 milhões para custeio e investimento na Anatel*, 27 jul. 2017. Convergência Digital, Brasília, 20 set. 2017. Disponível em <https://http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&UserActiveTemplate=mobile&inford=46274&sid=8>. Acesso em 31 out. 2017.

⁶²⁵ Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/orcamento-anual-de-2019>. Acesso em 21 de janeiro de 2019.

2025	Comunicações para o Desenvolvimento, a Inclusão e a Democracia							61.990.979
Atividades								61.990.979
2025	202D	Regulação dos Serviços de Telecomunicações	24	722				6.600.000
2025	202D	0001	Regulação dos Serviços de Telecomunicações - Nacional (Seq: 1048) <i>Produto: Norma publicada (unidade): 12</i>					6.600.000
2025	2424	Fiscalização em Telecomunicações	24	125				31.510.570
2025	2424	0001	Fiscalização em Telecomunicações - Nacional (Seq: 1049) <i>Produto: Fiscalização realizada (unidade): 5.806</i>					31.510.570
			F	3 - ODC	2	90	0	178
			F	4 - INV	2	90	0	178
2025	2B68	Relações com os Usuários de Serviços de Telecomunicações	24	422				23.880.409
2025	2B68	0001	Relações com os Usuários de Serviços de Telecomunicações - Nacional (Seq: 1050) <i>Produto: Usuário atendido (unidade): 5.700.000</i>					23.880.409
			F	3 - ODC	2	90	0	178
			F	4 - INV	2	90	0	178

Neste ponto, vale dizer novamente que a taxa é um tributo que tem por fato gerador o exercício do poder de polícia, de forma específica e divisível, em relação a determinado contribuinte. Por esta razão, a base de cálculo primária do tributo deve refletir os custos específicos destas atividades, e não os demais custos do órgão responsável pela fiscalização.

Nesse sentido, é preciso lembrar que a ANATEL tem diversos propósitos, dentro dos quais está a fiscalização do serviço de telecomunicações. Entretanto, os outros propósitos – como a regulação normativa, acompanhamento, investimento em ações no setor – não se configuram como atos concretos do exercício do poder de polícia, razão pela qual não são geradores do pagamento de taxa.

Assim, embora a ANATEL exista em razão dos serviços de telecomunicações, fato é que nem todo o seu custeio pode ser cobrado das empresas que prestam tal serviço por meio de taxa. É que, embora possa se dizer que há referibilidade para as empresas prestadoras do serviço de telecomunicação em relação à atuação da ANATEL, esta referibilidade, no caso das outras ações da Agência que não sejam as de fiscalização da prestação dos serviços, é apenas indireta. Para a exigência de taxas, contudo, esta referibilidade deve ser direta, decorrente de atos de polícia específicos, divisíveis e concretos.

Assim, o financiamento global do órgão, para além dos custos de fiscalização, até poderia se dar por meio de tributo exigido das empresas de telecomunicação, mas não por meio de taxa (seria possível, por exemplo, através de contribuição de intervenção no domínio econômico). No entanto, vale lembrar, embora tenha sua atuação provocada pelos serviços prestados pelas empresas de telecomunicação, a Agência existe e promove suas ações em nome do interesse coletivo, o que justifica que pelo menos uma parte do funcionamento do órgão fosse feito pela receita de impostos.

Seja como for, embora a taxa não seja o instrumento adequado para o custeio integral da ANATEL (isso já evidenciaria a existência de desproporcionalidade entre os custos da atividade específica geradora da taxa – fiscalização da instalação e

funcionamento dos equipamentos – e a arrecadação dos tributos), ainda assim, caso seja tomado orçamento integral da Agência, a desproporção continuaria a existir, posto que, conforme a LOA 2019, os valores totais de despesas da Agência (caso sejam integralmente realizados, o que nem sempre ocorre) serão de R\$ 500 milhões, ou seja, 1/4 da receita anualmente auferida com a TFI e TFF

E esse cenário repete-se ano após ano, com as empresas arrecadando valores muito superiores às despesas da agência na atividade de fiscalização. O resultado é que o FISTEL hoje acumula um saldo financeiro gigantesco, objeto de diversos questionamentos por parte do Tribunal de Contas da União.

Segundo informações da própria ANATEL, enviadas em setembro de 2016 ao Tribunal de Contas da União, através do Ofício nº 71/2016, o FISTEL, mesmo se consideradas apenas as receitas decorrentes da cobrança de TFI e TFF, arrecadou no período entre 1997 a 2016, mais de R\$ 34.000.000.000,00 (trinta e quatro bilhões de reais):

Tabela 1 – Arrecadação do Fistel (R\$ milhões)

Ano	Outorgas	Taxas de Fiscalização	Multas	Receitas Financeiras	Total
1997	1.517,21	107,01			1.624,22
1998	9.357,69	554,26			9.911,95
1999	4.032,61	393,31			4.425,92
2000	4.666,58	598,61			5.265,19
2001	3.653,41	617,11			4.270,52
2002	1.598,27	650,19	2,62		2.251,08
2003	198,24	794,54	3,21		995,99
2004	442,85	1.180,43			1.623,28
2005	100,62	1.018,36	43,38	0,72	1.163,08
2006	185,04	1.753,30	79,05	1,54	2.018,93
2007	1.041,71	1.953,53	87,03	1,28	3.083,55
2008	3.729,19	2.576,98	108,14	1,66	6.415,97
2009	2.255,37	2.587,07	65,44	1,54	4.909,42
2010	363,13	2.989,17	76,78	1,56	3.430,64
2011	3.553,13	3.635,92	76,22	1,83	7.267,10
2012	1.816,84	3.023,10	71,85	2,27	4.914,06
2013	2.014,11	2.805,47	89,97	2,44	4.911,99
2014	5.887,57	2.759,39	121,27	2,06	8.770,29
2015	2.319,38	3.038,87	38,98	2,64	5.399,87
2016*	994,90	1.798,97	4,67	1,21	2.799,75
Total	49.727,85	34.835,59	868,61	20,75	85.452,80

Fonte: Memorando 20/2016/SEI/AFFO/SAF (peça 37. p. 3).

Ocorre que as despesas da Anatel com a fiscalização dos serviços de telecomunicações, no mesmo período, estão na casa dos milhões, e decrescendo continuamente:

Tabela 2 – Recursos do Fistel aplicados em fiscalização de telecomunicações – 1997 a 2016 (R\$)

Ano	Valor	Ano	Valor
1997	1.199.012,72	2007	247.174.487,96
1998	135.150.136,00	2008	276.735.105,52
1999	222.316.508,00	2009	295.323.976,29
2000	223.836.736,17	2010	132.571.956,32
2001	198.904.427,16	2011	141.122.753,43
2002	258.135.699,89	2012	175.263.209,32
2003	230.561.721,07	2013	200.692.701,60
2004	251.542.441,97	2014	144.167.589,08
2005	221.687.969,36	2015	101.469.837,79
2006	218.739.149,31	2016	53.455.041,46
Total			3.730.050.460,42

Fonte: com exceção do ano de 1997, retirado do Ofício 71/2016/SEI/AUD-ANATEL (peça 37), foram considerados na tabela acima os valores identificados pela Secretaria de Orçamento Federal e encaminhados pelo Ofício 60074/2016-MP (peça 43), devido ao seu maior detalhamento.

A desproporção entre a arrecadação proveniente da TFI e da TFF e os gastos da Agência na fiscalização do setor acabou por chamar a atenção do Tribunal de Contas da União, que elaborou o Relatório Sistemático de Fiscalização de Infraestrutura de Telecomunicações, objeto do processo TC 008.293/2015-5. Na ocasião, o TCU concluiu que os recursos dos fundos de telecomunicações (FUST e FISTEL) têm sido utilizados, em sua grande maioria, para reservas de contingências – mascarando as contas públicas.

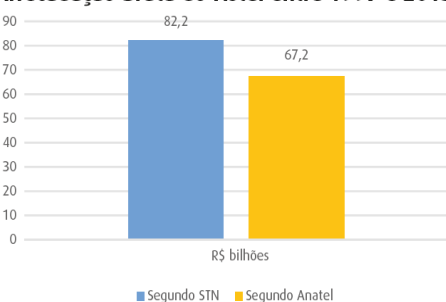
Não bastasse isso, o TCU constatou também o desvio de finalidade na aplicação dos recursos dos Fundos de Telecomunicações, que acabavam sendo utilizados pelo Tesouro Nacional nas mais diversas atividades. Os gráficos abaixo são elucidativos:

ARRECADAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS DO FISTEL E DO FUST

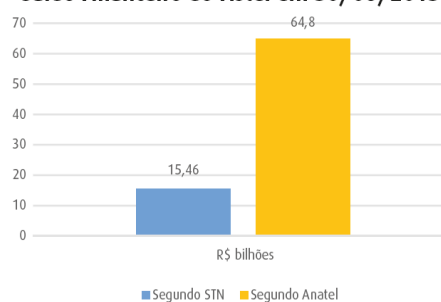
O Fundo de Fiscalização da Telecomunicações (Fistel) é um fundo de natureza contábil, destinado a prover recursos para cobrir as despesas feitas pelo Governo Federal na fiscalização dos serviços de telecomunicações, desenvolver seus meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa função.

De acordo com os dados apresentados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), temos a seguinte arrecadação bruta do Fistel entre os anos de 1997 e 2015.

Arrecadação Bruta do Fistel entre 1997 e 2015



Saldo Financeiro do Fistel em 30/06/2015



De se ressaltar ainda que o saldo financeiro do FISTEL informado pela Anatel ultrapassava, em 2015, a cifra de R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), o que seria suficiente, tomando como base o orçamento de custeio e investimento da ANATEL de 2018, para custear as despesas da agência por mais de três séculos.

Nesse contexto, é possível concluir que há uma evidente desproporção nos valores

pagos pelas empresas de telecomunicação a título de TFI/TFF e os custos das atividades fiscalizatórias realizadas pela ANATEL.

Recentemente, em maio/2018, o Governo Federal pretendeu institucionalizar a inconstitucionalidade das taxas do Fistel, ao consultar o TCU sobre a possibilidade de livre disposição dos valores do fundo pelo Tesouro Nacional⁶²⁶, inclusive para pagamento da dívida mobiliária federal.

1. Trata-se de consulta formulada pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Dyogo Henrique de Oliveira, acerca da possibilidade da livre utilização, pelo Tesouro Nacional, do superávit financeiro existente na fonte [1]78 (Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – Fistel), conforme Aviso 13/MP, de 30/1/2018 (peça 1).
(...)

4. Em síntese, os questionamentos apresentados pelo consulente são os seguintes:

I. O superávit financeiro existente na fonte [1]78, devidamente apurado no Balanço Geral da União, está livre para utilização pelo Tesouro Nacional, tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei 5.070/1966 e ainda, considerando que esse superávit financeiro não pode ser utilizado na elaboração da proposta orçamentária da União, e que as necessidades plurianuais da Anatel, já estão devidamente garantidas pela arrecadação corrente desta fonte de recursos?

II. Se o superávit financeiro existente na fonte [1]78 for entendido como não sendo recursos de livre aplicação pelo Tesouro Nacional, haveria possibilidade de se utilizar o disposto no art. 13 da Lei 11.943/2009, de forma a direcionar os recursos do superávit financeiro para amortização da dívida pública mobiliária federal? Haveria algum teto máximo de desvinculação?”

Como se nota, o Ministro do Planejamento reconhece: (i) que há um superávit no Fistel (o que indica ausência de equivalência entre a taxa e o custo da fiscalização); (ii) que as despesas para o custeio da ANATEL previstas no Plano Plurianual já estão devidamente garantidas pela arrecadação anual das taxas (na verdade, o valor ultrapassa em dez vezes o que seria necessário).

Diante disso, o Ministro do Planejamento pediu esclarecimentos sobre a possibilidade de (iii) livre utilização do superávit do Fistel pelo Tesouro Nacional; e (iv) sucessivamente, a utilização de tais valores para amortizar a dívida pública federal.

A consulta deu origem à decisão TC 004.293/2018-5⁶²⁷, em que o TCU concluiu

⁶²⁶ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Saldo remanescente do Fistel pode ser usado pelo Tesouro Nacional, diz TCU*. Brasília, 12 de nov. 2018. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/saldo-remanescente-do-fistel-pode-ser-usado-pelo-tesouro-nacional-diz-tcu.htm>> Acesso em 21 de janeiro de 2019.

⁶²⁷ “CONSULTA. POSSIBILIDADE DE LIVRE UTILIZAÇÃO PELO TESOIRO NACIONAL DO SUPERAVID FINANCEIRO EXISTENTE NA FONTE 178 - FISTEL, DESDE QUE GARANTIDA A OPERAÇÃO NACIONAL DA ANATEL E ASSEGURADOS OS REPASSES DOS RECURSOS DO FISTEL QUE COMPÕEM AS RECEITAS DO FUST, FNC E FNDCT. RESPOSTA AO CONSULENTE. ARQUIVAMENTO.”. BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC n. 004.293/2018-5. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília. 02 de mai. 2018.

que a União poderia se utilizar livremente dos valores arrecadados a título de TFI e TFF, desde que garantidos os repasses obrigatórios para o Fust, FNC, FNDCT e as operações normais da Anatel. Contudo, a decisão do TCU parece-nos equivocada, porque afronta o art. 3º da Lei 5.070/1966⁶²⁸, que direciona a arrecadação do Fistel para o custeio da fiscalização e para o “fundo de universalização das telecomunicações”.

Seja como for, a decisão do TCU é a prova definitiva da manifesta desproporção das taxas de ANATEL, já que há o reconhecimento pelo órgão responsável pela fiscalização do orçamento público federal de que há excessos, relevantes, na arrecadação do tributo.

Mais uma vez, houvesse a vinculação, legal, dos valores da TFI e da TFF ao orçamento de gastos previstos na lei orçamentária (o que entendemos ser necessário e exigível a partir das próprias normas referentes às taxas hoje em vigor), então a proporcionalidade de custos seria minimamente respeitada.

Assim, não há dúvidas de que, em razão da notória desproporção, a TFI e TFF incorrem em inconstitucionalidade por violar os arts. 145, II e o art. 150. IV (não confisco) da CF/88.

5.6 As Taxas Municipais de Fiscalização do Uso e Ocupação de Logradouros Públicos

Como forma de obter receitas públicas adicionais, inúmeros municípios vêm instituindo taxas sobre o uso e ocupação de vias públicas, comumente denominadas de “taxas sobre o uso do solo”. Tais exações deveriam se destinar a fiscalização da correta ocupação de vias públicas por atividades econômicas de autorizatárias ou permissionárias, tais como bancas de jornais, *foodtrucks*, feiras, barracas de praia, parques de diversões, etc. Contudo, os municípios vêm exigindo tais taxas das concessionárias de energia elétrica e de telefonia tendo como base de cálculo o número de postes de

⁶²⁸ “Art. 3º Além das transferências para o Tesouro Nacional e para o fundo de universalização das telecomunicações, os recursos do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL serão aplicados pela Agência Nacional de Telecomunicações exclusivamente:

a) na instalação, custeio, manutenção e aperfeiçoamento da fiscalização dos serviços de telecomunicações existentes no País;
 b) na aquisição de material especializado necessário aos serviços de fiscalização;
 c) na fiscalização da elaboração e execução de planos e projetos referentes às telecomunicações.
 d) no atendimento de outras despesas correntes e de capital por ela realizadas no exercício de sua competência.” BRASIL. Lei n. 5.070 de 07 de julho de 1966. Cria o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF. 11 de jul. 1966.

transmissão e orelhões instalados no território município.

Conforme já foi dito no tópico referente ao fato gerador das taxas de polícia, vale lembrar que, no Brasil, o uso de bens públicos (seja de uso comum do povo, ou de uso especial) não é fato gerador de taxa. Assim, empresas concessionárias de serviços públicos que venham a instalar equipamentos no solo urbano não poderão ser compelidas ao pagamento de taxa apenas pelo uso das vias públicas. Foi o que decidiu o Plenário do STF, no RE nº 581.947/RO⁶²⁹, que declarou inconstitucional lei do Município de Ji-Paraná, que instituía taxa pela utilização de áreas públicas. O julgamento, em repercussão geral, deu origem a tese sobre o tema nº 261, com o seguinte teor: “é inconstitucional a cobrança de taxa, espécie tributária, pelo uso de espaços públicos dos municípios por concessionárias prestadoras do serviço público de fornecimento de energia elétrica.”.

Não obstante, no exercício de sua competência para “legislar sobre tema de interesse local” (art. 30, I da CF/88), os municípios podem criar normas de polícia a respeito da ocupação e utilização dos espaços públicos para fins do exercício de atividades econômicas e privadas. Além disso, os municípios têm suas regras de posturas (Códigos de Posturas), com diversas regulamentações para preservar a estética urbana, a ordem, o trânsito, etc.

Nesse contexto, havendo competência para a criação das normas de polícia, a execução de atos concretos a respeito da implementação destas normas pode gerar o pagamento de taxas de polícia (competência anexa). Esta taxa, no entanto, não é uma taxa pelo uso do municipal, mas sim pela fiscalização quanto ao uso do solo por parte de agentes privados.

A cobrança de taxas desta natureza é antiga, como demonstra parecer dado por Gilberto de Ulhôa Canto a respeito de taxa de licença para realização de obra no logradouro público instituía pelo Município do Rio de Janeiro (Lei nº 1.369/88) e cobrada em face de empresa de energia elétrica. No parecer, o autor afirma que o Município dispõe de poder de polícia para disciplinar o uso do solo urbano, no entanto, adverte, a municipalidade não poderá se imiscuir na fiscalização dos reparos ou dos objetos instalados no solo, pois isso seria de competência da União (poder concedente da prestação dos serviços de energia elétrica). Nesse sentido, afirma que “o poder público local apenas incumbe autorizar o uso do solo urbano tendo em consideração a fluência de

⁶²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. Diário de Justiça Eletrônico. n. 102. 07 de jun. 2010.

tráfego, e o seu uso, no interesse da população urbana”⁶³⁰. Por isso, o exame da autoridade municipal ficaria a examinar o pedido de licença para obra tendo em conta a área cujo uso pela coletividade ficará prejudicado ou impedido, o tempo durante o qual haverá o impedimento, etc. No entanto, apesar de reconhecer a possibilidade da cobrança de taxa de polícia pelo exercício de poder de polícia sobre a utilização do solo municipal (no caso, concessão de licença de obra – remoção de obstáculo jurídico), ULHÔA CANTO defende a ilegalidade da exação, pois o valor do tributo variava conforme o tamanho da área ocupada e o tempo de uso do logradouro. Segundo o autor, o custo da atividade de polícia “nada tem a ver com a área a ser ocupada nem o período da ocupação; tais elementos são relevantes apenas para a formulação do Juízo de oportunidade e conveniência, que orientará o despacho de autorização ou de indeferimento.”⁶³¹. E conclui no sentido de que “em tese, a variação da taxa em função de área e certo tempo de uso do logradouro público poderia até ser admitida, na medida em que tais fatores contribuíssem para o dimensionamento, maior ou menor, da atividade pública exercida, e portanto, para o seu custo.” No entanto, no caso concreto, “o poder de polícia do Município se restringe ao juízo de conveniência do impedimento de uso público do logradouro, o que não sofre acréscimo de custo em função da área e do tempo”⁶³².

Contudo, além das taxas para licença de realização de obra, há outras cobradas pelos municípios periodicamente, com base em uma fiscalização continuada sobre os equipamentos instalados no solo urbano.

Exemplo de taxas de natureza é Taxa de Fiscalização de Ocupação e de Permanência em Áreas, em Vias e em Logradouros Públicos – TFOP, instituída pelo Município de Barra Mansa, nos seguintes termos do art. 184 do respectivo Código Tributário Municipal⁶³³:

Art. 184. A Taxa de Fiscalização de Ocupação e de Permanência em Áreas, em Vias e em Logradouros Públicos – TFOP, fundada no poder de polícia do Município – limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula

⁶³⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público”. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 1994. v. 9, p. 121-139.

⁶³¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público”. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 1994. v. 9, p. 121-139.

⁶³² *Ibidem*.

⁶³³ BARRA MANSA (Município). Lei Complementar n. 57 de 21 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o sistema tributário municipal e as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao Município. *Boletim Informativo Oficial da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Ano VI, n. 489. 22 de dez. 2009.

a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene e ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos – tem como fato gerador o desempenho, pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável e com observância do processo legal, da fiscalização exercida sobre a localização, a instalação, a ocupação e a permanência de móveis, de equipamentos, de veículos, de utensílios e de quaisquer outros objetos, pertinente à lei de uso e de ocupação do solo e ao zoneamento urbano, à estética urbana, aos costumes, à ordem, à tranquilidade, à higiene, ao trânsito e à segurança pública, em observância às normas municipais de posturas.

Como se observa, o fato gerador da taxa não é a ocupação do solo, mas sim a “fiscalização” sobre a ocupação do solo, a ser realizada em nome de restrições de polícia conforme estabelecido nas normas de posturas municipais.

O art. 187 da mesma lei dispõe que a base de cálculo da taxa será determinada para cada “móvel, equipamento, veículo ou utensílio” fiscalizado, “através de rateio, divisível, proporcional e diferenciado do custo da respectiva atividade pública específica, em função do número anual de verificações fiscais, segundo tabela específica do Anexo Próprio IV desta Lei.” Ou seja, nos termos da lei, a taxa seria calculada pela divisão do custo global de fiscalização pelo número de fiscalizações anuais a que a empresa estaria submetida.

Contudo, o Anexo IV do CTM simplesmente indicou uma quantidade de UFM (Unidades Fiscal Municipal) devido anualmente para cada objeto ou equipamento fiscalizado⁶³⁴. Veja-se, nesse sentido, a tabela abaixo, que calcula o valor da TFOP com base no Anexo IV do CTM de Barra Mansa e o valor UFM para o ano de 2018 (R\$ 2,72):

⁶³⁴ BARRA MANSA (Município). Portaria Municipal n. 001 de 2018. Dispõe sobre o índice de atualização dos créditos e tributos municipais administrados e lançados pela Fazenda Pública Municipal. *Boletim Informativo Oficial da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. n. 1012. 03 de jan. 2018.

Nº DE ORDEM	ATIVIDADE	UFM	R\$	2,72
	COMÉRCIO EVENTUAL			
1	a) FEIRAS PROMOCIONAIS, POR DIA	100	R\$	272,00
	b) FESTAS TÍPICAS, POR DIA	5	R\$	13,60
	c) PARQUES CIRCOS E OUTRAS DIVERSOES, POR DIA	15	R\$	40,80
	d) ARTIGOS DE ALIMENTAÇÃO, POR DIA	5	R\$	13,60
	e) OUTROS ARTIGOS, POR DIA	15	R\$	40,80
	COMÉRCIO AMBULANTE			
	I - ARTIGOS DE ALIMENTAÇÃO			
2	a) COM VEÍCULO MOTORIZADO, POR ANO	50	R\$	136,00
	b) TRAILERS E /OU REBOQUES, POR ANO	50	R\$	136,00
	c) COM VEÍCULO TRAÇÃO ANIMAL / HUMANA, POR ANO	20	R\$	54,40
	d) SEM VEÍCULOS, POR ANO	20	R\$	54,40
	II - OUTROS ARTIGOS			
	a) COM VEÍCULO MOTORIZADO, POR ANO	50	R\$	136,00
	b) TRAILERS E/OU REBOQUES, POR ANO	50	R\$	136,00
	c) COM VEÍCULO TRAÇÃO ANIMAL /HUMANA, POR ANO	20	R\$	54,40
d) SEM VEÍCULO, POR ANO	20	R\$	54,40	
	FEIRANTES			
3	a) PROD HORTI-FRUTI GRANJEIROS, POR BARRACA , POR ANO	20	R\$	54,40
	b) ARTIGOS DE ALIMENTAÇÃO, POR BARRACA , POR ANO	20	R\$	54,40
	c) OUTROS ARTIGOS, POR BARRACA , POR ANO	35	R\$	95,20
	OUTRAS EXPLORAÇÕES			
4	a) BANCA DE JORNAIS E REVISTAS, POR BANCA , POR ANO	50	R\$	136,00
	b) BANCA DE BILHETES DE LOTERIA E/OU JOGOS, APOSTAS, POR BANCA , POR ANO	50	R\$	136,00
	c) BARRACA, BIROSCA E ASSEMELHADOS, POR ANO	20	R\$	54,40
	d) TÁXI, POR VEÍCULO, POR ANO	40	R\$	108,80
	e) ÔNIBUS E MICRO-ÔNIBUS POR ANO	200	R\$	544,00
	f) TRANSPORTE DE CARGA, POR VEÍCULO	80	R\$	217,60
	g) CONJUNTO DE MESA COM QUATRO CADEIRAS, POR ANO	150	R\$	408,00
	h) POSTES, ORELHÃO E CAIXAS DE POSTAGENS, POR ANO	840	R\$	2.284,80
	i) ANDAIMES, CAÇAMBA, E ASSEMELHADOS, POR DIA	3	R\$	8,16
	j) OUTRAS AUTORIZAÇÃO, POR DIA	3	R\$	408,00

No caso das empresas de energia e telecomunicação, o valor cobrado é de 840 UFMs (ou R\$ 2.284,80) por cada poste e orelhão instalado no Município.

De plano, a comparação com os valores para outros equipamentos e atividades já chama atenção. Por exemplo, para a fiscalização de uma banca de jornal, o valor anual é de R\$ 136,00. Para um ônibus, R\$ 544,00. Já para um poste, ou orelhão, R\$ 2.284,80. Ora, fiscalizar um poste ou orelhão é mais custoso de que fiscalizar uma banca de jornal ou um ônibus?

Esta comparação já é suficiente para demonstrar a completa inadequação do critério de fixação dos valores da taxa. Embora o art. 187 do CTM afirme que “a base de cálculo da Taxa de Fiscalização de Ocupação e de Permanência em Áreas, em Vias e em Logradouros Públicos – TFOP será determinada, para cada móvel, equipamento, veículo, utensílio e qualquer outro objeto, através de rateio, divisível, proporcional e diferenciado do custo da respectiva atividade pública específica, em função do número anual de verificações fiscais”, a verdade que os valores apresentados na tabela anexa ao CTM são absolutamente aleatórios. Assim, apesar do dispositivo da base de cálculo do tributo indicar o raciocínio correto para a taxa, a sua execução concreta – através da edição de

anexo com a fixação dos valores por tipo de equipamento e atividade – dele se afastou, pois não há explicação lógica para as discrepâncias apontadas especialmente para os postes e orelhões.

Desse modo, parece-nos que o valor atribuído a esses últimos equipamentos atendeu a um critério de capacidade contributiva (riqueza do contribuinte), pois, ainda que o tributo não varie conforme algum critério pessoal do sujeito passivo ligado a sua riqueza, o simples dimensionamento de valores muito superiores aos outros contribuintes (ainda que em valores fixos) demonstra que a preocupação do legislador foi cobrar mais taxas de atividades que, na sua avaliação, geram mais receita.

Por isso, já se pode concluir, aqui, pela inadequação da base de cálculo do tributo, que viola o princípio da isonomia, na medida em que a taxa não guarda relação com os custos da atividade de polícia especificamente gerados por cada contribuinte. A mera comparação de valores já permite concluir que o critério adotado foi de riqueza do contribuinte (a atividade de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica são mais rentáveis, por isso a taxa é superior para os contribuintes que exercem tais atividades).

No entanto, se a isonomia já seria suficiente para a inconstitucionalidade da taxa, a desproporção dos valores a serem arrecadados com o custo da atividade estatal salta aos olhos.

De acordo com informações da ANATEL⁶³⁵, existem 708 orelhões instalados apenas no Município de Barra Mansa. Diante disso, apenas no ano de 2018, a concessionária de telefonia fixa da região teria que recolher R\$ 1,6 milhão apenas para a fiscalização dos orelhões. Se o exemplo fosse seguido por todos os municípios do Estado do Rio de Janeiro, e partindo-se da premissa de que há 66.080 orelhões instalados no território (segundo a ANATEL), a taxa devida superaria R\$ 150 milhões de reais. Levando o número para todo o Brasil (com 754.711 orelhões instalados), a taxa devida anualmente pelas concessionárias do setor, apenas sobre os orelhões, superaria R\$1,7 bilhão.

Já a concessionária de energia elétrica, que, segundo dados da SUSESP de Barra

⁶³⁵ AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. Dados Estatísticos de Orelhões. Brasília. Disponível em <https://sistemas.anatel.gov.br/fiqueligado/dadosTUP.html>. Acesso em 21 de janeiro de 2019.

Mansa de 2017, teria mais de 14.000 postes instalados no Município⁶³⁶, seria obrigada ao pagamento anual de R\$ 32 milhões a título de TFOP.

Os números isoladamente já demonstram a existência de desproporção. No entanto, isso é confirmado pelo exame da Lei Orçamentária Anual de 2019 de Barra Mansa. Com efeito, lá estão previstos o valor de R\$ 7.305.400 para a Secretaria Municipal de Ordem Pública⁶³⁷, órgão no qual está inserida a Fiscalização de Posturas, responsável pelos atos de polícia ligados à TFOP.

No entanto, o valor R\$ 7,3 milhões é para todos os gastos da Secretaria, que, além da Fiscalização de Posturas, é responsável ainda pela Guarda Municipal, Coordenadoria de Trânsito e Transporte, Defesa Civil e Coordenadoria de Políticas sobre Drogas⁶³⁸. No entanto, apenas a arrecadação da TFOP sobre orelhões e postes de energia elétrica, no ano de 2018, seria de R\$ 33,6 milhões.

Vale registrar ainda que o *site* da SUSESP indica que a estrutura da fiscalização de postura consta com 1 gerente, 5 fiscais de posturas, 1 agente administrativo e 1 motorista⁶³⁹.

A desproporção, portanto, é manifesta, motivo pelo qual a taxa viola o inciso II e o §2º do art. 145, bem como o art. 150, IV (não-confisco), todos da Constituição Federal.

Não obstante, a constitucionalidade da taxa chegou ao STF por meio de empresa concessionária de energia elétrica que, em sua Segunda Turma, considerou a exação inconstitucional. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DE
TAXA PELO USO DE ÁREAS DOS MUNICÍPIOS POR
CONCESSIONÁRIAS PRESTADORAS DO SERVIÇO PÚBLICO DE

⁶³⁶ Editorial. “Barra Mansa tem dificuldades para normalizar iluminação pública”. *Diário do Vale*. Volta Redonda, 19 de mar. 2017. Disponível em: <https://diariodovale.com.br/cidade/barra-mansa-enfrenta-dificuldades-para-normalizar-iluminacao-publica/> Acesso em 21 de jan. 2019.

⁶³⁷ BARRA MANSA (Município). Lei Municipal n. 4763 de 14 de dezembro de 2018. Estima a receita e fixa a despesa do Município de Barra Mansa para o exercício de 2019. *Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Disponível em: <https://www.barramansa.rj.gov.br/transparencia/index.php/en/legislacao/legislacao-tributaria/category/8-lei-orcamentaria-anual-loa> Acesso em 21 de janeiro de 2019.

⁶³⁸ Secretaria Municipal de Ordem Pública. *Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Disponível em: <https://www.barramansa.rj.gov.br/transparencia/index.php/en/orgaos/secretarias/secretaria-de-ordem-publica>. Acesso em 21 janeiro de 2019.

⁶³⁹ Secretaria Municipal de Ordem Pública. *Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Disponível em <https://www.barramansa.rj.gov.br/transparencia/index.php/en/orgaos/secretarias/secretaria-de-ordem-publica>. Acesso em 21 janeiro de 2019.

FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – A Constituição Federal definiu a competência privativa da União para legislar sobre a matéria, bem assim a exclusividade para explorar os serviços e instalações de energia elétrica (CF, art. 21, IV e XII, b). II – Legislação municipal. Instituição de taxa pelo uso de áreas dos municípios por concessionárias prestadoras do serviço público de fornecimento de energia elétrica. Invasão de competência reservada à União Federal. Inconstitucionalidade da taxa. Precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal [RE (Edcl) 581.947/RO, Rel. Min. Luiz Fux]. III – Agravo regimental a que se nega provimento.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, RE nº 640.286 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *Diário de Justiça do STF*. 21 out. 2014)

O racional adotado, no entanto, não levou em consideração os vícios referentes ao aspecto quantitativo da taxa, tendo se limitado à questão da competência para a fiscalização dos equipamentos. No entender da Turma, o Município não poderia realizar a fiscalização, pois, tratando-se de equipamento de empresa cuja prestação do serviço decorreria de concessão feita pela União, seria desta a competência para o exercício do poder de polícia. Nesse sentido, foi invocado o acórdão proferido pelo Plenário no RE nº 681.794/RO, no qual se julgou inconstitucional lei do Município de Ji-Paraná que instituiu taxa considerada pelo Tribunal como de uso do solo. Constou no voto do relator, naquela oportunidade, que a competência para fiscalizar os equipamentos ligados ao fornecimento de energia elétrica, pois isso seria competência da União⁶⁴⁰.

⁶⁴⁰ “A Constituição do Brasil define a competência exclusiva da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica [artigo 21, XII, b] e privativa para legislar sobre a matéria [artigo 22, IV]. Recurso extraordinário a que se nega provimento, com a declaração, incidental, da inconstitucionalidade da Lei n. 1.199/2002, do Município de Ji-Paraná”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça Eletrônico*. n. 102. 07 de jun. 2010.

CONCLUSÃO

O estudo realizado nesta tese teve por preocupação o exame do aspecto quantitativo das taxas, em seus diversos aspectos.

Ao longo desta tarefa, procuramos visitar as opiniões de autores brasileiros e estrangeiros, sem descuidar da advertência feita por Hector Villegas no sentido da grande dificuldade que há para se dar ao estudo da taxa um caráter universal, tendo em vista os diversos modos pelos quais as legislações nacionais tratam do instituto⁶⁴¹. Isso, aliás, é especialmente relevante no Brasil, dado o tratamento constitucional dispensado ao tributo. Ademais, buscamos, sempre que possível, enriquecer o trabalho com a jurisprudência do STF sobre o tema.

Desse modo, após analisar as questões a que nos propusemos, trazemos as seguintes conclusões sobre o tema, considerando aquilo que entendemos ser mais relevante:

- a) Há, entre o fato gerador e a base de cálculo do tributo, uma íntima relação, sendo que, além da função instrumental (de permitir o cálculo do crédito tributário), a base de cálculo exerce uma relevante função confirmatória da hipótese de incidência;
- b) Desse modo, a base de cálculo deverá sempre expressar uma grandeza econômica diretamente relacionada com a hipótese de incidência, sob pena de desnaturar (e invalidar) o tributo;
- c) A taxa tem por origem histórica e financeira a recomposição das despesas estatais promovidas pelo Estado em razão de pessoas identificadas; por isso, ao ser integrada no mundo do Direito, a taxa tomou como fato gerador a prestação do serviço público e o exercício do poder de polícia. Em ambos, a atuação estatal deverá ser específica e divisível e diretamente relacionada ao contribuinte; trata-se de tributo vinculado;
- d) Assim, a base de cálculo da taxa terá que ser uma grandeza econômica que se relacione com a atuação estatal, sendo absolutamente imprópria a adoção de elementos que digam respeito à situação econômica do contribuinte.;
- e) No caso da taxa, as grandezas econômicas que poderiam se relacionar com o fato gerador são o custo da atividade estatal ou o benefício econômico auferido

⁶⁴¹ VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais., p. 323, 1971.

- pelo contribuinte em decorrência da ação estatal;
- f) Entretanto, nem sempre há benefício econômico na ação estatal geradora da taxa (caso das taxas de polícia e das taxas por serviço potencialmente utilizado), e mesmo quando há efetivamente uma utilidade em favor do particular (caso das taxas de serviço), esse benefício é de difícil ou impossível mensuração (se o serviço é público, é comum que não tenha similar no âmbito privado para que se possa verificar o seu justo preço);
 - g) Por conta disso, o custo estatal é o único critério econômico que se relaciona diretamente com a hipótese de incidência das taxas, motivo pelo qual se pode afirmar que esse representa a base de cálculo do tributo; a identificação do custo estatal como base de cálculo da taxa é assumida maciçamente pela doutrina e pela jurisprudência;
 - h) O custo da atividade estatal, globalmente considerado, é, portanto, a base de cálculo da taxa, a partir da qual se definem os valores (alíquota) do tributo; por isso, denominamos o custo estatal como base de cálculo primária das taxas;
 - i) Entretanto, no caso das taxas variáveis, para se chegar ao valor devido pelo contribuinte é preciso realizar uma operação de multiplicação entre a alíquota fixa do tributo e algum elemento do contribuinte relacionado com a atuação estatal (m², volume, quantidade de mercadoria, etc.); em razão disso, concluímos haver uma segunda base de cálculo na taxa, adotada apenas nas taxas variáveis, a qual denominamos de base de cálculo secundária;
 - j) Pode-se afirmar, ainda, que o custo estatal, além de base de cálculo, é um limite jurídico inerente à taxa enquanto espécie tributária, sendo que esse limite deve ser observado tanto individualmente (critério da cobertura especial de custos) como globalmente (critério da cobertura geral de custos); logo, só se pode cobrar do contribuinte o custo individualmente por ele provocado ao Poder Público, sendo que a arrecadação total do tributo deverá também ficar restrita à recomposição do custo global do serviço ou da atividade de polícia;
 - k) Não obstante, é preciso reconhecer que é impossível haver uma exata correspondência entre o custo estatal e o tributo; por isso, a doutrina e a jurisprudência aceitam a existência de diferenças, desde que dentro de uma “razoável equivalência”;
 - l) Ocorre que, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, não há parâmetros do que se considera como razoável para a desproporção do tributo em relação ao

custo estatal; por isso, desenvolvemos raciocínio no sentido de que é aceitável uma diferença de no máximo 30% entre o valor do tributo e o custo estatal, tomando esse percentual por analogia daquilo que foi admitido pelo constituinte derivado a partir da adoção da DRU nas taxas;

- m) A impossibilidade de se identificar com exatidão o custo estatal faz com que o legislador lance mão de estimativas para fins de definição do valor da taxa; no entanto, na forma como hoje as taxas são instituídas, não há qualquer vinculação expressa do legislador ao custo estatal, nem de modo estimado, motivo pelo qual os valores hoje atribuídos ao tributo são aleatórios; o exame concreto de algumas exações permite a conclusão empírica desta afirmação;
- n) Partindo da premissa de que o custo estatal é a base de cálculo (primária) do tributo, e considerando a base de cálculo como elemento essencial da norma tributária, desenvolvemos raciocínio no sentido de que a lei instituidora da taxa deve, necessariamente, indicar em seu corpo os elementos de custo considerados pelo legislador;
- o) Isso é necessário, ainda, para que se permita ao contribuinte a verificação se o valor do tributo está adequado ao custo estatal da atividade que lhe dá origem;
- p) O custo elegível para fins de mensuração da taxa deverá ser aquele, direta ou indiretamente, ligado à atividade estatal tomada como sua hipótese de incidência; assim, custos não relacionados à atividade, ainda que sejam incorridos pelo órgão prestador do serviço ou executor do poder de polícia, não podem ser considerados; por essa razão, desenvolvemos um conceito de custo estatal, para fins de taxa, como “os dispêndios concretamente relacionados à ação pública geradora do tributo, diretos e indiretos, observados o critério de especialidade e exclusividade”.
- q) A estimativa do custo estatal que mantém maior grau de confiabilidade é aquela prevista no orçamento público; o sistema orçamentário criado pela Constituição Federal permite o planejamento de gastos do Estado (a longo e curto prazo), sendo que todos os gastos públicos só poderão ser realizados se estiverem nele previstos;
- r) Logo, a lei instituidora da taxa, que deverá descrever os elementos que compõem o custo estatal para fins do tributo, deverá buscar a estimativa de custos no orçamento público;
- s) Dentro desta perspectiva, é possível que o legislador formule norma no sentido

de autorizar o recálculo periódico do tributo (anual, pois anual é o orçamento público), o que poderá ser feito por meio de ato infralegal (a lei disporá sobre os critérios de custo adotados para fins de mensuração do tributo, deixando ao Executivo a tarefa de apenas tomar os números conforme a previsão orçamentária e divulgar a taxa para o exercício seguinte);

- t) O princípio da isonomia atua no aspecto quantitativo da taxa de modo a exigir que o tributo seja fixado de acordo com o custo estatal individualmente provocado pelo contribuinte; assim, a taxa pode e deve variar conforme circunstâncias do contribuinte que impactem diretamente no maior ou menor esforço estatal;
- u) A capacidade contributiva não é o princípio reitor da taxa, que se rege pelo princípio da equivalência de custos; por isso, a taxa não pode ser dimensionada conforme critérios que evidenciem maior ou menor riqueza do contribuinte, assim como não pode ser cobrada em montante superior ao custo estatal provocado pelo particular sob justificativa de que ele dispõe de maior capacidade contributiva; não obstante, o princípio pode ser aplicado ao tributo para fins de concessão de isenções ou reduções para aqueles que estiverem em situação econômica fragilizada;
- v) As taxas que sejam superiores ao custo estatal (considerada ainda a razoável equivalência) são inconstitucionais por violarem o limite jurídico inerente a esta espécie tributária, decorrente de seu fato gerador; não obstante, pode-se ainda invocar o princípio do não-confisco em proteção ao contribuinte, conforme a jurisprudência do STF;
- w) A extrafiscalidade encontra campo muito reduzido nas taxas, que são limitadas ao custo estatal; desse modo, o tributo não pode ser agravado por razões extrafiscais; por outro lado, o tributo pode ser reduzido (isto é, ficar abaixo do custo estatal provocado pelo contribuinte) por razões de incentivo de condutas, desde que a adoção de tal política de incentivos (extrafiscalidade) seja constitucionalmente justificada.
- x) O produto da arrecadação das taxas não tem destinação juridicamente vinculada; entretanto, isso não afasta o limite jurídico que lhe é inerente de correspondência entre o tributo e o custo estatal.

Diante destas conclusões, consideramos que, ao final deste estudo, foi possível confirmar as hipóteses inicialmente propostas, quais sejam: a) o custo estatal é um limite

jurídico da taxa, sendo ainda a base de cálculo primária do tributo; b) o valor da taxa deverá representar a partilha desse custo estatal entre os contribuintes do tributo; c) como base de cálculo da taxa, o custo estatal deverá estar integrado à norma instituidora do tributo, de modo que nela deve haver a descrição dos elementos que o compõem.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos de. *Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo e econômico*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ARGENTINA. Constituição [1853]. Constituição da Argentina de 01 de maio de 1853.

ATALIBA, Geraldo, Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. *Revista de Direito Público*, v. 2, nº9, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ATALIBA, Geraldo. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. Taxa para emissão de guia de importação. *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 44-46 *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016

ÁVILA, Humberto. “As taxas e sua mensuração”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. set. 2012.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AYALA, José Luiz Pérez de. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. atual..

Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALLESTEROS, Pio. *Manual de Hacienda Pública*. 1. ed. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1940. p. 213, apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*, 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 822-823.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barnosa, 1999.

BARRA MANSA (Município). Lei Complementar n. 57 de 21 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o sistema tributário municipal e as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao Município. *Boletim Informativo Oficial da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Ano VI, n. 489. 22 de dez. 2009.

BARRA MANSA (Município). Lei Municipal n. 4763 de 14 de dezembro de 2018. Estima a receita e fixa a despesa do Município de Barra Mansa para o exercício de 2019. *Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Disponível em: <<https://www.barramansa.rj.gov.br/transparencia/index.php/en/legislacao/legislacao-tributaria/category/8-lei-orcamentaria-anual-loa>> Acesso em 21 de jan. 2019

BARRA MANSA (Município). Portaria Municipal n. 001 de 2018. Dispõe sobre o índice de atualização dos créditos e tributos municipais administrados e lançados pela Fazenda Pública Municipal. *Boletim Informativo Oficial da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. n. 1012. 03 de jan. 2018.

BARRA MANSA (Município). Secretaria Municipal de Ordem Pública. *Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra Mansa*. Disponível em: <<https://www.barramansa.rj.gov.br/transparencia/index.php/en/orgaos/secretarias/secretaria-de-ordem-publica>> Acesso em 21 jan. 2019.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BARRETO, Ayres F. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v. 1, p. 444

BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo*. Tradução de F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. p. 31 *apud* – DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLUMENSTEIN, Ernst. La Causa nel Diritto Tributario Svizzero. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1937. v. 1, parte 1.

BRASIL. Agência Nacional de Petróleo. *Dados Estatísticos*. Brasília, 03 de dez. 2018. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/images/DADOS_ESTATISTICOS/Producao_Petroleo_LGN/Producao_de_Petroleo_b.xls> Acesso em 21 de jan. 2019.

BRASIL. Agência Nacional de Telecomunicações. *Dados Estatísticos de Orelhões*. Brasília. Disponível em: <<https://sistemas.anatel.gov.br/fiqueligado/dadosTUP.html>> Acesso em 21 de jan. 2019.

BRASIL. Agência Nacional de Telecomunicações. <<http://www.anatel.gov.br/dados/destaque-1/270-destaques-smp>> Acesso em 21 de jan. 2019

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Poder Legislativo, 27 out. 1966

BRASIL. Constituição [1967]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Poder Legislativo, 1967

BRASIL. Constituição [1988]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

BRASIL. Decreto-lei n. 1.038 de 21 de outubro de 1969. Estabelece normas relativas do Imposto Único sobre Minerais e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 21 out. 1969.

BRASIL. Decreto-Lei n. 1.899 de 21 de dezembro de 1991. Institui taxas relativas a atividades agropecuárias de competência do Ministério da Agricultura e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 22 de dez. 1981

BRASIL. Ministério da Economia. Disponível em

<<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/orcamento-anual-de-2019>>. Acesso em 21.01.2019.

BRASIL. Governo Federal. *Orçamento da União: Exercício de 2015*. Brasília. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos-loa/Volume-IV-LOA-2015.pdf>> acesso em 21 de jan. 2019.

BRASIL. Lei n. 13.202 de 08 de dezembro de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nos 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 09 de dez. 2015

BRASIL. Lei n. 2.308, de 31 de agosto de 1954. Institui o Fundo Federal de Eletrificação, cria o impôsto único sôbre energia elétrica, altera a legislação do imposto de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 04 de set. 1954.

BRASIL. Lei n. 5.070 de 07 de julho de 1966. Cria o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF. 11 de jul. 1966

BRASIL. Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 30 de jul. 1991

BRASIL. Lei n. 9.716 de 26 de novembro de 1998. Dá nova redação aos arts. 1o, 2o, 3o e 4o do Decreto-Lei no 1.578, de 11 de outubro de 1998, que dispõe sobre o imposto de exportação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 27 de nov. 1998

BRASIL. *Orçamento prevê os R\$ 209 milhões para custeio e investimento na Anatel*, 27 jul. 2017. Convergência Digital, Brasília, 20 set. 2017. Disponível em: <<https://http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&UserActiveTemplate=mobile&infoid=46274&sid=8>>. Acesso em 31 out. 2017)

BRASIL. Portal da Transparência. *Detalhamento da Receita Pública*. Brasília, 17 de jan. 2019. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=13389&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&idHierarquiaDetalhe1=13271&idHierarquiaDetalhe2=13298&Exercicio=2017>> Acesso em 21 de jan. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.202.230/RS. Relator: Ministro Mauro Campbell. *Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça*. 19 de out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.659.074/SC. Relator: Min. Herman Benjamin. *Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça*. 11 de dez. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.707.341/SC. Relator: Min. Mauro Campbell. *Diário de Justiça do Superior Tribunal de Justiça*. 09 de mai. 2018)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 593.849. Relator: Ministro Edson Fachin. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 20 de mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 343.446, Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 04 de abr. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n. 712.285/MG. Relator: Ministro Celso de Mello. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2551 – MC/MG. Plenário, Rel. Min. Celso Melo, DJ 20.04.06

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 491.216-3. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 19 de dez. 2007

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. ADI n. 2.010-2/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e outros. Requerido: Congresso Nacional e outros. Relator: Min. Celso de Mello. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. RE n. 648.245/MG. Relator: Min. Gilmar Mendes. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 24 de fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. RP nº 1.077. Relator: Min. Moreira Alves. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de set. 1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE nº 856.185 AgR/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 24.09.15.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AI n. 677891/MG AgR. Recorrente: Sengel Construções Ltda. e outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 17 de abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 140.278/CE. Relator: Min. Sydney Sanches. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 22 de nov. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 233.784/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de nov. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE n. 613.287 AgR/RS. Ministro: Rel. Luiz Fux. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 19 de ago. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE n. 361.009 AgR/RJ. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Edo Máquinas Ltda. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de nov. 2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE n. 448.432. Recorrente: Paema

Embalagens do Ceará Ltda. Recorrida: União. Relator: Joaquim Barbosa. Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal. 28 mai. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI nº 1.948/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 07.02.03

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário n. 256.588 ED-Edv. Recorrente: Myriam Torok e outros. Recorrida: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministra Ellen Gracie. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 03 de out 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.042/PA. Relator: Ministro Edson Fachin. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de fev 2016

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.424/CE. Requerente: Partido Comunista do Brasil. Requerido: Estado do Ceará. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 18 de jun. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 1.823/MC. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 16 de out. 1998

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2.178/MC. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Congresso Nacional e Presidência da República. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 12 de mai. 2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2247/MC. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 10 de nov. 2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 453. Requerente: Confederação Nacional dos Profissionais Liberais. Requerido: Congresso Nacional e outros. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 16 de mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 948/GO. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Francisco Rezek. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 17 de mar. 2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ARE n. 957.650/AM. Relator: Min. Teori Zavascki. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 15 de jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 206.777/SP. Recorrente: Município de Santo André. Recorrida: Maria Sampaio Franco. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 30 de abr. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 232.393-1/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 05 de abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 416.601/RS. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 30 de set. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 556854/AM. Relator: Min. Cármen Lúcia. *Diário Oficial do Supremo Tribunal Federal*. 11 de out. 11.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE n. 90.315/PE. Relator: Ministro Rafael Mayer. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 15 de out. 1979.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça Eletrônico*. n. 102. 07 de jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 89.876/RJ. Recorrente: Cia. Cinematográfica Franco Brasileira e outros. Recorrido: Cia Municipal de Limpeza Urbana. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 04 de jul. 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça Eletrônico*. n. 102. 07 de jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 643.247/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 18 de dez. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 100.033/RS. Relator: Ministro Francisco Rezek. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 27 de out. 1983.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 581.947/RO. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça Eletrônico*. n. 102. 07 de jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Rp n. 1.077/RJ. Representante: Procurador Geral da República. Representado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de set. 1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 18.331. Relator: Min. Orozimbo Nonato. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 08 de nov. 1953.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 239.397/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 28 de abr. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE nº 87.354/SP, Rel. Min. Xavier

de Albuquerque, DJ 19.09.77

BRASIL. Supremo Tribunal Federal., Pleno, ADI-MC-QO nº 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02.04.03)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal., Segunda Turma, RE nº 115.232/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 17.06.88

BRASIL. Supremo Tribunal Federal., Tribunal Pleno, ADI nº 447/DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, J. 05/06/91, DJ 05/03/93

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, RE nº 554.951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 18.11.13.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE nº 643.247/SP, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, DJ 19.12.17.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI nº 1772/MC, Rel. Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 08 de set. 00.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE nº 177.835/PE. Rel. Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça do Supremo Tribunal Federal*. 24 de mai. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE nº 576.321, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ. 12.02.09

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE nº 74.910/RS, Rel. p/ Acórdão. Min. Pinto Trigueiro, DJ 18.02.75

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 588.322, Rel. Min. Gilmar Mendes, J. 16.06.10, Repercussão Geral.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC n. 004.293/2018-5. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília. 02 de mai. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Saldo remanescente do Fistel pode ser usado pelo Tesouro Nacional, diz TCU*. Brasília, 12 de nov. 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/saldo-remanescente-do-fistel-pode-ser-usado-pelo-tesouro-nacional-diz-tcu.htm>> Acesso em 21 de jan. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região. Apelação Cível n. 2001.01.00.045172-0/DF. Relator: Desembargadora Maria do Carmo Cardoso. *Diário de Justiça do TRF1*. 29 de set. 2006.

BRITO, Edvaldo. “Aspectos Constitucionais da Tributação.” In: MARTINS, Ives Gandra [Coord.]. *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho – Estudios de Derecho Financiero III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas, Limites Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo de; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. (Coord). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. rev. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxas. Exercício regular de poder de polícia – base de incidência deve ser compatível com o âmbito da fiscalização que compete ao ente público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 9. São Paulo: Revista dos Tribunais Online, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. COUTINHO, Fábio de Souza. O princípio da Legalidade. *Caderno de Pesquisas Tributárias, CEEU/Resenha Tributária*. São Paulo, 1981, p. 296.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das Obrigações Fiscais. In SANTOS, J.M. de Carvalho (Coord), *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 8. Nº 27. Borsóí, 1947.

CARRAZA, Roque Antonio. Considerações Acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27. São Paulo: Dialética, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. In ASOREY, Rubén O. *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio constitucional de capacidad contributiva. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CATARINO, João Ricardo. Capacidade Contributiva e Benefício ou Equivalência no Plano Tributário – Um Breve Excurso sobre o Conteúdo e o Valor desses Princípios. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.). *Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Ed. Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Alcides. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 6 *apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa, Doutrina, Prática e Jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. Sobre o princípio da legalidade das taxas (e das demais contribuições financeiras). In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano – No centenário do seu nascimento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho Tributario. Tomo 1: Introducion Ingressos Públicos*. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 11. ed. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel, Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 76-77 *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula do 'due process of law'*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DUVERGER, Maurice. *Instituitons Financières*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1957.

Editorial. “Barra Mansa tem dificuldades para normalizar iluminação pública”. *Diário do Vale*. Volta Redonda, 19 de mar. 2017. Disponível em:

<<https://diariodovale.com.br/cidade/barra-mansa-enfrenta-dificuldades-para-normalizar-iluminacao-publica/>> Acesso em 21 de jan. 2019.

ESPAÑA. Constituição [1978]. Constituição Espanhola de 29 de agosto de 1978.

ESPAÑA. Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Publicado en BOE de 15 de abril de 1989.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 4. First Party: McCulloch. Second Party: Maryland. March 5, 1819. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FONROUGE, Carlos M. Giulliani. *Derecho Financiero, Vol. I*, 6 ed. Depalma, 1997.

FRANCO, Fernando Raposo. *A Tributação Regulatória das Telecomunicações*. 2018. p. 143. Dissertação. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

FRIAS, Angeles Garcia. Los fines extrafiscales en las tasas. In *Tasas y Precios Publicos en el Ordenamiento Juridico Español – Ponencias y Comunicaciones Españolas*. Madrid: Marcial Pons, 1991.

GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956.

GODÓI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario. In *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani. 1937. v. 1, parte 1.

GRIZIOTTI, Benevenuto. Il Principio della Capacità Contributiva e sue Applicazioni. In *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milão: Giuffrè, 1953, p. 352

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e*

Civil. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ITÁLIA. Constituição [1947]. Constituição da República da Itália de 22 de dezembro de 1947. Roma: Assembleia Constituinte. 1947.

JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 111.

JARACH, Dino. *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova: CEDAM, 1937.

LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole: Marcial Pons, 2007.

LESSA, Donovan Mazza. Critérios de distinção entre taxa e preço público: a esquina do direito tributário. In RIBEIRO, Ricardo Lodi; MORAES, Carlos Eduardo Guerra de (Coord.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento – Coleção Direito UERJ 80 anos*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre a base de cálculo. In PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução – Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 580.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre as funções da base de cálculo. In BORJA, Célio. RIBEIRO; Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Vol. 2 – Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005.

MANEIRA, Eduardo. *Base de Cálculo Presumida*. 2002. p. 116. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte.

MARTÍN QUERALT, Juan y otros. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Tacnos, 1995. p. 97, *apud*, CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. “El principio constitucional de capacidad contributiva”. In ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Victor Pimentel. (Coord.).

Princípios de Direito Público – Ênfase em Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tomo II. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1982.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 94 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. v. 2.

MINAS GERAIS (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/ufemg.htm. Acesso em 21.01.2019.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito de Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito de Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 548, *apud* CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

NASCIMENTO, Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Vol. VII: preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.
- NOVELLI, Flavio Bauer. Apontamentos sobre o conceito de taxa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 189. Rio de Janeiro: Renovar, Jul-Set, 1992.
- NOVOA, César García. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- PARÁ [Estado]. Lei Estadual n. 8.091 de 29 de dezembro de 2014. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – CERH. Diário Oficial do Estado do Pará. 30 de dez. 2014.
- PARÁ. Secretaria da Fazenda. Disponível em <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/receitas-despesas/info-fazendarias/3010-upfpa>. Acesso em 21.01.2019.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário - Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PORTUGAL. Lei n. 53-E, de 29 de dezembro de 2006. Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais. Lisboa: Assembleia da República. Diário da República n. 249/2006, 4. Suplemento, Série I de 29 dez. 2006.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. “Critério Finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições”. In: MACEDO, Alberto et. Al. (Coord.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – V. VI: Sistema Tributário Brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 636.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza. “Limites do Planejamento Tributário”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. [Coord.]. *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- QUERALD, Martin. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007. p. 122, *apud*, PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria Geral e Espécies*. Niterói/RJ: Impetus, 2013.

RIO DE JANEIRO (Estado). Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. *Projeto de Lei Estadual n. 1046/2015*. Rio de Janeiro. 28 de out. 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/18c1dd68f96be3e7832566ec0018d833/087ec7b73b095a5f83257ee6005af89d?OpenDocument>> Acesso em 21 de jan. 2019.

RIO DE JANEIRO (Estado). Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. *Projeto de Lei Estadual n. 1230/2015*. Rio de Janeiro. 09 de dez. 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/f4b46b3cddbba990083256cc900746cf6/49b279ed231fd96583257f140054654a?OpenDocument>> Acesso em 21 de jan. 2019.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 5.101, de 04 de out. de 2007. Dispõe sobre a criação do Instituto Estadual do Ambiente – INEA e sobre outras providências para maior eficiência na execução das políticas estaduais de meio ambiente, de recursos hídricos e florestais. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 05 de out. 2007

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 7.184 de 30 de dezembro de 2015. Institui a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de geração, transmissão e ou distribuição de energia elétrica de origem hidráulica, térmica e termo nuclear – TFGGE no Estado do Rio de Janeiro. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 31 de dez. 2015.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 7.210, de 18 de janeiro de 2016. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2016. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 19 de jan. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 7.514 de 17 de janeiro de 2017. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2017. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 18 de jan. 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 7.844 de 10 de janeiro de 2018. Estima a receita e fixa a despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2018. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 11 de jan. 2018.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Ordinária n. 7182, de 29 de dezembro de 2015. Institui a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás – TFPG no Estado do Rio de Janeiro. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. 30 de dez. 2015

RIO DE JANEIRO (Estado). Governo do Estado do Rio de Janeiro. *Estrutura do Governo*. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/guest/exibeconteudo?article-id=275652>> Acesso em 21 de jan. 2019.

ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli – Volume 1: Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2005,

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo – Quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *In Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, jul./set. 1972, p. 11-33.

SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Caracteres Distintivos da Taxa e do Preço Público. *In Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 1, n. 3. São Paulo: Revistas dos Tribunais, abr.-jun., 1993.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa, Doutrina, Prática e Jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações – Investigações sobre sua natureza e causas*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural Ltda. 1996.

SOUTO, Marcus Juruena Villela. Agências Reguladoras. *Revista de Direito Administrativo*, n. 216. Rio de Janeiro, abr. 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária do Brasil. *In Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, v. 87, p. 14, jul. 1967.

SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 165-166.

SOUZA, Domingos Pereira de. *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 30.

TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017.

TIPKE, Klaus. “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. *In: Direito Tributário – Estados em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luis Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antoni Fabris Editor, 2012. p. 20 *apud* PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 72.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 58. Rio de Janeiro: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2004, p. 203.

TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da tipicidade no direito tributário”. In: *Revista de Direito Administrativo*, n. 235. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, jan.-mar. 2004, p. 222.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no estado de direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VALDEZ, Vasco. A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando [Coord.]. *A Relação Jurídica Tributária - Lições de Fiscalidade – Vol I: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

VILLEGAS, Hector Belisario. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.