

## TRANSPARÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL NA EXIGÊNCIA DAS TAXAS TRANSPARENCY AND FAIR TAXATION IN TAXES' REQUIREMENT

<sup>1</sup>Marcela Cunha Guimarães

<sup>2</sup>Laise Ângelo Mazetti

### RESUMO

O tema relativo ao quantum das taxas é altamente relevante para contribuintes e sociedade, pois apesar de ser majoritariamente aceito pela doutrina e jurisprudência especializadas que os valores cobrados a título de taxa devam ser equivalentes aos custos suportados pelo Estado com a sua atuação, na prática, não se sabe se esta diretriz é efetivamente observada, impedindo a consecução dos preceitos de justiça fiscal. Ademais, recentes majorações dos valores de algumas taxas, sob a alegação de mera atualização monetária, demonstram a utilização indiscriminada de tais tributos com a estrita finalidade arrecadatória, configurando manifesto desvirtuamento da base de cálculo das taxas.

**Palavras-chave:** Taxas, Base de cálculo, Custo da atuação estatal, Transparência e justiça fiscal

### ABSTRACT

The subject about taxes' values is extremely relevant for taxpayers and society, because, although the majority of specialized doctrine and jurisprudence defend that the taxes' price must be equivalent to the costs incurred by government in its activity, in practice, it is not known if this guideline is actually observed, preventing the attainment of tax justice's precepts. Furthermore, recent increases of some taxes' values, under the allegation of monetary restatement, demonstrate the indiscriminate utilization of these taxes with strictly economic purpose, configuring evident distortion of taxes' calculation basis.

**Keywords:** Taxes, Calculation basis, Costs of state's activities, Tax justice, Fair taxatio

<sup>1</sup> Professora de Direito Tributário da Universidade Federal de Uberlândia, UFU – MG, (Brasil). E-mail: marcela@marcelaguimaraes.adv.br

<sup>2</sup> É advogada., (Brasil). E-mail: laise\_angelo@hotmail.com

## I. INTRODUÇÃO

Apesar do texto constitucional e do Código Tributário Nacional, ainda hoje as taxas apresentam muitas discussões passíveis de serem levadas a efeito, especialmente por se tratar de um assunto em que não são tão frequentes as contribuições da doutrina nacional.

Uma destas discussões, a que será objeto do presente artigo, consiste no tema relativo à definição do montante das taxas, ao qual, lamentavelmente, pouca ou nenhuma atenção é conferida, mas que por guardar estreita relação com a noção de justiça fiscal, reputa-se como sendo de suma importância para os contribuintes e para a sociedade em geral.

O artigo 145, inciso II da Constituição Federal<sup>1</sup>, ao traçar a regra-matriz das taxas, estabelece que esta espécie tributária só tem cabimento em duas situações: (i) exercício do poder de polícia, consistente na regulação de direitos privados dos cidadãos, em proveito de interesses coletivos; e (ii) utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis.

O presente artigo, com apoio no método dedutivo e com especial atenção para o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema, tem por escopo analisar o critério de definição do montante das taxas, que apesar de, teoricamente, não haver maiores debates, pois está intimamente ligado ao caráter contraprestacional destes tributos, na prática, o que se verifica é a impossibilidade de saber, efetivamente, se os valores cobrados foram, de fato, fixados observando tal diretriz.

A justificativa para o presente estudo reside na constatação de que, na prática, a indagação relativa ao “por que *este* valor a título de taxa?” é um assunto frequentemente ignorado pelos contribuintes e, porque não dizer, pela própria sociedade em geral, quando deveria ser de suma importância, afinal, se a taxa consiste em um tributo com destinação constitucional específica, então é interesse de todos que o produto da sua arrecadação esteja, de fato, sendo destinado aos propósitos a que ela se destina, qual seja retribuir a atuação do Estado no exercício do poder de polícia ou na prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis.

Por outro lado, o debate sobre a matéria é altamente relevante, principalmente quando se leva em consideração que inúmeras taxas podem – e certamente estão – sendo exigidas em valores não correspondentes à sua real necessidade, dando margem à ocorrência

---

<sup>1</sup> 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;

dos censuráveis e tão frequentes desvios de finalidade na seara da Administração Pública.

Com o objetivo de esclarecer este relevante tema, serão apresentadas breves considerações acerca das classificações dos tributos e do conceito constitucional da espécie tributária objeto de análise, realizando-se, posteriormente, um estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o que há de ser levado em conta para a definição do valor a ser cobrado a título de taxa, para, ao final, verificar como esta definição de valores ocorre na prática e quais são os reflexos desta situação para os contribuintes e para a sociedade em geral.

Não é despidendo salientar que o presente artigo não tem a pretensão de esgotar o assunto, muito menos determinar posição irrefutável, mas sim expor uma situação acerca de um tema ao qual se acredita não ser conferida a real importância, almejando propor a reflexão a fim de ver realizados os preceitos insculpidos no texto constitucional e, em última análise, da justiça fiscal.

## **II. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS E DA TAXA ENQUANTO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA**

Antes de adentrar especificamente no tema objeto deste artigo, imperioso realizar uma breve consideração a respeito das taxas enquanto espécie tributária, pois a adequada compreensão do seu principal elemento, por alguns considerado o seu princípio informador, é o que realmente conduzirá o raciocínio desenvolvido ao longo do presente trabalho.

Quanto à classificação dos tributos, obliterando-se, por ora, as inúmeras possibilidades advindas das mais variadas correntes doutrinárias, tendo em vista a existência de vários critérios passíveis de serem adotados para o desenvolvimento de uma classificação, importa, para o presente trabalho, a classificação das espécies tributárias tendo como critério classificatório a vinculação ou não do tributo a uma atividade estatal.

A esse respeito, reportando-se à sempre precisa lição de Paulo de Barros Carvalho, explica Fabiana Del Padre Tomé que “trata-se de uma classificação cujo substrato é eminentemente jurídico, pois seu ponto de partida é o exame das unidades normativas, visualizando-se o conjunto formado pelo binômio hipótese de incidência e base de cálculo” (TOMÉ, 2004, p. 67).

Assim, utilizando-se o critério acima mencionado, permite-se a distinção de duas espécies tributárias, a saber: tributos vinculados e tributos não vinculados, os primeiros como

sendo aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal e os segundos como sendo aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer, não relacionado a uma atuação estatal.

Além da vinculação ou não do tributo a uma atividade estatal, interessa a este trabalho, para fins de identificação da espécie tributária, o critério de classificação que diz respeito à destinação específica do produto da arrecadação, aqui entendida não como a destinação ocorrida no mundo fenomênico, mas a destinação legal, isto é, aquela prescrita pelas normas constitucionais de produção normativa tributária.

Desta forma, à luz dos critérios acima elencados, bem como baseando-se na matriz constitucional traçada para o tributo em comento, prevista no artigo 145, inciso II da Constituição Federal, depreende-se que taxa é espécie do gênero tributo vinculado, cuja hipótese de incidência prevê uma atuação estatal específica, diretamente referível ao contribuinte, consistente no exercício regular do poder de polícia, a denominada taxa de polícia, ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à sua disposição, de serviço público específico e divisível, a conhecida taxa de serviço.

Outrossim, por decorrência lógica do conceito acima fixado, tem-se que as taxas são tributos cuja destinação é posta pela própria Constituição como aspecto integrante do seu regime jurídico, apresentando-se, inclusive, como pressuposto do exercício legítimo da competência tributária.

Nesta ordem de ideias, verifica-se que a retributividade é a principal característica das taxas, vale dizer, as taxas visam retribuir pecuniariamente a atuação estatal prevista na sua hipótese de incidência, que pode ser ou o serviço público específico e divisível prestado ou colocado à disposição do contribuinte, ou o ato decorrente do efetivo exercício do poder de polícia.

Nesse sentido, vale transcrever a preleção da Ministra do Superior Tribunal de Justiça Regina Helena Costa:

A taxa é, assim, orientada pelo *princípio da retributividade*, vale dizer, ostenta *caráter contraprestacional* – paga-se a taxa por ter-se provocado o exercício do poder de polícia, em razão de ter sido prestado serviço público específico e divisível ou, ainda, por ter sido o serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo. (COSTA, 2013, p. 134)



A título de informação, registre-se que há quem entenda que o caráter de contraprestação por vantagem auferida pelo contribuinte não configura elemento essencial para a conceituação de taxa, conforme explica Roberto Ferraz, defensor de tal corrente:

A libertação do conceito de tributo da despesa leva – necessariamente, sob pena de absoluta incongruência –, à desvinculada da definição de taxa à ideia de contraprestação. (...) O núcleo da definição de taxa está, à semelhança do que ocorre com a de tributo e de imposto, no exercício do poder do Estado. (FERRAZ, 2013, p. 67/68)

Não obstante o registro feito, coaduna-se com o entendimento de que o aspecto sinalagmático das taxas, que advém da sua própria matriz constitucional, frise-se, é preceito inafastável da sua legítima conformação ao sistema, vale dizer, uma taxa em que não esteja evidenciado o seu caráter contraprestacional não pode, constitucional e legalmente falando, ser caracterizada como a espécie tributária em comento.

Em face de tamanha relevância, o aspecto retributivo das taxas irradia efeitos para todas as demais nuances desta espécie tributária, a exemplo da definição do seu montante, tema central do presente artigo, como se verá a seguir.

### **III. DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DAS TAXAS (CUSTEIO DA ATUAÇÃO ESTATAL), CRITÉRIO DE DEFINIÇÃO DO SEU MONTANTE E TRANSPARÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL**

Como é cediço, a cobrança de impostos deve pautar-se em fatos reveladores de riqueza, tais como as atividades, o patrimônio e a renda dos contribuintes, sendo este tributo exigido independentemente de qualquer contraprestação estatal e cujo produto da arrecadação destina-se a cobrir gastos públicos definidos em orçamento.

Nos expressos termos do artigo 167, inciso IV da Constituição Federal<sup>2</sup>, os impostos não podem ter, a não ser nos casos constitucionalmente excepcionados, destinação específica, ou seja, o valor que se paga a título de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), por exemplo, não pode ter como destinação específica a melhoria e duplicação das rodovias estaduais.

---

<sup>2</sup> Art. 167. São vedados: (...)

Sobre o assunto, pontifica Luciano Amaro que:

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. (AMARO, 2011, p. 52)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Situação totalmente diversa diz respeito à cobrança de taxas, porquanto elas devem estar necessariamente vinculadas à atividade da Administração Pública, quer na prestação de serviços, quer no exercício do poder de polícia, e, justa e logicamente por esta razão, devem possuir como base tributável o valor previsto pelo Estado que será dispendido para a realização das suas atividades.

Embora a Constituição Federal ou o Código Tributário Nacional não se refiram direta e expressamente a respeito do valor a ser cobrado a título de taxas, por uma questão de coerência lógica, especialmente considerando o exposto no tópico acima, por se tratar de tributo vinculado com destinação constitucional específica, o *quantum* das taxas deve estar necessariamente vinculado às despesas suportadas pelo Estado com a sua atuação, pois sendo a taxa uma contraprestação da atividade estatal desenvolvida genericamente em favor do contribuinte, sua hipótese de incidência é essa atividade, a esta devendo corresponder à base de cálculo.

Com efeito, quando o parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional veda que a taxa tenha base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem poderá ser calculada em função do capital das empresas, há, aí, o estabelecimento de um parâmetro no sentido que as taxas, diferentemente dos impostos, não devem levar em consideração para o seu *quantum* fatos econômicos, e sim, por se tratar de tributo vinculado, o valor dos gastos da Administração com exercício da atividade ensejadora da taxa.

Nesse diapasão, verifica-se que nem sempre as taxas possuirão alíquota, podendo a lei estabelecer um valor fixo devido, desde, é claro, que este valor corresponda a uma remuneração pelo custo da atividade estatal, como bem ensina o saudoso mestre Geraldo Ataliba:

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, 2010, p. 117) (Grifou-se)

Verifica-se, pois, que se o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de determinado ato de polícia, então elas devem, necessariamente, estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia que não alcançam o contribuinte.

A propósito da base de cálculo das taxas, os mais renomados expoentes da doutrina tributarista brasileira são assentes no sentido de que o montante das taxas deve corresponder ao custo da atividade estatal, citando-se novamente a sempre preciosa lição de Geraldo Ataliba:

**A base imponible (ou base de cálculo) da taxa é, geralmente, o custo do serviço.** Por isso, por exigência do princípio da isonomia – básico de toda a Constituição e fundamental em matéria tributária – esse custo deve ser repartido entre todos os seus usuários. Daí que cada qual deva pagar sua parte, na proporção da intensidade do uso. (ATALIBA, 2010, p. 152) (Grifou-se)

No mesmo sentido é o pensamento de Aliomar Baleeiro:

O caráter sinalagmático das taxas traz as seguintes consequências: (...)

- **reflete-se ainda o caráter sinalagmático na base de cálculo das taxas, a qual deve mensurar o custo da atuação do Estado**, proporcionalmente a cada obrigado. Nem deve variar em função de coisa própria do contribuinte, fato estranho. **Taxas que elegem base de cálculo diversa do custo da atuação estatal relativa ao contribuinte (valor do imóvel, do veículo, valor da causa, valor da obra, etc.) são impostos disfarçados**, em regra instituídos contra as normas da Constituição. (BALEIRO, 2000, p. 543) (Grifou-se)

E para que não reste sombra de dúvida acerca da necessária correlação entre o caráter retributivo das taxas e o seu montante, Roque Antonio Carraza, com inteira propriedade, elucida que:

Sempre acerca das taxas, temos que seu princípio informador, como observou Geraldo Ataliba, é o da *retributividade*. Melhor elucidando, **o contribuinte, nelas, retribui pecuniariamente o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida**. Em nome da segurança jurídica não podemos aceitar que, só porque a pessoa política realizou uma ação estatal, está autorizada a cobrar uma taxa *no valor que quiser e de quem quiser*. Pelo contrário, **só poderá exigir a taxa daquela pessoa diretamente alcançada pela atuação estatal e desde que o tributo tenha por base de cálculo o custo da atuação**. (CARRAZA, 2002, p. 485) (Grifou-se)

Assim, as taxas devem ter por base de cálculo o efetivo custo da atividade estatal, seja na prestação de um serviço público, seja no exercício do poder de polícia, pelo o que, se o Estado cobrar um valor acima do que gasta para a consecução da atividade, haverá inegável enriquecimento sem causa, tendo em vista que, ao contrário do que acontece na seara dos impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com a finalidade de carrear dinheiro aos cofres públicos.

Inobstante não restar dúvida quanto à premissa de que será inconstitucional, por desvirtuamento de sua base de cálculo, a taxa em que não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o seu montante, forçoso reconhecer que é impossível haver uma precisão matemática entre o valor cobrado a título de taxa e a despesa que o Estado efetivamente incorreu para agir de acordo com uma das hipóteses de incidência ensejadoras da taxa.

Principalmente no caso das taxas de polícia, em que os atos praticados pelo Poder Público, a princípio, sequer ostentam conteúdo econômico, há que se falar em uma base de cálculo possível, a qual deve levar em consideração o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia.

Nesse tocante, primorosamente explica Roque Antonio Carraza:

Conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma *correlação* entre ambas. (...)

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 serviços), sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, o volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido etc.).

Todavia, a ordem jurídica não exige, neste ponto, o impossível, isto é, que haja uma *dosagem milimétrica* entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público (ou quem agiu em seu nome) teve para praticar o ato de polícia ou para prestar o serviço público. Basta que exista, como observou Hector Villegas, “uma prudente, razoável e discreta proporcionalidade entre ambos os termos.” (...)

Portanto, a taxa de serviço deve ter por base de cálculo o *custo*, ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, a lei que instituir a taxa de polícia deverá ter por base de cálculo do tributo “um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia, já que estes nenhum conteúdo econômico possuem.” Logo, a base de cálculo da taxa de polícia deve levar em conta o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia. Esta é sua *base de cálculo possível*, constitucionalmente exigida. (CARRAZA, 2002, p. 486/489)

Pelo exposto até então, é de se ver que o montante da taxa, de serviço ou de polícia, deve corresponder à despesa, ainda que aproximada e norteadas por parâmetros razoáveis,



suportada pelo Estado em decorrência da sua atuação específica de prestar – ou colocar à disposição – determinado serviço público específico e divisível ou praticar determinado ato de polícia.

Desta forma, em se tratando de uma taxa de fiscalização, caracterizada como taxa de polícia, pois decorrente do exercício deste poder, dada a necessidade de estar ligada às despesas que essa atividade impõe ao órgão público que a realiza, a questão é verificar o efetivo custo desta atividade fiscalizadora, levando em consideração todos os dados pertinentes, como, por exemplo, a distância a ser percorrida pelas equipes de fiscalização, o número de estabelecimentos a serem fiscalizados, o tempo a ser gasto na atividade, a maior ou menor dificuldade de acesso aos dados a serem fiscalizados, seu volume e complexidade, enfim, tudo que influencie a quantificação do custo desta atividade.

Há tempos a jurisprudência pátria é uníssona no sentido de que a base de cálculo das taxas deve ser compatível com a hipótese de incidência, qual seja, atividade estatal exercida através do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível, condenando a utilização de elementos que não dizem respeito ao custo da atividade, tais como o número de empregados, o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção, etc. Veja-se:

**TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. SENDO A TAXA UMA CONTRAPRESTAÇÃO DA ATIVIDADE ESTATAL DESENVOLVIDA GENERICAMENTE EM PROL DO CONTRIBUINTE, SEU FATO GERADOR É ESSA ATIVIDADE, A ESTE DEVENDO CORRESPONDER A BASE DE CÁLCULO. A TAXA DE LICENÇA NÃO PODE TER POR BASE DE CÁLCULO O VALOR DO PATRIMÔNIO, A RENDA, O VOLUME DA PRODUÇÃO, O NUMERO DE EMPREGADOS OU OUTROS ELEMENTOS QUE NÃO DIZEM RESPEITO AO CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL, NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, 1985) (Grifou-se)**

A teor dos artigos 77 e 78 do CTN, é legítima a cobrança pelo Município de taxa em contrapartida ao exercício do poder de polícia. Entretanto, a taxa de licença de publicidade, não pode ter por base de cálculo as dimensões do anúncio, já que **o tamanho da placa publicitária em nada influencia o custo da atividade estatal**, no exercício regular do poder de polícia. (SANTA CATARINA, Tribunal de Justiça, 2013) (Grifou-se)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO SANITÁRIA. ANVISA. LEI 9.782/1999. RESOLUÇÃO-RDC 346/2003. NATUREZA JURÍDICA. TAXA. BASE DE CÁLCULO DE IMPOSTO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. ILEGALIDADE. 1. A cobrança, pela ANVISA, do registro e da renovação de licença das marcas de produtos derivados do tabaco, na forma prevista na Lei 9.782/1999, decorre do exercício de seu poder de polícia, e por essa razão, tem natureza jurídica de taxa. 2. A atividade estatal, no caso, visa ao interesse público e tem o intuito de controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública. 3. À taxa é conferido regime jurídico de direito público tributário. Sujeita-se aos princípios**

tributários, como os da proporcionalidade, da razoabilidade e da igualdade. 4. **A base de cálculo das taxas deve representar correlação ou equivalência razoável entre o valor pago e o custo da ação estatal.** 5. Arguição de inconstitucionalidade do item 9.1 do Anexo II da Lei 9.782/1999 acolhida. (BRASÍLIA, Tribunal Regional Federal da Primeira Região, 2013) (Grifou-se)

AÇÃO DECLARATÓRIA - TAXA - SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIO - LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA EM DECISÃO PROFERIDA EM SEDE DE ADIN - BASE DE CÁLCULO - CASO CONCRETO - IMPOSSIBILIDADE. - A taxa estadual cobrada das pessoas jurídicas e devida pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio revela-se constitucional, conforme decisão "erga omnes" proferida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada por este Tribunal, pois configura um serviço específico prestado por unidade autônoma da Administração, distinto da segurança pública, e divisível. - **No que se refere à base de cálculo, esta deve representar legitimamente o custo total da atuação estatal**, e, nesta hipótese particular, decorre da "carga de incêndio específica" expressa em megajoules por metro quadrado (MJ/m<sup>2</sup>). (BELO HORIZONTE, Tribunal de Justiça, 2011) (Grifou-se)

A respeito da jurisprudência, entendemos pertinente destacar, apenas a título de informação, que uma das grandes inovações do novo Código de Processo Civil (CPC/2015) foi a expressa tratativa dos precedentes judiciais sob a ótica de uma eficácia obrigatória, vale dizer, o sucesso de uma determinada demanda dependerá da existência de um precedente judicial acerca da questão posta.

Sem querer entrar no mérito desta inovação, o que certamente renderia assunto para a elaboração de mais um artigo, o fato é que, com o novo CPC/2015, a jurisprudência passa a ter inegável força vinculante, assumindo papel de verdadeira protagonista na tomada de decisões judiciais.

Notadamente na seara tributária, em que a preocupação com os princípios constitucionais mostra-se ainda mais evidente e necessária, espera-se que estas mudanças sirvam como forma de concretização da segurança jurídica nas decisões judiciais, criando um Poder Judiciário mais estável e coerente que o atual.

Da análise dos julgados acima colacionados, constata-se, sem maiores problemas, um perfeito alinhamento do entendimento do Poder Judiciário com a doutrina que vem sendo citada neste trabalho. Onde residiria, então, a problemática que motivou a elaboração do presente artigo?

Para responder a esta indagação, cumpre esclarecer que a jurisprudência, apesar de suas irretocáveis decisões confirmando a premissa da equivalência entre o custo da atividade estatal e o montante da taxa, quando diante de um caso concreto envolvendo a discussão dos valores de determinada taxa, não realiza uma análise mais aprofundada do tema, de modo a verificar se, efetivamente, a premissa da equivalência está sendo observada.



Explica-se com o seguinte exemplo: existem no âmbito do Tribunal Regional Federal da Primeira Região diversos julgados sobre a taxa da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), instituída pela Lei Federal nº 9.782/99, afirmando que a sua base de cálculo deve representar correlação ou equivalência razoável entre o valor pago e o custo da ação estatal<sup>3</sup>.

Em ação movida por empresas de tabaco questionando a constitucionalidade da referida taxa incidente sobre produtos fumígenos, porquanto o valor desta exação é o mais elevado de todos – à época, no importe de R\$ 100.000 (cem mil reais) –, foi alegada ofensa ao princípio da razoável equivalência ou da razoável proporcionalidade, haja vista que o custo do serviço que o Estado colocará à disposição de seus usuários é desproporcional ao valor por ele cobrado, bem como que a cobrança da referida taxa em valor exagerado importa em claro desvio de finalidade, consistente na simples produção de receita, quando o correto seria a retribuição por um serviço prestado pela Administração Pública.

No julgamento desta ação, que foi improcedente<sup>4</sup>, a Corte Especial concluiu não haver qualquer ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia tributária, entendendo estar justificado o alto custo no exercício regular desse poder de polícia diante da complexa atividade do poder de polícia da ANVISA na fiscalização e controle dos produtos derivados do tabaco, em dimensão planetária e precautiva de proteção à saúde pública.

Realmente, não se pode negar que se trata de um argumento extremamente considerável. Contudo, uma taxa no valor de R\$ 100.000 (cem mil reais) mereceria, a nosso ver, uma análise mais acurada quanto aos custos envolvidos. Aduz-se a complexidade do poder de polícia conferido à ANVISA, mas quais seriam, exatamente, estas atividades, a fim de justificar tão elevada despesa para o ente? De um modo geral, isto os Tribunais não abordam e nem os órgãos incumbidos dessas atividades são instados a se manifestarem a respeito.

<sup>3</sup> TRF1, AC 0034152-31.1999.4.01.3400/DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.1266 de 26/03/2013.

<sup>4</sup> TRF1, INAC 0034152-31.1999.4.01.3400/DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JIRAIR ARAM MEGUERIAN, Rel. Acor. DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA PRUDENTE, CORTE ESPECIAL, e-DJF1 p.7 de 04/07/2014.

Felizmente, encontramos um precedente judicial<sup>5</sup> que bem demonstra o que pretendemos evidenciar com o presente trabalho, envolvendo a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), instituída pelo artigo 3º da Lei Federal nº 9.716/1998.

Em decorrência de reajuste determinado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 257, de 20/05/2011, os valores do referido tributo sofreram desproporcional e excessivo aumento. Por este motivo, foi ajuizada ação ordinária visando a declaração da ilegalidade da Portaria acima citada, que aumentou os valores da Taxa de Utilização do Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Não obstante em primeira instância a ação tenha sido julgada improcedente, em segunda instância o nobre desembargador deu parcial provimento à apelação interposta pela empresa demandante para o fim de reconhecer que o aumento dos valores da taxa não observou o critério estabelecido no §2º do art. 3º da Lei Federal nº 9.716/1998, qual seja, custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

Nas palavras do Desembargador Relator Rômulo Pizzolatti,

confrontando-se os custos de operação e investimentos com os valores arrecadados, observa-se que, mesmo sem reajuste entre os anos de 1999 e 2011, o valor arrecadado com a taxa de utilização do SISCOMEX cobria, na média, tais custos, lembrando-se que esses custos referem-se a todo o parque tecnológico da RFB e não a apenas parte dele. Porém, com o aumento estabelecido pela Portaria nº 257, de 2011, verifica-se, pelos dados acima, que a arrecadação corresponde a mais de 4 vezes os custos de operação e investimentos em todo o parque tecnológico da RFB. Eis aí o excesso, contra o qual reclama, com razão, a demandante (excerto do acórdão que julgou a apelação interposta nos autos nº 5018829-32.2014.4.04.7201/SC, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região)

Ou seja, o nobre Desembargador não poderia ter entendido mais acertadamente: considerando que a base de cálculo das taxas deve representar correlação ou equivalência razoável entre o valor pago e o custo da ação estatal, no caso deste precedente em comento, os valores da taxa, após o reajuste implementado, cobriram até 4 (quatro) vezes mais os custos da atividade estatal desenvolvida, ou seja, configurou manifesto desvio de finalidade, o que foi reconhecido com louvor pelo respeitável julgador.

<sup>5</sup> Autos nº 5018829-32.2014.4.04.7201/SC, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da Quarta Região.



Ainda mais inovadora e digna de destaque foi a circunstância de que, no precedente em análise, o Poder Judiciário determinou à União, sujeito ativo da taxa, que indicasse, em valores, quais eram os custos de operação do SISCOMEX e quais eram os valores arrecadados com a taxa criada para o seu custeio, a fim de confrontá-los e concluir se realmente havia a necessária equivalência entre eles.

Além dos casos ora exemplificados, chamou atenção para a questão do montante das taxas a seguinte situação, recentemente ocorrida, envolvendo a Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária (TFVS), instituída pela Lei Federal nº 9.782/1999, e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), prevista na Lei Federal nº 6.938/1981: através da expedição de determinada portaria, cujos efeitos passaram a vigorar a partir da data da sua publicação, foi realizada uma suposta atualização monetária dos valores de tais taxas.

Ocorre que esta “mera” atualização redundou em um significativo, para não dizer descabido aumento, acarretando, em alguns casos, o dobro do valor inicialmente exigido, sendo manifestamente incondizente com os gastos que tais entes a quem se destinam a exação têm com o efetivo exercício do poder de polícia e prestação ou disponibilização de serviço público específico e divisível.

Infeliz e lamentavelmente, a verdade é que o aumento dos valores da TFVS e TCFA importou em claro e manifesto desvio de finalidade, consistente na simples produção de receita, quando o correto seria a justa retribuição pelas despesas efetivamente incorridas pela Administração Pública no exercício de suas atividades.

Nas palavras do professor Roque Antonio Carraza, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos, embora seja isto, claramente, o que se tem presenciado neste tumultuado momento crítico pelo qual atravessa o país.

É, pois, neste contexto que se revela necessário que o montante das taxas reflita os preceitos de justiça fiscal. Pagar uma taxa sabendo-se que aquele valor é, efetivamente, o adequado para retribuir a atuação do Estado é, indubitavelmente, uma questão de justiça fiscal, que pressupõe, diante da receita e da despesa, uma arrecadação suficiente e uma aplicação eficiente e adequada do arrecadado, incluindo a população na tarefa de contribuir, dirigir e fiscalizar a aplicação do dinheiro arrecadado.

A propósito, imperioso destacar que a justiça fiscal foi, inclusive, o que norteou os que atribuíram a famigerada característica retributiva às taxas.

Isto porque tal característica encontra-se inserida num cenário de oposição de interesse geral e interesse particular, no seguinte sentido: se a sociedade como um todo concorre para o custeio de todas as despesas gerais do Estado, aqui entendidas como aquelas que se prestam a satisfazer interesses gerais, isto é, de todos, não faria sentido e nem seria justo que toda a sociedade, também, tivesse que cobrir as despesas do Estado com interesses individuais, aqui entendidos como aqueles que trariam vantagens a pessoas específicas.

Consoante deixou consignado Roberto Ferraz:

Assim, o elemento contraprestação inserido em inúmeras definições de taxa, há de ser entendido como reflexo da preocupação com a *justiça fiscal*, isto é, como um reflexo que responde àquela visão particular, num contexto de contraposição de interesse individual ao geral. (FERRAZ, 2013, p. 45/46)

Conclui-se, assim, que se a definição dos valores a serem cobrados a título de taxas for realizada observando-se a premissa de correspondência com o efetivo custo da atuação estatal, além do cumprimento da própria determinação constitucional, verifica-se estar realizando a própria justiça fiscal.

A reflexão que se pretende deixar com o presente artigo é que a suposta equivalência entre o montante das taxas e a sua base de cálculo, aparentemente tida como certa na maioria das taxas de que se tem notícia, seja efetiva e ostensivamente evidenciada, vale dizer, que juntamente com a lei na qual se estabeleçam os valores de determinada taxa, exista um ato, uma justificativa, à luz, inclusive, do princípio da transparência fiscal, que demonstre como e por que se chegou naquele determinado valor.

Pretende-se, com este artigo, reverter o atual cenário de relegar ao contribuinte, caso queira discutir o montante da taxa exigida, ter de recorrer ao Poder Judiciário para tanto, até porque quem dispõe, ou pelo menos deveria dispor da informação relativa aos gastos incorridos nas atividades ensejadoras de taxa é a própria Administração Pública.

#### IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, verificou-se que taxa é espécie do gênero tributo vinculado, cuja hipótese de incidência prevê uma atuação estatal específica, diretamente referível ao contribuinte, consistente no exercício regular do poder de polícia (taxa de polícia) ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à sua disposição, de serviço público específico



e divisível (taxa de serviço), sendo um tributo cuja destinação é posta pela própria Constituição como aspecto integrante do seu regime jurídico.

Neste passo, verificou-se que a retributividade é a principal característica das taxas, vale dizer, as taxas visam retribuir pecuniariamente a atuação estatal prevista na sua hipótese de incidência, que pode ser ou o serviço público específico e divisível prestado ou colocado à disposição do contribuinte, ou o ato decorrente do efetivo exercício do poder de polícia.

Nesta ordem de ideias, apesar da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional não se referirem direta e expressamente a respeito do valor a ser cobrado a título de taxas, por uma questão de coerência lógica com as premissas acima fixadas, por se tratar de tributo vinculado com destinação constitucional específica, definiu-se que o *quantum* das taxas deve estar necessariamente vinculado às despesas suportadas pelo Estado com a sua atuação, pois sendo a taxa uma contraprestação da atividade estatal desenvolvida genericamente em favor do contribuinte, sua hipótese de incidência é essa atividade, a esta devendo corresponder à base de cálculo.

Ponderou-se que, não obstante a premissa de que será inconstitucional, por desvirtuamento de sua base de cálculo, a taxa em que não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o seu montante, é impossível haver uma precisão matemática entre o valor cobrado a título de taxa e a despesa que o Estado efetivamente incorreu para prestar uma das hipóteses de incidência ensejadoras da taxa, pelo o que deverá haver, no mínimo, uma estimativa razoável deste custo, sendo este elemento obrigatoriamente previsto, inclusive, nas leis orçamentárias.

A problemática da questão relativa ao montante das taxas reside, na verdade, na constatação de que, na prática, não se sabe se os valores fixados correspondem àqueles tidos como suficientes para custear as despesas incorridas pelo erário para atuar nas ações configuradoras das hipóteses de incidência ensejadoras das taxas.

Não bastasse isto, tem-se frequentemente presenciado, em um momento tão crítico pelo qual atravessa o país, o desvirtuamento da base de cálculo das taxas, que vêm sendo utilizadas, quase que sem nem disfarçar, para o estrito fim de aumentar a arrecadação, o que é completamente errado, tendo em vista a já cansativa afirmação de que se trata de um tributo com destinação constitucional específica, não podendo ser utilizada para fins diferentes daqueles previstos em sua hipótese de incidência.



E à luz dos preceitos da justiça fiscal, que pressupõe uma arrecadação suficiente e uma aplicação eficiente e adequada do arrecadado, inclusive com a participação da população na tarefa de contribuir, dirigir e fiscalizar a aplicação do dinheiro arrecadado, é que o montante das taxas deve ser repensado, vale dizer, os contribuintes têm o direito de pagar uma taxa sabendo-se que o seu valor é, efetivamente, o adequado para retribuir a atuação do Estado que, de alguma forma, lhes aproveita.

Defende-se que a premissa da equivalência entre o custo da atividade estatal e o montante da taxa não exista apenas no plano teórico. Diante de um caso concreto envolvendo a discussão dos valores de determinada taxa, que a Administração Pública ou mesmo o Poder Judiciário verifiquem se, efetivamente, a premissa da equivalência está sendo observada, levando em consideração todos os dados pertinentes para a quantificação do custo da atividade que se pretende cobrir com a cobrança da taxa, como, por exemplo, em se tratando de uma taxa de polícia, a distância a ser percorrida pelas equipes de fiscalização, o número de estabelecimentos a serem fiscalizados, a maior ou menor dificuldade de acesso aos dados a serem fiscalizados, etc., devendo este mesmo raciocínio ser aplicado às taxas de serviço.

Proporcionando aos contribuintes e a todos os interessados a forma como se chegou na definição de determinado valor cobrado a título de taxa, além de ser uma questão de transparência e justiça fiscal, possibilita-se evitar os tão lamentáveis, porém, frequentes desvios de finalidade, ao utilizar o instituto das taxas para simples produção de receita, quando a sua verdadeira finalidade é apenas e tão somente retribuição pelas despesas efetivamente incorridas pela Administração Pública no exercício das atividades que dão ensejo à cobrança de tais tributos.





## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BELO HORIZONTE, Tribunal de Justiça, *Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0024.08.180570-7/001*, Relator Desembargador Geraldo Augusto, 1ª Câmara Cível, julgamento em 30/11/2010, publicação da súmula em 21/01/2011.

BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, *RE nº 100.201/SP*, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Madeira, DJ de 22/11/1985.

\_\_\_\_\_, Tribunal Regional Federal da Primeira Região, *AC nº 0034152-31.1999.4.01.3400/DF*, Relator Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 p.1266 de 26/03/2013.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CREDDO, Raquel de Naday Di. O pagamento de tributos e a justiça fiscal. In: *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 3, 2012, p. 189/210. Disponível em: [http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista\\_PGE\\_2012/Artigo\\_7\\_O\\_pagamento\\_de\\_tributos.pdf](http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf). Acesso em: 11/04/2016.

FERRAZ, Roberto. *Taxa: instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MACÊDO, Lucas Buril de. A disciplina dos precedentes judiciais no direito brasileiro: do anteprojeto ao Código de Processo Civil, In *Novo CPC e o processo tributário*. Coord.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de e CUNHA, Leonardo Carneiro da. São Paulo: Focofiscal, 2015. p. 217/254.

SANTA CATARINA, Tribunal de Justiça, *AC nº 2012.032904-8*, Relator Desembargador Pedro Manoel Abreu, da Capital, DJ de 30/04/2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2004.



\_\_\_\_\_, Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 2º a 5º, *In Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 37/55.

