

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

GUILHERME BROTO FOLLADOR

A TAXA E O SEU ‘QUANTUM’: LIMITES ESTRUTURAIS E FUNCIONAIS

CURITIBA

2026

GUILHERME BROTO FOLLADOR

A TAXA E O SEU 'QUANTUM': LIMITES ESTRUTURAIS E FUNCIONAIS

Tese apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2026

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Follador, Guilherme Broto

A taxa e o seu 'quantum': limites estruturais e funcionais /
Guilherme Broto Follador. – Curitiba, 2026.

1 recurso on-line : PDF.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor
de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.
Orientador: José Roberto Vieira.

1. Taxas. 2. Legisladores 3. Incidência tributária - Brasil. I.
Vieira, José Roberto. II. Título. III. Universidade Federal do
Paraná.

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DOUTORADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE DOUTOR EM DIREITO

No dia trinta de março de dois mil e vinte e seis às 16:00 horas, na sala de Videoconferência - 311 , PPGD UFPR - Praça Santos Andrade, 50 - 3º andar, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de tese do doutorando **GUILHERME BROTO FOLLADOR**, intitulada: **"A Taxa e o seu 'Quantum': Limites Estruturais e Funcionais"**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: JOSÉ ROBERTO VIEIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), DONOVAN MAZZA LESSA (SEM VINCULO COM INSTITUICAO DE ENSINO), RODRIGO LUÍS KANAYAMA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), ANDRE MENDES MOREIRA (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO), MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de doutor está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

Observações: Que conste em ata, de forma expressa a veemente recomendação da banca de publicação imediata, em face da sua excepcional qualidade científica.

CURITIBA, 30 de Março de 2026.

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 20:59:13.0

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 16:25:44.0

DONOVAN MAZZA LESSA

Avaliador Externo (SEM VINCULO COM INSTITUICAO DE ENSINO)

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 17:33:50.0

RODRIGO LUÍS KANAYAMA

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

07/04/2026 16:20:34.0

ANDRE MENDES MOREIRA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

Assinatura Eletrônica

07/04/2026 12:59:28.0

MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da tese de Doutorado de **GUILHERME BROTO FOLLADOR**, intitulada: "**A Taxa e o seu 'Quantum': Limites Estruturais e Funcionais**", sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de doutor está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 30 de Março de 2026.

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 20:59:13.0

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 16:25:44.0

DONOVAN MAZZA LESSA

Avaliador Externo (SEM VINCULO COM INSTITUICAO DE ENSINO)

Assinatura Eletrônica

06/04/2026 17:33:50.0

RODRIGO LUÍS KANAYAMA

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

07/04/2026 16:20:34.0

ANDRE MENDES MOREIRA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

Assinatura Eletrônica

07/04/2026 12:59:28.0

MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Providência, que me permitiu chegar até aqui com saúde.

Agradeço a Lu, Dudu e Leo, razão de tudo.

Agradeço a meus pais, a minha irmã e a toda a minha família, pelo apoio que torna tudo mais leve.

Agradeço ao Professor José Roberto Vieira, mestre absoluto, no mais pleno sentido.

Agradeço aos demais membros da banca, Professores Rodrigo Luís Kanayama, Donovan Mazza Lessa, André Mendes Moreira e Maurício Dalri Timm do Valle, pela disposição de ler e avaliar este trabalho e a generosidade em com ele contribuir.

Agradeço aos amigos Maurício do Valle, Carlos Renato Cunha, Lillian Brunetta, Cláudia Maria Borges Costa Pinto, Ricardo Siqueira de Carvalho e Valterlei da Costa, pelos livros e artigos emprestados e sugeridos, pela disposição para a discussão de pontos do trabalho e, em relação aos últimos dois, pela leitura generosa, sem deixar de ser crítica, de grande parte deste texto.

Agradeço ao Professor Assis e aos meus demais sócios e colegas de escritório – Paulo, Isa, Marina, Duda, Eloise, Mariana e Vitor – sem cujo suporte não teria sido possível conciliar a produção deste trabalho com o dia a dia da advocacia.

Agradeço à Pontifícia Universidade Católica do Paraná, pela formação em Ciências Contábeis.

Agradeço, por fim, aos professores, servidores e colegas do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, por ajudarem a construir todos os dias o bom nome dessa gloriosa instituição.

“Voa a meia altura, Ícaro, recomendo-te, para que, se fores demasiado baixo,
o mar não pese nas penas, e, demasiado alto, não as queime o fogo”.

OVÍDIO¹

¹ **Metamorfoses**, p. 201-202.

RESUMO

A tese investiga os limites impostos ao legislador na fixação do *quantum* das taxas. Parte-se da premissa de que as normas de competência que autorizam a sua instituição programam tanto as suas regras-matrizes de incidência (estrutura) quanto o destino a ser dado ao montante arrecadado aos contribuintes, em vista das despesas que se destinam a custear (função fiscal). Inicialmente, o trabalho justifica essa premissa e procura delimitar o campo de aplicação das futuras conclusões, mediante a definição de critérios para distinguir as taxas de outras prestações devidas ao Estado, tanto tributárias como não tributárias. Em seguida, examina-se cada traço da norma impositiva das taxas, visando a demonstrar que a única base de cálculo compatível com a materialidade desse gênero tributário é o custo individual da ação estatal descrita na hipótese de incidência, e que a função da alíquota é indicar em que medida esse custo individual deverá ser suportado pelo próprio contribuinte, e não por receitas gerais. Conclui-se, também, que o legislador somente pode cumprir com os ditames da segurança jurídica se, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, informar eficazmente o contribuinte das consequências que advirão caso esse evento se verifique, sendo essa a principal razão pela qual deve fixar a base de cálculo das taxas mediante o emprego de presunções e estimativas, cuja razoabilidade caberá ao Judiciário controlar, valendo-se, quando necessário, da distribuição dinâmica do ônus da prova. Finalmente, o exame da perspectiva funcional conduz à conclusão de que os limites à atuação do legislador são dados pelos ditames da cobertura geral e da cobertura especial de custos, centrados, respectivamente, nas noções de “custo total” e de “custo unitário”. O exame desses conceitos, feito com amparo na Ciência Contábil e nas normas que regulam a contabilidade pública no Brasil, fornece alguns parâmetros concretos para definir a partir de que medida o legislador (presumivelmente) terá incorrido em desvio de finalidade na instituição das taxas, justificando a declaração (total ou parcial) de sua invalidade, ou, pelo menos, a inversão do ônus da prova em desfavor do ente tributante. Finalmente, examina-se o tema da extrafiscalidade, concluindo que, quando a busca por fins extrafiscais implicar o emprego de critério de repartição dos encargos tributários que seja divergente do da equivalência ao custo, o espaço para a sua aplicação no âmbito das taxas será diminuto, porquanto sempre condicionado à observância dos limites da cobertura geral e da cobertura especial de custos.

Palavras-chave: Taxa. Custo. Estrutura. Função. Regra-matriz de incidência tributária. Cobertura de custos.

ABSTRACT

This thesis investigates the constitutional constraints on legislative discretion to set the *quantum* of fees. It proceeds from the premise that competence norms authorizing the institution of fees determine both the tax-incidence rule – the structural framework – and the fiscal purpose governing the allocation of collected revenues from taxpayers in view of that objective. The study first justifies this premise and delineates the scope of its conclusions by establishing criteria to distinguish fees from other obligations owed to the State, whether tax-based or otherwise. It then examines each element of the normative structure governing fees, demonstrating that the sole tax base compatible with the material scope of this class of levy is the individual cost of the specific state action described in the incidence hypothesis. The function of the tax rate is to indicate the extent to which such individual cost must be borne by the taxpayer, as opposed to general revenues. The thesis further concludes that the legislature can satisfy the demands of legal certainty only by informing the taxpayer, before the occurrence of the taxable event, of the consequences that will follow if the event materializes. Accordingly, the legislature must establish fee bases through the use of presumptions and estimates whose reasonableness remains subject to judicial review, including through dynamic burden-of-proof allocation where warranted. Finally, the examination of the functional perspective leads to the conclusion that limits on legislative action derive from the principles of general and special cost coverage, grounded respectively in the notions of "total cost" and "unit cost." With support on accounting science and the norms governing public accounting in Brazil, we find concrete parameters for determining when the legislature presumptively deviates from the constitutional purpose of fees, thereby justifying either full or partial invalidation of the levy or, minimally, reversal of the evidentiary burden against the taxing authority. The thesis concludes by addressing extrafiscality, holding that when the pursuit of extrafiscal objectives requires a burden-allocation criterion diverging from cost equivalence, the permissible scope for extrafiscal application within fee taxation becomes necessarily narrow and remains strictly conditioned by the limits of general and special cost coverage.

Keywords: Fee. Cost. Structure. Function. Tax-incidence rule. Cost coverage.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Definições das espécies tributárias no modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID	46
TABELA 2 – Atividade a custear e prestação correspondente	95
TABELA 3 – Comparativo das propostas de Donovan Lessa e deste trabalho para a estrutura do critério quantitativo das taxas	275
TABELA 4 – Apuração do custo a partir da despesa orçamentária executada	331
TABELA 5 - Anexo I (nota n. 216) – Quadro comparativo das definições de tributos no Anteprojeto, no Projeto e no texto final do Código Tributário Nacional	408

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Espécies tributárias a partir da estrutura 110

FIGURA 2 – Espécies tributárias a partir da função 111

FIGURA 3 – Espécies tributárias segundo a restituibilidade 111

GRÁFICO 1 – Escores de eficiência médios por país na prestação de serviços públicos 361

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CTN	Código Tributário Nacional
DPVAT	Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre
EC	Emenda Constitucional
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRGA	Instituto Rio-Grandense do Arroz
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre as Transmissões <i>Causa Mortis</i> e Doações

OEA	Organização dos Estados Americanos
PIS	Programa de Integração Social (contribuição)
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIGPlan	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE ABREVIATURAS

art.	-	artigo
arts.	-	artigos
e.g.	-	<i>exempli gratia</i> (por exemplo)
ed.	-	edição
etc.	-	<i>et cetera</i> (e as demais coisas)
i.e.	-	<i>id est</i> (isto é)
min.	-	Ministro
n.	-	número
p.	-	página
par.	-	parágrafo
rel.	-	relator
s.d.	-	sem data
s/p	-	sem página
v.	-	volume
v.g.	-	<i>verbi gratia</i> (por exemplo)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. AS TAXAS ENTRE AS PRESTAÇÕES DEVIDAS AO ESTADO	8
2.1. INTRODUÇÃO	8
2.2. UM MUNDO DE TAXAS	9
2.3. AS TEORIAS RELATIVAS ÀS TAXAS	15
2.3.1. Introdução	15
2.3.2. As taxas na Ciência das Finanças	21
2.3.2.1. Generalidades	21
2.3.2.2. Taxa como contraprestação devida numa relação de troca	22
2.3.2.3. Taxa como compensação por uma vantagem especial	26
2.3.2.4. Taxa como meio de satisfazer necessidades públicas divisíveis	27
2.3.2.5. Taxa como meio de distribuição política do custo de serviço divisível	29
2.3.3. Teorias sobre a taxa nas Ciências dos Direitos Financeiro e Tributário	32
2.3.3.1. Generalidades	32
2.3.3.2. Taxa como ônus para a obtenção de um serviço ou vantagem	33
2.3.3.3. Taxa como tributo cuja causa é o custo do serviço estatal especificamente referido ao contribuinte	35
2.3.3.4. Taxa como tributo cuja hipótese de incidência é a prestação de uma atividade estatal especificamente referida ao contribuinte	38
2.3.3.5. Taxa como tributo cuja base de cálculo é o valor da ação estatal	43
2.3.3.6. Taxa como tributo vinculado a uma atividade estatal, não restituível e cujo montante é afetado a uma finalidade específica	45
2.3.3.7. Outras teorias sobre taxas, preços públicos e/ou tarifas	50
2.4. A TAXA ENTRE AS EXAÇÕES, NO DIREITO POSITIVO E NA JURISPRUDÊNCIA NACIONAIS	54
2.4.1. Considerações iniciais	54
2.4.2. Brasil-colônia e Brasil-império: uma “barafunda” de imposições	55
2.4.3. As espécies tributárias nas primeiras Constituições republicanas	57
2.4.4. Decretos-Leis n. 1.804/1939 e 2.416/1940 e Lei n. 4.320/1964	59
2.4.5. A Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional n. 18/1965	62
2.4.6. O Código Tributário Nacional	66
2.4.7. A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/1969	72
2.4.8. A Constituição de 1988	74
2.5. A TAXA E SUAS FRONTEIRAS NO DIREITO BRASILEIRO	80

2.5.1. Introdução	80
2.5.2. A taxa e as prestações não tributárias	81
2.5.2.1. Algumas determinações decorrentes do conceito de tributo	81
2.5.2.2. Distinção entre taxa, preço, preço público e tarifa	85
2.5.2.2.1. Questão terminológica: tarifa, preço e preço público	85
2.5.2.2.2. Taxa, preço, preço público e tarifa	87
2.5.3. As taxas entre os tributos	96
2.5.3.1. Considerações iniciais	96
2.5.3.2. Todo tributo é meio de auferir receitas para custear despesas	99
2.5.3.3. A especiação dos tributos é tema afeto à competência tributária	102
2.5.3.4. A igualdade só se pode aplicar em vista de uma finalidade	105
2.5.3.5. Não há óbice lógico a classificar segundo mais de um critério, se hierarquizados para gerar apenas uma divisão dicotômica em cada etapa	107
2.5.3.6. Todo tributo “extrafiscal” é, ainda assim, fiscal	113
2.5.3.7. A classificação estrutural-funcional dos tributos na Constituição	114
2.6. NOSSO CONCEITO DE TAXA E OS PRÓXIMOS PASSOS	118
3. LIMITES ESTRUTURAIS AO QUANTUM DAS TAXAS	120
3.1. INTRODUÇÃO	120
3.2. FUNÇÃO DAS LEIS COMPLEMENTARES EM MATÉRIA DE TAXAS	120
3.3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	124
3.4. AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA POSSÍVEIS DAS TAXAS	131
3.4.1. Considerações iniciais	131
3.4.2. Critério material: pontos comuns aos dois gêneros de taxa	133
3.4.2.1. Primeiras palavras	133
3.4.2.2. As taxas incidem sobre conduta do Estado	135
3.4.2.3. A ação estatal ensejadora de taxa é referida a contribuintes determinados: especificidade e divisibilidade	14'
3.4.2.4. Taxas incidem sobre atividades administrativas reguladas e regulares	153
3.4.2.5. As imunidades e demais “limitações constitucionais ao poder de tributar” aplicam-se aos dois gêneros de taxa	155
3.4.3. Critério material das taxas: pontos específicos de cada gênero	157
3.4.3.1. Introdução	157
3.4.3.2. Taxas de polícia	157
3.4.3.2.1. O complemento: o poder de polícia	158
3.4.3.2.1.1. Origens do poder de polícia	168
3.4.3.2.1.2. O conceito de “poder de polícia” para fins tributários	164

3.4.3.2.1.2.1. Introdução	164
3.4.3.2.1.2.2. “Atividade da Administração Pública”	165
3.4.3.2.1.2.3. Que limita ou disciplina “direito, interesse ou liberdade”	169
3.4.3.2.1.2.4. Que “... regula a prática de ato ou a abstenção de fato...”	174
3.4.3.2.1.2.5. “... em razão de interesse público...”	175
3.4.3.2.2. O verbo (e os advérbios)	178
3.4.3.2.2.1. Introdução	178
3.4.3.2.2.2. Exercer	179
3.4.3.2.2.3. Regularmente	180
3.4.3.2.2.4. Efetivamente	183
3.4.3.2.3. Síntese do critério material das taxas de polícia	189
3.4.3.3. Taxas de serviço público	189
3.4.3.3.1. Introdução	189
3.4.3.3.2. O verbo/locução verbal: “prestar” ou “pôr/manter à disposição”	189
3.4.3.3.3. O complemento: “serviço público” (específico e divisível)	196
3.4.3.3.3.1. Introdução	196
3.4.3.3.3.2. Origens e transformações do serviço público	198
3.4.3.3.3.3. A noção constitucional de “serviço público” para fins de taxa	203
3.4.3.3.3.4. Que atividades, concretamente, são serviços públicos, no texto constitu- cional?	206
3.4.3.3.4. Síntese do critério material das taxas de serviços públicos	212
3.4.4. Critério temporal	212
3.4.5. Critério espacial	219
3.5. CONSEQUENTE POSSÍVEL DAS TAXAS	224
3.5.1. Introdução	224
3.5.2. Critério pessoal	224
3.5.2.1. Sujeito ativo	224
3.5.2.2. Sujeitos passivos	228
3.5.3. Critério quantitativo	234
3.5.3.1. Considerações iniciais	234
3.5.3.2. Conceito e funções da base de cálculo na estrutura das taxas	234
3.5.3.3. Conceito e funções da alíquota na estrutura normativa das taxas	237
3.5.3.4. A indispensabilidade da base de cálculo e da alíquota	238
3.5.3.5. As unidades de medida no critério quantitativo das taxas	244
3.5.3.6. A base de cálculo das taxas e o art. 145, §2º, da Constituição	250
3.5.3.7. Valor da atividade estatal: custo, e não preço	255
3.5.3.8. A adoção do custo como base de cálculo pelo direito brasileiro	262

3.5.3.8.1. Introdução	262
3.5.3.8.2. No direito positivo e na doutrina	262
3.5.3.8.3. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	265
3.5.3.9. Que custo?	269
3.5.3.9.1. Introdução	269
3.5.3.9.2. Custo individual, e não total	270
3.5.3.9.3. Custo individual, e não unitário	273
3.5.3.9.4. Custo (individual) contábil, e não econômico	276
3.5.4. A exigência de coerência entre o valor da taxa e o custo orçado e os papéis da lei e do regulamento na determinação do <i>quantum</i> do tributo	278
4. LIMITES FUNCIONAIS AO QUANTUM DAS TAXAS	291
4.1. INTRODUÇÃO	291
4.2. JUSTIÇA E IGUALDADE	292
4.3. JUSTIÇA E IGUALDADE TRIBUTÁRIAS	297
4.4. LIMITES AO QUANTUM IMPOSTOS PELOS FINS FISCAIS DAS TAXAS	304
4.4.1. Introdução	304
4.4.2. Que gastos as taxas se prestam a custear	305
4.4.2.1. Introdução	305
4.4.2.2. Eficiência e praticabilidade administrativas e o dever de o Estado conhecer e controlar os seus custos	306
4.4.3. A cobertura geral de custos	317
4.4.3.1. Introdução	317
4.4.3.2. A cobertura “geral” não precisa ser “total”	317
4.4.3.3. O que compõe o “custo total” de uma atividade administrativa?	320
4.4.3.4. O excesso de arrecadação e a malversação do produto da arrecadação como evidências do desvio de finalidade	333
4.4.3.4.1. Introdução	333
4.4.3.4.2. O excesso do produto da arrecadação da taxa e a vedação ao emprego de tributo com efeito de confisco como direito da coletividade	334
4.4.3.4.3. O desvio do produto da arrecadação	341
4.4.3.4.4. Conclusão do ponto	344
4.4.4. Cobertura especial de custos	345
4.4.4.1. Introdução	345
4.4.4.2. A finalidade fiscal das taxas e o critério adequado para ratear o custo total: equivalência ao custo individual, e não capacidade contributiva	345
4.4.4.3. O custo unitário	354

4.4.4.3.1. Introdução	354
4.4.4.3.2. Variações do custo unitário associadas à estimativa do número de unidades a serem executadas	355
4.4.4.3.3. Variações no custo unitário relacionadas à maior ou menor eficiência no desempenho da atividade pública	357
4.4.4.3.4. Variações decorrentes da escolha da(s) unidades(s) de atuação	362
4.4.4.3.5. Últimas considerações	369
4.5. AS TAXAS E A EXTRAFISCALIDADE: POSSIBILIDADES E LIMITES.....	371
4.5.1. Introdução	371
4.5.2. Quando a finalidade extrafiscal é promovida por meio do critério da equivalência ao custo	375
4.5.3. A aplicação da finalidade extrafiscal por meio de critério distinto da equivalência ao custo e o seu limite na cobertura individual do custo	378
4.5.3.1 Introdução	378
4.5.3.2. Legitimidade constitucional da finalidade extrafiscal	379
4.5.3.3. Controle de proporcionalidade	381
4.5.3.3.1. Adequação	381
4.5.3.3.2. Necessidade	384
4.5.3.3.3. Proporcionalidade em sentido estrito	385
5. CONCLUSÕES	388
ANEXO I (nota n. 216).....	408
REFERÊNCIAS (DOCTRINA E ATOS NORMATIVOS)	413
REFERÊNCIAS (JURISPRUDÊNCIA)	460

1. INTRODUÇÃO

Ultimamente, a atenção dos tributaristas está voltada para o que é novo e “disruptivo”. As novas tecnologias²; os novos arranjos contratuais e meios de pagamento³; as formas alternativas de solução de conflitos na seara tributária⁴; e, sobretudo, a miríade de temas introduzidos pela reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional (EC) n. 132, de 20 de dezembro de 2023.

Este trabalho segue na direção oposta. Volta-se para um gênero tributário antigo, que usualmente movimenta recursos financeiros pouco significativos, e que foi totalmente ignorado pela reforma tributária⁵.

Trata-se, ademais, de um gênero tributário usualmente negligenciado pelos estudiosos, conquanto examinado, de passagem, por muitos deles. PAULO DE BARROS CARVALHO registra que, a despeito de nossa “...longa

² VALTERLEI DA COSTA, As Disrupções Tecnológicas e o Direito Tributário do Futuro, **Direito Tributário Atual**, v. 59, p. 504-525; ANA CLÁUDIA BORGES DE OLIVEIRA, PAULO CALIENDO e VANESSA BULARA, As Expectativas da Inteligência Artificial no Contencioso Federal Brasileiro, **Direito Tributário Atual**, v. 61, p. 265-280; entre muitos outros.

³ AMANDA DE ANDRADE DUARTE *et al*, Tributos sobre Serviços Digitais: Uma pesquisa de direito comparado, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 61, p. 23-51; NATHALIA DE BEM FERRON, O IOF-Câmbio e as Operações de Criptocabo, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 60, p. 250-284; MÁRCIO PEDROSA JUNIOR, Tributação da Economia Digital: IOF-Câmbio nas Operações com *Stablecoins*, **Direito Tributário Atual**, v. 60, p. 227-249; RAFAEL OLIVEIRA BEBER PEROTO e RAPHAELA CONTE, *Split Payment na Reforma Tributária: Desafios e entraves à implementação no Contexto Brasileiro*, **Direito Tributário Atual**, v. 59, p. 443-467; entre muitos outros.

⁴ BRUNO RODRIGUES OLIVEIRA *et al*, A Transação Tributária e o Juízo Arbitral: Desafios e possibilidades no contencioso fiscal brasileiro, **Direito Unifacs – Debate Virtual**, n. 299, disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/issue/view/421>, acesso em: 19 jan. 2026; entre muitos outros.

⁵ Para se ter uma ideia, em 2025, a arrecadação das taxas representou menos de 6% (seis por cento) da receita tributária própria do Município de Curitiba e menos de 0,15% (quinze centésimos por cento) da receita tributária própria do Estado do Paraná; em 2024, representou menos de 2% (dois por cento) da receita total da União (os dados relativos a 2025 não estavam disponíveis). Dados extraídos, respectivamente, do **Portal da Transparência** de CURITIBA – disponível em <https://www.transparencia.curitiba.pr.gov.br/sqp/Receitas-Tributos.aspx#&&/wEXAwUJbWVzSW5pY2lvBQExBQptZXNUZXJtaW5vBQlxMgUDYW5vBQQyMDI1wSGuzeeLztQedx0zZUAp3VXmIhE=>, acesso em 19 jan. 2026; do **Portal da Transparência do Estado** do PARANÁ – disponível em <https://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/3/27?origem=3>, acesso em 19 jan. 2026 e do **Portal “Tesouro Nacional Transparente”**, vinculado à UNIÃO FEDERAL – disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/estatisticas-fiscais-do-governo-geral/2021/22>. Acesso em 19 jan. 2026.

tradição...” no emprego de tais tributos, há um número “... *relativamente escasso de textos doutrinários sobre a matéria...*”, opinião compartilhada por CLEUCIO SANTOS NUNES, para quem “... *a taxa é um tributo, em geral, pouco debatido...*” na doutrina⁶. Isso, aliás, não constitui novidade, nem é peculiaridade da doutrina brasileira, pois, sessenta anos atrás, o uruguaio GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS já denunciava a absoluta “... *exigüidad de material bibliográfico...*” a respeito do tema⁷.

A pouca atenção dedicada às taxas contrasta com os fatos de elas (i) serem passíveis de instituição por todas as mais de cinco mil pessoas políticas existentes no Brasil; (ii) constituírem uma das principais fontes de receita de alguns entes da Administração Indireta, em especial as agências reguladoras⁸; (iii) terem um impacto nada desprezível na interposição de entraves burocráticos à realização de negócios⁹; (iv) figurarem com grande – e cada vez maior – frequência nas decisões das cortes superiores, em especial nas do Supremo Tribunal Federal; (v) constituírem uma classe de tributos cujo emprego pelos governos locais tende a crescer, em razão de a reforma tributária ter suprimido importâncias competências tributárias próprias dos Estados e Municípios; (vi) se apresentarem como um dos instrumentos financeiros cujo emprego mais tem crescido em sociedades desenvolvidas, ao lado das contribuições especiais e em detrimento dos impostos¹⁰;

⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, Prefácio, in LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro**, p. 11; CLEUCIO SANTOS NUNES, Controvérsias sobre Taxa Judiciária e o Financiamento dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário, **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, n. 54, p. 111.

⁷ **Las Tasas en la Hacienda Pública**, p. 35. Em razão da proximidade com o Português, bem como da quantidade de referências feitas nesse idioma, optamos por não traduzir as citações feitas em língua espanhola.

⁸ Estudo da FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, datado de 2016, dá conta, por exemplo, de que, “*No caso da Aneel e da Anatel, desde 2002 os valores arrecadados pelas taxas setoriais superam, em muito, o valor efetivamente recebido por essas agências via repasses do Tesouro Nacional*” – **Autonomia Financeira das Agências Reguladoras dos Setores de Infraestrutura no Brasil**, p. 6.

⁹ “*Em 2022, cidadãos e empresas que atuam no Brasil gastaram 23,4 bilhões de reais com registro, autenticação e extração de cópias e certidões – o que representa 0,25% do PIB, valor que se mantém mais ou menos estável desde 2013. Esse é o preço pago pelos brasileiros em nome da garantia da fé pública dos documentos emitidos no país. Para muitos, não vale a pena*” – BRUNO CARAZZA, **O País dos Privilégios: Os novos e velhos donos do poder**, v. 1, p. 245

¹⁰ Segundo SÉRGIO VASQUES, “... *nesta passagem do século vinte para o século vinte e um, parecem transformar-se os contornos do Estado Fiscal, sucedendo que, a par do imposto, ganham importância crescente taxas e contribuições, a ponto de se ter tornado lugar comum falar do advento de um Estado Tributário, ou, mais simplesmente ainda, de um verdadeiro Estado Taxador, que se sustenta em larga medida das taxas que cobra aos*

A escassez doutrinária poderia sugerir que não há, em relação a tais exações, grandes problemas teóricos a superar. A verdade, contudo, é que o estudo das taxas nem de longe alcançou o mesmo refinamento teórico obtido na seara dos impostos e das contribuições especiais. Pelo contrário, são muitos os temas com que ainda se debatem a doutrina e os operadores do direito.

Um dos mais tormentosos e carentes de aprofundamento teórico é o que diz com o estabelecimento dos limites à atividade do legislador na fixação do *quantum* das taxas. Há, em especial, (i) pouca clareza na definição dos papéis que, na estrutura desse tributo, são reservados à alíquota e à base de cálculo, (ii) alto grau de indeterminação na noção de “razoável equivalência” entre o valor exigido dos contribuintes a título de taxa e o custo da atividade estatal descrita na hipótese de incidência do tributo, e (iii) tímido controle dos pressupostos e dos limites com que a invocação de fins extrafiscais pode interferir na determinação do valor das taxas¹¹. Nesse sentido, diz RAFAEL ARRUDA OLIVEIRA que “... uma das grandes dificuldades em tal matéria é a do difuso limite do custo dos serviços/atividades estatais”¹².

particulares em contrapartida dos bens e serviços que lhes presta (...). A afirmação dos tributos comutativos constitui um fenómeno complexo, que não se explica por uma razão só, podendo apontar-se como factores determinantes neste processo o esgotamento do valor da solidariedade na legitimação dos encargos tributários, a concorrência fiscal internacional e os efeitos que ela produz sobre os impostos sobre o rendimento, assim como a tendência para a descentralização financeira, com a concomitante deslocação de poderes tributários para as comunidades locais” (sic) – O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, p. 16-17. No mesmo sentido, diz RICARDO LOBO TORRES que “O sistema de impostos, caótico e opaco, vai perdendo a sua legitimação, aqui e no estrangeiro, o que favorece e justifica o incremento das taxas” – Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na Constituição, v. 4, p. 381. NUNO DE OLIVEIRA GARCIA destaca que “A configuração jurídica bilateral de taxa, a não sujeição ao princípio da reserva de lei formal prevista na Constituição da República Portuguesa, e a convocação do princípio da equivalência como critério de igualdade são reveladoras das características próprias de um tributo cuja importância cresce à medida que se esgotam os sistemas tradicionais de financiamento do Sector Público”. O autor também liga essa transformação aos “... processos de ‘desintervenção’ e de ‘desgovernamentalização’ que se têm verificado progressivamente em Portugal, a par da tendência... de transferir poderes tributários da administração central para as comunidades territoriais infra-estaduais” (sic) – Contencioso de Taxas, p. 12 e 16.

¹¹ FELIPE GARCIA LISBOA BORGES, Análise da Compatibilidade da taxa de Fiscalização dos Recursos Minerários do Estado do Pará com o Princípio da Equivalência, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 47-61.

¹² O Paradigma da Equivalência Econômica e as Taxas Judiciárias no Direito Brasileiro: uma análise à luz do enunciado n. 29 da súmula vinculante do STF, **Revista dos Tribunais**, v. 927, p. 345.

Embora antigo, o tema segue atual. Confirma-o uma rápida pesquisa de julgados no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal (STF), cuja ferramenta de busca de precedentes, quando alimentada pela conjunção das palavras-chave “tributário”, “taxa” e “custo”, retornava, em janeiro de 2026, um resultado composto por cento e trinta acórdãos, dos quais bem mais da metade eram datados dos dez anos anteriores.

O exame perfunctório desses julgados indica ser antiga e pacífica a admissão da premissa de que as taxas, por serem tributos cuja hipótese de incidência descreve uma atividade estatal, encontram, no custo dessa atuação, um limite para o seu valor. Apesar disso, a leitura mais demorada dos arestos revela não haver sequer um acordo muito claro a respeito do que se deve entender por “custo”, muito menos dos critérios que permitem identificar quando, afinal, o valor de uma taxa excede, de maneira desarrazoada ou desproporcional, o custo da atividade estatal subjacente, de modo a impor o reconhecimento, total ou parcial, de sua invalidade. Normalmente, o exame feito pelos tribunais cessa na análise da existência ou inexistência de uma correlação, ainda que muito tênue, entre o critério eleito pelo legislador para a definição da base de cálculo da taxa, ou para a definição do valor do próprio tributo, e a variação do custo da atividade estatal.

Ocorre que essa postura, por um lado, possibilita ao Judiciário um controle muito fraco da arbitrariedade do legislador na conformação desse gênero tributário, fornecendo-lhe ferramentas apenas para negar chancela às taxas absurdas, teratológicas, desprovidas de qualquer racionalidade. Por outro lado, mesmo quando auxiliam o intérprete a identificar excessos na fixação de tais exações, os parâmetros de avaliação apontados pela doutrina e pela jurisprudência viabilizam apenas um controle grosseiro, pouco refinado, que resolve os conflitos na medida do “tudo ou nada”, isto é, ou salva completamente da invalidade as taxas exorbitantes, ou protege totalmente da tributação situações que deveriam ser, ao menos em alguma medida, tributadas.

O objetivo deste trabalho é refinar a noção de “razoável equivalência ao custo”, que se vem entendendo como balizadora do *quantum* das taxas, a fim de reduzir o grau de arbitrariedade com que atua o legislador na determinação do seu montante e, ao mesmo tempo, fornecer instrumentos para

identificar os casos em que excedidos os limites impostos pelas normas de competência relativas a tal gênero tributário.

Parte-se da hipótese de que as taxas, assim como os demais tributos, diferentemente do que sustenta a doutrina tradicional, definem-se tanto **(i)** por seus aspectos estruturais, ligados à conformação da regra-matriz de incidência tributária, quanto **(ii)** por seus aspectos funcionais, ligados **(ii.a)** à natureza dos gastos públicos que esses tributos visam a custear e **(ii.b)** aos critérios empregados para repartir esses dispêndios entre os contribuintes. Em outras palavras, parte-se, neste trabalho, da premissa de que a norma de competência relativa às taxas não determina apenas “o que é” e “como” se institui regularmente uma taxa, mas também “a que” ela se pode prestar. Dizemo-lo por entender que, no Estado de Direito, não pode haver competência sem propósito, não pode haver poder sem porquê. Se toda outorga de competência corresponde à atribuição de um poder com vistas ao atingimento de determinado fim, então também as normas de competência relativas às taxas devem combinar a descrição dos contornos estruturais desse “poder” com o controle do seu emprego na concretização das finalidades (funções) para as quais ele é conferido.

Além disso, perquirir a respeito das finalidades que se pode perseguir por meio de uma norma tributária, tanto as de caráter predominantemente fiscal quanto as de cunho preponderantemente extrafiscal, é condição indispensável para cumprir a determinação constitucional no sentido de dar, aos contribuintes, tratamento isonômico; afinal, só se pode investigar a legitimidade de uma medida de diferenciação imposta por uma norma tendo em vista a finalidade que ela visa a atingir.

Embora haja uma ligação inegável entre os aspectos estruturais e funcionais relativos às taxas, que se condicionam mutuamente, é importante separá-los, para fins analíticos, porque eles dizem respeito a relações normativas distintas: a estrutura, cujo conteúdo é determinado pelos critérios da regra-matriz de incidência, trata mais especificamente da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o contribuinte, a partir do momento em que se verifica a incidência da norma jurídica tributária; a função, cujo conteúdo é determinado pela natureza do gasto público a ser financiado e pelo modo de reparti-lo entre os contribuintes, trata das relações entre o Fisco e a comunidade, por

um lado, e, por outro, entre os próprios contribuintes, quando comparado o tratamento que individualmente recebem do ente tributante.

As teses defendidas neste trabalho são, fundamentalmente, duas; uma para o ponto de vista estrutural, outra para o ponto de vista funcional.

Sob o aspecto estrutural, defende-se que a base de cálculo das taxas somente pode corresponder ao “custo individual” da atividade administrativa ensejadora do tributo, grandeza que se obtém a partir da multiplicação do custo unitário da ação estatal pelo número de unidades de atuação referidas ao contribuinte, ao passo que a alíquota indica em que medida esse custo individual deverá ser suportado pelo próprio contribuinte, em lugar de ser financiado por toda a comunidade, mediante receitas gerais.

Sob o ponto de vista funcional, defende-se que as funções fiscais das taxas são conformadas pelos objetivos da cobertura geral e da cobertura especial de custos, definidas, respectivamente, em torno das noções de “custo total” e “custo unitário”, as quais, justamente porque constitutivas – *i.e.*, definidoras – do tributo, podem ter parte de seus efeitos mitigados pela presença de fins extrafiscais, mas jamais podem ser totalmente afastadas em razão de sua interferência.

A fim de desenvolver essas propostas de tradução do sistema normativo, no capítulo que se segue à introdução, procuramos apartar as taxas de outras rendas públicas, com vistas a, de um lado, definir a extensão dos objetos normativos aos quais se poderão aplicar as conclusões obtidas ao final do trabalho; e, de outro, demonstrar que elas se distinguem dos demais tributos tanto por seus traços estruturais quanto pelos seus aspectos funcionais. Para isso, promovemos uma revisão das teorias que as procuraram explicar, tanto no âmbito da Ciência das Finanças quanto no plano das Ciências dos Direitos Financeiro e Tributário, e, em seguida, buscamos identificar os reflexos dessas construções teóricas na evolução do direito positivo e da jurisprudência nacionais. Na porção derradeira do capítulo, apresentamos os critérios que nos parecem adequados para, à luz do que prescreve o ordenamento brasileiro, distinguir as taxas de outras receitas públicas, tanto as de natureza tributária como as de cunho não tributário.

No capítulo subsequente, procuramos apontar os limites à definição legal do *quantum* das taxas decorrentes de seus aspectos estruturais, ligados

à conformação da regra-matriz de incidência própria desse gênero tributário. Firmes nesse propósito, examinamos cada um dos traços da hipótese e do conseqüente da norma-padrão de incidência das taxas, procurando desvendar o sentido de expressões e termos empregados pelo constituinte e pelo legislador do Código Tributário Nacional (CTN) ao regulá-las, tais como “poder de polícia”, “serviço público”, “especificidade” e “divisibilidade”, entre outras, tudo para, à vista dessas premissas, identificar (i) o conteúdo possível da base de cálculo das taxas; (ii) a função que nelas é reservada à alíquota; e (iii) o grau de determinação com que deve atuar o legislador na definição dos parâmetros normativos do *quantum* das taxas, a fim de cumprir com as exigências impostas pela segurança jurídica.

Finalmente, no capítulo que antecede a síntese das conclusões, examinamos os contornos impostos à fixação do *quantum* das taxas pelos seus aspectos funcionais, relacionados com (i) a natureza das despesas que elas visam a custear e (ii) o tratamento igualitário dos contribuintes de tal exação em vista desse objetivo de custeio. Depois de averiguar em que medida o apelo à praticabilidade pode mitigar o dever de os entes tributantes determinarem precisamente o custo da atividade ensejadora da taxa, procuramos, a partir das noções de “custo total” e de “custo unitário”, obtidas com esteio em aportes da Ciência Contábil, determinar em que casos se deve concluir – ou ao menos presumir – o desrespeito, pelo legislador, a esses limites. Finalmente, investigamos em que extensão a presença de fins extrafiscais autoriza o legislador a restringir a aplicabilidade do critério da equivalência ao custo como parâmetro adequado para repartir, entre os contribuintes, a carga tributária inerente a esse gênero de exação.

2. AS TAXAS ENTRE AS PRESTAÇÕES DEVIDAS AO ESTADO

2.1. INTRODUÇÃO

As taxas são “... *um instituto de fronteira*”, “... *uma categoria com contornos especialmente fugidios...*”, situada “... *en el límite que separa los tributos de las rentas de derecho privado...*”¹³. Não surpreendem, por isso, as afirmações doutrinárias no sentido da dificuldade de caracterizá-las.

JANCZESKI descreve-as como “... *o campo mais problemático do Direito tributário...*”; CARRAZZA considera-as “... *o tipo de tributo que seguramente mais divergências suscita...*”; VALDÉS COSTA diz que elas são a espécie tributária com “... *mayores dificultades para su caracterización*”; e, para RICARDO LOBO TORRES, defini-las constitui “... *um dos mais árduos problemas do Direito Tributário atual*”. Deles não divergem HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, para quem esse é “... *um dos mais difíceis temas que a doutrina nacional e estrangeira tem enfrentado...*”. Trata-se, como resume RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, de um tema “espinhoso”. Segundo VILLEGAS, o variado tratamento que lhes foi dispensado mundo afora fez com que as taxas se convertessem “... *en un rompecabezas para los teóricos que pretendieron dar mayor racionalidad a este tributo*”¹⁴.

Não por acaso, embora datada de quase meio século, ainda soa atual a afirmação de que, pela “... *controversia que algunas das suas características suscitam..., a teoría das taxas... ainda está por completar-se*”¹⁵.

¹³ FRANCESCO TESAURO, **Instituições de Direito Tributário**, p. 22; SÉRGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**, p. 169; ANDREA AMATUCCI e EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *El Concepto de Tributo*, in ANDREA AMATUCCI (dir.) **Tratado de Derecho Tributario**, p. 13.

¹⁴ CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, **Das Taxas: Aspectos jurídicos e caracterização**, p. 23 e 29; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 528; RAMÓN VALDÉS COSTA, **Curso de Derecho Tributario**, p. 161; RICARDO LOBO TORRES, Prefácio da 1ª Edição, in AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO: **Taxa: Doutrina, prática e jurisprudência**, p. IX; HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, Distinção entre Taxa e Preço Público, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e preço público**, p. 111; RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, **Taxas de Polícia**, p. 17; HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, p. 170.

¹⁵ ANTONIO THEODORO NASCIMENTO, **Preços, Taxas e Parafiscalidade**, p. 105.

Ocorre, por um lado, que um estudo como este, dedicado a examinar os parâmetros normativos do *quantum* dessa espécie tributária, não pode prescindir da tarefa preliminar de conceituá-la. Não é possível avançar no enfrentamento do tema sem antes fixar bem essa premissa essencial. Por outro lado, promover a reconstituição histórica das taxas e das teorias que as procuraram definir, apartando-as dos demais tributos e de outras fontes de receita pública, ajudará a compreender a sua relação com o princípio da igualdade e o modo de aplicá-lo a tais exações, tema a ser desenvolvido adiante. Além disso, o contraste entre as taxas e as categorias com as quais costumam ser baralhadas ajudará a iluminar o caminho para a pretendida densificação dos conceitos subjacentes à sua quantificação.

Visando a cumprir com esses objetivos, o capítulo inicia por uma reflexão sobre as origens desse gênero de exações e de sua classificação entre as prestações devidas ao Estado, passa pelas teorias que procuraram (e têm procurado) apontar os fundamentos para essa divisão, avança para o exame de como essas teses se refletiram no direito positivo e na jurisprudência nacionais e prossegue para a apresentação dos critérios que nos parecem adequados para apartar as taxas de outras rendas públicas.

2.2. UM MUNDO DE TAXAS

Algumas das razões que conduzem à dificuldade de conceituar as taxas e as distinguir de figuras similares têm fundo histórico. É que o Direito Tributário é novo, mas o tributo é um fenômeno antigo, que antecede a noção de Estado e foi vivenciado de modos muito variados ao longo do tempo e de lugar para lugar¹⁶. Cada civilização procurou empregá-lo à sua maneira e nem

¹⁶ “... a tributação não foi criada pelo Estado; pelo contrário, foi a regularização dos deveres de prestar serviços sob orientação e a transformação de oferendas em tributos sobre a produção agrícola que possibilitaram a conversão de comunidades humanas em Estados”. Tradução livre. No original inglês: “... taxation was not created by the state, but, on the contrary; it was the regularization of managed labour obligations and the transformation of voluntary gifts into crop taxes, which allowed human communities to become a state” – CSABA SZILOVICS, *On the Origins of Taxation: Ancient roots of tax systems* (Sobre as Origens da Tributação: Raízes ancestrais dos sistemas tributários), p. 11. Reportamos, aqui, à noção kelseniana de Estado, concebido não como pessoa, mas como ordem

todas sentiram a necessidade de organizar em subgêneros as suas distintas manifestações¹⁷.

Hoje mesmo, em muitas culturas, não há preocupação em segmentar os tributos em espécies, ou em distingui-los, em termos rigorosos, de outras prestações devidas ao Estado¹⁸. Nos sistemas da *Common Law*, por exemplo, sequer é comum aludir a uma categoria mais geral de contribuições compulsórias, como a que se denota, na tradição romano-germânica, pela palavra “tributo”. A palavra “*tribute*” até existe em inglês, mas raramente é empregada para fazer referência a um gênero de exações. Nos ordenamentos filiados a essa tradição, o tributo e suas espécies normalmente não são objeto de definições rígidas; organizam-se segundo uma espécie de vagueza por gradiente, um *continuum*, que vai desde as exações pagas pelo contribuinte sem contrapartida direta por parte do Estado, até as exigidas em troca de serviços cujo valor corresponde aproximadamente ao montante pago¹⁹. Prevalece, nesses espaços, uma organização das rendas públicas que é mais tipológica do que conceitual, ao contrário do que se verifica nos ordenamentos vinculados à *Civil Law*, em que comumente são dadas, às espécies tributárias, contornos mais hirtos²⁰.

jurídica minimamente centralizada – HANS KELSEN, *Principios de Derecho Internacional Público*, p. 77; e *Teoria Pura do Direito*, p. 103.

¹⁷ “Na Idade Média ainda não se fazia sentir a diferença entre imposto e taxa” – JOSÉ MARIA OTHON SIDOU, Os Tributos no Curso da História, *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, n. 18, p. 133. “O chefe da tribo... não fazia diferença entre patrimônio pessoal e patrimônio do Estado” – ALBERTO BARALDI CASAS, Origem Histórica das Taxas, *Revista do Serviço Público*, v. IV, n. 1, p. 77-78. A descentralização política feudal ensinou “... a transferência da segurança, da justiça e da defesa para as mãos dos particulares” – SARAH AMARANTE DE MENDONÇA COHEN, Breve História do Tributo na Civilização Ocidental: Da pilhagem à legalidade, *Meritum*, v. 10, n. 2, p. 309.

¹⁸ Segundo DANIEL GIOTTI DE PAULA, no sistema canadense não há “... distinção clara entre as espécies tributárias...” – O Sistema Tributário do Canadá, in MARCUS ABRAHAM e VITOR PIMENTEL PEREIRA (coords.), *Sistemas Tributários no Mundo: A tributação no direito comparado*, p. 144. DONOVAN LESSA diz o mesmo sobre o sistema australiano – O Sistema Tributário da Austrália, in *ibid.*, p. 105.

¹⁹ Compartilha-se, de modo geral, nessa tradição, a visão de que “... las líneas divisorias entre las distintas clases de ingresos públicos no pueden ser trazadas rigidamente, en la práctica” – HUGH DALTON, *Principios de Finanzas Públicas*, p. 34. Nesses países, a referência à generalidade das prestações tributárias costuma ser feita mediante expressões compostas, como “... taxes and fees” – VICTOR THURONYI, KIM BROOKS e BORBALA KOLOZS, *Comparative Tax Law* (Direito Tributário Comparado), p. 40-41.

²⁰ “A palavra latina ‘*typus*’ deriva do grego *τύπος*, que significava molde determinante de uma série de objetos que dele derivam, exemplo ou modelo” – ANDRÉ MENDES MOREIRA e JAMIR CALILI RIBEIRO, A Metodologia do Direito Tributário e o Raciocínio Conceitual como Premissas para Garantia da Segurança Jurídica, in MISABEL ABREU MACHADO DERZI e JOÃO PAULO FANUCCHI DE MELO (coords.), *Justiça Fiscal*, p. 63. Segundo MISABEL ABREU MACHADO DERZI, “... as notas características do tipo são: a abertura,

Essa enorme diferença de fundo entre o tratamento dado ao tema pelas principais tradições jurídicas do Ocidente é bastante reveladora de como custear as atividades públicas, repartindo as correspondentes despesas entre os membros de uma comunidade, é uma tarefa que pode ser promovida por diversos meios e obedecer aos mais variados critérios, não lhe sendo imamente nenhum fundamento ou instrumento específico.

Mesmo quando se comparam ordenamentos filiados à mesma tradição, a multiplicidade dos arranjos verificados evidencia que a classificação dos tributos constitui um assunto “... *de marcado carácter interdisciplinar, en el que razones jurídicas concurren... con otras de carácter económico y político...*”²¹. Não surpreende, por isso, a observação de EDWIN SELIGMAN, no sentido de que o “... *pagamento pelo mesmo serviço pode corresponder a um preço em um Estado, a uma taxa em outro e a um imposto num terceiro*”²²; ou o exemplo fornecido por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, segundo quem, no Brasil, “... *o pedágio já se apresentou como direitos, como taxa e como preço público, à semelhança do selo postal, que já foi taxa (taxa de correio) e constitui hoje preço público*”²³.

Não por acaso, muitas exações modernamente denominadas “taxas” passaram, ao longo da história, por verdadeiras metamorfoses, ora assumindo características que hoje atribuiríamos a outras figuras tributárias, ora se apresentando como obrigações de natureza contratual.

Algumas taxas de polícia, por exemplo, derivam das antigas sisas, alcavalas e gabelas, cobradas sobre a circulação de mercadorias. A dificuldade de fiscalizar cada operação e apurar seu efetivo montante levava os coletores dessas exações a, geralmente em acordo com os comerciantes, substituir a cobrança individualizada por uma “... *tributação presumida, baseada em*

a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade” – **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, p. 75.

²¹ JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN, ***La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho***, p. 85. Segundo RAMÓN VALDÉS COSTA, é questão política determinar que contribuintes proporcionarão os recursos e quem se beneficiará dos serviços públicos, mas a justificação racional da tributação “... *constituye un postulado básico en el Estado de Derecho*” – ***Instituciones de Derecho Tributario***, p. 440-441.

²² Tradução livre. No original inglês: “... *the payment for the same service may be a price in one state, a fee in a second, or a tax in a third*” – *The Classification of Public Revenues (A Classificação das Receitas Públicas)*, ***The Quarterly Journal of Economics***, v. 9, n. 3, p. 279.

²³ **Compêndio de Direito Tributário**, p. 168.

variáveis distintas para cada setor de negócios...”, com o que o pagamento passava a ser devido menos em função dos negócios realizados, e mais em razão da fiscalização da atividade mercante²⁴.

Outras taxas decorrem de relações servis ou semicontratuais. O pedágio medieval, por exemplo, era elencado entre as regalias senhoriais e relacionado a um serviço de proteção ao viajante, sendo devido por pessoa ou veículo que transitava²⁵; ao longo do tempo, porém, os titulares do direito de cobrá-lo passaram a adotar o valor dos bens transportados como base da exação, enquanto as uniões entre reinos iam empurrando os postos de cobrança para as fronteiras unificadas, fazendo com que parte dessas exações paulatinamente se transformassem em impostos aduaneiros²⁶.

Há, também, taxas surgidas como prestações alternativas a obrigações servis, como o serviço militar – casos da *scutage* inglesa, da fossadeira portuguesa e da *taxe de remplacement* ainda presente na Suíça²⁷.

²⁴ FERDINAND H. M. GRAPPERHAUS, **O Tributo ao Longo dos Tempos**, p. 54.

²⁵ MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Notas de Atualização, in ALIOMAR BALEEIRO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 852-854.

²⁶ “... o pedágio era cobrado de todo viajante ou barco que passava e o pagamento era feito em espécie. Posteriormente, ... o valor dos bens transportados foi adotado como base de cálculo (...). Gradualmente, a autoridade pública fragmentada do período feudal estava sendo substituída pela de um governante com poder soberano sobre o território (...). O pedágio que o mercador viajante precisava pagar para proteção de sua integridade física e de seus bens, conseqüentemente, perdeu seu sentido original, que se baseava no princípio do benefício direto ...” – GRAPPERHAUS, **Histórias Tributárias**, p. 24.

²⁷ A *Constitutio de Regalibus* previa que “... o rei podia obrigar seus súditos a prestar serviço militar ou, alternativamente, a pagar-lhe somas em dinheiro se essa obrigação não fosse adimplida” – *Ibid.*, p. 20-21. Na Inglaterra, o momento pode ser identificado com precisão: “Em 1159, o Rei Henrique II (1154-1189) queria lançar um ataque em larga escala contra o condado de Toulouse (...). Contudo, os cavaleiros ingleses demonstraram pouco interesse para a luta em um ponto remoto do continente. O rei, então, permitiu que ficassem em casa desde que pagassem a escudagem (do latim medieval ‘scutagium’, significando escudo)” – *Idem*, **O Tributo...**, *op. cit.*, p. 48. Segundo SYDNEY KNOX MITCHELL, a escudagem “... surgiu no início do século XII e foi a base para outro tributo geral, pelo qual o pagamento de um certo número de xelins por taxa comutava o serviço militar em dinheiro”. Tradução livre. No original inglês: “Scutage originated early in the twelfth century and was the basis for another general levy whereby the payment of a certain number of shillings per fee commuted military service into money” – **Taxation in Medieval England** (Tributação na Inglaterra Medieval), p. 4. A fossadeira era “... um tributo pago por aqueles que se eximiam ao dever de acompanhar o rei aos fossados” – RUI MANUEL DE FIGUEIREDO MARCOS, A Administração Fiscal Portuguesa Anterior ao Século XV: Alguns aspectos fundamentais, **Direito**, v. 16, n. 2, p. 31. JOSÉ EDUARDO PIMENTEL DE GODOY e TARCÍZIO DINOÁ MEDEIROS explicam que o “fossado” era a obrigação de possuir um cavalo e participar de expedições militares, igualmente denominadas “fossados”, “... as quais consistiam em sair, à mão armada, por terra inimiga, moura ou leonesa, onde [os cavaleiros vilãos] se apoderavam de campos cultivados e os cercavam de valas, ou fossos; enquanto uns colhiam o que ali havia, os demais guardavam as trincheiras e fossos” (esclarecemos, nos colchetes) – **Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo**,

Algumas taxas cobradas pelo uso de bens públicos – inexistentes no Brasil, mas comuns, noutros países, sob o nome de “cânonos” – derivam igualmente de regalias senhoriais, mais especificamente das banalidades feudais, consistentes em pagamentos devidos, pelo servo, em troca do uso de equipamentos sob o controle monopolístico do senhor, como o moinho, a balança, o metro, a prensa, o celeiro, o tonel, o forno *etc.*²⁸

As diversas formas de custas judiciais, tradicionalmente incluídas entre as taxas, já tiveram tanto o carácter de obrigações públicas como o de deveres privados; já buscaram fundamento tanto na prestação do serviço jurisdicional, como na pura e simples aplicação de sanção ao vencido; e já foram cobradas debaixo dos mais variados critérios²⁹.

Os emolumentos, a seu turno, derivam da atribuição, a particulares, de prerrogativas administrativas, aí incluída a de arrecadar tributos. Num cenário de fronteiras muito fluidas entre o público e o privado, fazia-se muitas vezes conveniente ao governante ceder o direito de cobrar tributos a um particular, que, por sua conta e risco, assumia a tarefa, eventualmente associada à incumbência de prestar um serviço ou atividade de fiscalização, em troca de pagamento, único ou periódico, ao soberano³⁰.

p. 68-69. Sobre a *taxe de remplacement* suíça: XAVIER OBERSON, **Droit Fiscal Suisse**, p. 5.

²⁸ Segundo OTHON SIDOU, “... registra a história uma miríade de tributos, em forma de banalidades, ou uso obrigatório das instalações fabris do senhorio ...” – Os Tributos ..., *op. cit.*, p. 143. ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO aponta que as banalidades feudais eram “... equipamentos do senhor feudal, de uso público e obrigatório...”, que lhe davam direito a um “... montante, geralmente bastante desproporcional ao custo, a título de retribuição pelo seu uso por parte dos vassallos” – **Direito dos Serviços Públicos**, p. 38. Segundo JOSÉ EDUARDO PIMENTEL DE GODOY e TARCÍZIO DINOÁ MEDEIROS, as banalidades eram um encargo de vassalagem e um direito senhorial, consistindo “... na faculdade que tinham os senhores feudais de exigir que os vassallos utilizassem seus instrumentos de produção, como o forno para assar pão, o lagar para fazer vinho *etc.*, pelo que cobravam uma espécie de taxa de utilização. Ao vassalo que utilizasse bens de produção alheios, que não do seu senhor, aplicava-se penalidade severa. Há registro desse direito senhorial desde o século XI até os fins do século XVIII. Eram conhecidas também como **Direitos Banais**” – **Tributos, Obrigações e Penalidades**..., *op. cit.*, p. 32.

²⁹ As espórtulas, “... embrião da taxa de justiça contemporânea..., podiam ser fixadas de acordo com o valor da causa, da classe social dos litigantes, da marcha processual, entre outros critérios” – CLÁUDIA RODRIGUES ROCHA, **O Preço da Justiça: As taxas na Justiça sob uma perspectiva jurídico-tributária**, p. 99-101. Sobre a origem privada das custas judiciais: CLEUCIO SANTOS NUNES, Controvérsias sobre Taxa Judiciária e o Financiamento dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário, **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, n. 54, p. 96-98.

³⁰ “Para os cidadãos da Idade Média, não era incomum que direitos públicos fossem objeto de negócios jurídicos privados...” – GRAPPERHAUS, **Histórias**..., *op. cit.*, p. 33. No Brasil pré-republicano “... era comum a venda do crédito público a um particular, que cobraria os

Essa cinesia das espécies tributárias, por um lado, ajuda a explicar a heterogeneidade das prestações chamadas “taxas”, a confusão vocabular daí derivada e a consequente dificuldade de construir, para elas, uma teoria geral³¹. Por outro lado, o fenômeno parece confirmar que a escolha dos meios com que financiar os gastos públicos atende, sobretudo, a questões práticas e ideológicas, e não a imposições da razão³².

Sintomaticamente, os autores que procuraram caracterizar as taxas forneceram respostas notavelmente diferentes a respeito dos critérios adequados para as identificar e apartar de outras exações. Reside aí a fonte de muitos desacordos quanto às suas características fundamentais, o que se reflete no variegado tratamento normativo dado à espécie.

Por isso, sem prejuízo da necessidade de avançar verticalmente em direção ao objeto específico deste trabalho, parece-nos oportuno examinar essas teorias, a fim de compreender de que modo elas influenciaram a noção de taxa adotada pelo direito brasileiro.

Vale refletir, neste ponto, que a busca por autonomização que caracterizou a Ciência do Direito Tributário brasileira dos últimos sessenta anos levou a um progressivo abandono do estudo das obras clássicas produzidas

impostos em geral” – ARNALDO SAMPAIO GODOY, **História do Direito Tributário Brasileiro**, p. 31. No mesmo sentido: MIGUEL LINS e CÉLIO LOUREIRO, **Teoria e Prática do Direito Tributário**, p. 379-380. Segundo MAURO MADEIRA, “O sistema de contratos era amplamente difundido na colonização ibérica. (...) a administração espanhola chamava ‘asientos’ ao contrato pelo qual um particular se substituía ao Estado para desempenhar um serviço público, cobrando receitas e efetuando despesas, mediante certa renda e condições”. Além disso, o autor esclarece que os oficiais de justiça normalmente eram investidos em seus ofícios mediante a obrigação de pagar à Coroa prestações como “donativos” e “terças partes”, com o que ficavam autorizados a cobrar emolumentos dos demandantes – **Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial**, p. 99 e 111.

³¹ Nesse sentido, dizem THURONYI, BROOKS e KOLOZS: “Frequentemente, e de modo até confuso, usam-se as mesmas palavras, mas elas podem significar coisas bastante diferentes em sistemas distintos, ou pode haver conceitos em um sistema que não têm equivalente direto em outro”. Tradução livre. No original inglês: “Often, confusingly, the same words are used but they may mean quite different things in different systems, or there may be concepts in one system that do not have a direct analog in another” – **Comparative Tax Law**, op. cit., p. 4. Percepção semelhante encontra-se em HECTOR VILLEGAS – Verdades e Ficções em Torno do Tributo denominado Taxa, **Revista de Direito Público**, n. 17, p. 323.

³² “... el diseño constitucional del reparto de la carga fiscal es uno de los temas en el que se verifica la profunda carga ideológica que prejuzga la posición prevaleciendo sobre la argumentación técnica-tributaria...” – JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Prólogo*, in CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, **El Principio de Equivalencia en el Sistema Tributario Español**, p. 11.

no âmbito da Ciência das Finanças³³. Ocorre que examinar esses textos pioneiros ajuda a “... *compreender a constituição dos conceitos e a formação das ideias conforme os contextos histórico-sociais...*” em que vieram a lume³⁴. Ademais, revisitar as grandes obras do passado não só reduz o risco de passarmos pelo constrangimento de nos julgarmos os formuladores originais de ideias expressadas séculos antes, como pode ser iluminador, ao “... *indicar caminhos e perspectivas que anteriormente passaram despercebidos*”³⁵. Isso é ainda mais importante se considerarmos que muitas dúvidas sobre o tema “... *são antigas e... se repetem através do tempo...*” (*sic*), a ponto de poder-se dizer que, “... *volvido um século, a teoria das taxas ainda se debate com os mesmos problemas*”³⁶.

Justificada, assim, a digressão a que damos início.

2.3. AS TEORIAS RELATIVAS ÀS TAXAS

2.3.1. Introdução

Embora figuras assemelhadas aos tributos modernos fossem encontradas desde a Antiguidade, a formulação de critérios mais rigorosos para classificá-los em espécies e distingui-los das obrigações não tributárias é fruto de desenvolvimentos teóricos que remontam aos últimos tempos, a começar

³³ MARCIANO SEABRA DE GODOI, Os Clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 533-557.

³⁴ CARLOS ALEXANDRE CAMPOS, DENISE CAVALCANTE e PAULO CALIENDO, Apresentação, in *Ibid.*, p. 5. Como aponta CALIENDO, “Reconhecer e citar os clássicos...”, além de demonstrar “... *honestidade intelectual*”, ajuda a “... *mapear os conceitos utilizados e indicar a sua evolução histórica*” – O que é um Clássico do Direito Tributário?, in *Ibid.*, p. 9.

³⁵ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, Prefácio, in *Ibid.*, p. 8.

³⁶ ALCIDES JORGE COSTA, Taxa e Preço Público, in RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e SÉRGIO DE FREITAS COSTA, **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**, p. 341-342.

do crepúsculo do século XVIII³⁷ – época que, segundo PIKETTY, marca o início de uma “... *tendência de longo prazo rumo à igualdade*...”³⁸.

De fato, não surpreende que as primeiras classificações dos diversos gêneros de tributos tenham vindo a lume nessa época, pois, de um lado, ela corresponde ao ponto culminante de um longo processo de transformação das estruturas de governo, em cujo curso os tributos se foram progressivamente convertendo no esteio das finanças estatais, tomando o lugar antes ocupado pelas receitas dominiais³⁹. Trata-se de um momento de grande expansão da despesa pública e da tributação, bem ao gosto das doutrinas mercantilistas, refletidas, v.g., no colbertismo francês e no período pombalino de Portugal⁴⁰.

Por outro lado, esse marco temporal representa o ocaso das estruturas tributárias feudais, que, embora sobrevivessem, estavam mal adaptadas ao processo de centralização inerente à formação dos Estados Nacionais⁴¹. Em grande medida, a eclosão das revoluções burguesas, ao fim daquele século, foi uma reação contra os critérios empregados, no Antigo Regime, para

³⁷ Segundo ALIOMAR BALEEIRO, “... desde a Grécia e Roma, a técnica financeira, embora sem utilizar terminologia distintiva, já elaborava tributos que recaíam somente sobre os beneficiários de certo serviço público, ao lado dos impostos pagos para todas as despesas do Estado (...). Conhecem-se taxas judiciárias dos gregos antigos (...). Os esgotos romanos foram construídos e mantidos pela contribuição de usuários. Existiam... pedágios pelo uso de pontes, embora essas taxas não raro mascarassem impostos locais de consumo ou de barreiras” (sic) – Taxa – Conceito – Tributação do Comércio Interestadual – Imposto sobre Tabacos – Inconstitucionalidade (sic), **Revista de Direito Administrativo**, v. 73, p. 391-392.

³⁸ **Uma Breve História da Igualdade**, p. 12.

³⁹ ANTONIO THEODORO NASCIMENTO aponta que a “... *escassez de receita proveniente dos bens que compunham um patrimônio que minguava mais e mais... foi a provável causa econômica do aparecimento dos direitos senhoriais ou regalias, que dissimularam, no ocaso do feudalismo e nas monarquias absolutas que lhe sucederam, as primeiras taxas e impostos, e constituíram forma de transição entre o antigo tributo e o imposto moderno*” – **Preços...**, op. cit., p. 12-13. Esse processo iniciara muito antes, como explica ANTÔNIO CASTRO HENRIQUES – *The Rise of a Tax State: Portugal, 1371-1401* (A Ascensão de um Estado Tributário: Portugal, 1371-1401), p. 49-66.

⁴⁰ ALIOMAR BALEEIRO, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, p. 15.

⁴¹ “Dos 22 milhões de camponeses existentes na França em 1700, havia apenas 1 milhão de servos, no sentido antigo. (...). Mas isso não significa que as velhas taxas e serviços feudais tivessem desaparecido. Algumas, sim, mas outras continuavam..., apesar de ter desaparecido há muito a causa que lhes dera origem. Os nobres que recebiam taxas e serviços feudais pelo fato de darem proteção militar já não constituíam o exército real – sua função militar acabara. (...) Na maioria dos casos, tornavam-se ociosos, parasitas, passando o tempo todo na corte, muito longe de suas propriedades. Não obstante, ainda exigiam e ainda recebiam pagamentos e serviços dos camponeses. (...) o simples fato de que algumas das antigas taxas haviam desaparecido apenas tornava as remanescentes mais odiadas” – LEO HUBERMAN, **História da Riqueza do Homem**, p. 117.

cobrar tributos⁴². A relevância que as relações urbanas e comerciais haviam adquirido, em detrimento dos antigos vínculos telúricos de suserania e vassalagem, somada à exigência liberal de eliminação do sistema de privilégios feudais, impunham um esforço teórico no sentido de tornar os tributos menos arbitrários e mais justos⁴³.

A obra dos fisiocratas, como QUESNAY (1694-1774) e MIRABEAU (1715-1789), reflete bem o *animus* reativo à plêiade de exações que caracterizava o arranjo fiscal de então. Foram os adeptos dessa corrente os principais responsáveis por cunhar as bases teóricas de uma noção de propriedade absoluta e exclusiva, oposta à propriedade fracionada e parcial do feudalismo, que acabou por ressignificar o tributo, convertendo-o de estigma da servidão e da dominação num instrumento para, por meio da despesa pública, garantir direitos, em especial os de propriedade e liberdade⁴⁴.

Os fisiocratas, porém, entendiam que a economia deveria funcionar fisiologicamente, à maneira de um organismo vivo, liberando-se ao máximo das amarras estatais, para o que conviria adotar uma estrutura tributária extremamente simples, formada por uma só exação, incidente sobre a produção

⁴² “Exatamente que proporção de sua renda o camponês pagava em impostos? A resposta surpreenderá. Calculou-se que nada menos de 80% dos seus ganhos eram pagos aos vários coletores de impostos. (...). Para a crescente burguesia os regulamentos, restrições e contenções do comércio e indústria, a concessão de monopólios e privilégios a um pequeno grupo, os obstáculos ao progresso criados pelas obsoletas e retrógradas corporações, a distribuição desigual dos impostos continuamente aumentados, ... essa sociedade feudal decadente e corrupta era a casca que devia ser rompida” – *Ibid.*, p. 118.

⁴³ Não por acaso, a Constituição Francesa de 1791 previu a “... igualdade na tributação, a racionalização dos tributos em relação às receitas, a identidade dos tributos em todas as regiões da França, o fim do arbítrio e violência na arrecadação, a anualidade, a supressão do imposto indireto e a pessoalidade do tributo...” – FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**, p. 193.

⁴⁴ “... os fisiocratas ultrapassaram... os limites da propriedade feudal enquanto propriedade imperfeita (o direito da propriedade do senhor era limitado pelo direito dos servos de cultivarem uma parte das terras... para nelas proverem à sua subsistência...) e afirmaram a propriedade perfeita e excludente... consagrada pelas revoluções burguesas...” – ANTÔNIO JOSÉ AVELÃS NUNES, **As Origens da Ciência Econômica**, p. 12-13. “O sistema jurídico liberal não se limita a proteger e defender a propriedade. Ele define a propriedade e, assim, a cria”. (...) os direitos de propriedade dependem de um Estado que esteja disposto a tributar e gastar. Sai caro garantir os direitos de propriedade” – STEPHEN HOLMES e CASS SUNSTEIN, **O Custo dos Direitos: Por que a liberdade depende dos impostos**, p. 46-47. Sobre o processo de ressignificação do tributo: JOSÉ CASALTA NABAI, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, p. 679; HELENO TAVEIRA TORRES, **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, p. 305; e ANDRÉ MENDES MOREIRA e SOPHIA GORETI ROCHA MACHADO, Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies, **Revista Fórum de Direito Tributário**, p. 71-90.

líquida do solo⁴⁵. Por isso, não dedicaram esforços para classificar ou mesmo inventariar os tributos existentes. Essa tarefa coube, pioneiramente, a autores que foram, ao mesmo tempo, estudiosos e críticos de suas obras: JOHANN HEINRICH GOTTLOB VON JUSTI, no continente, e ADAM SMITH, na tradição insular⁴⁶.

JUSTI (1717-1771) é o principal expoente do cameralismo, corrente econômica alemã caracterizada por examinar os problemas econômicos desde o ponto de vista do Estado⁴⁷. Enquanto os fisiocratas entendiam que a função do Estado era apenas proteger a “ordem natural”, intervindo o menos possível nas relações econômicas, os cameralistas entendiam que o Estado era parte essencial dessa ordem, cabendo-lhe harmonizar os interesses individuais e coletivos⁴⁸.

Embora tenha havido, antes dele, quem procurasse catalogar os tributos existentes – caso de WILLIAM PETTY (1623-1687), com o seu *Treatise of Taxes and Contributions* (“Tratado dos Impostos e Contribuições”), de 1662⁴⁹ – JUSTI teve o mérito de não apenas listar e descrever as exações da época, mas também as ordenar, dividindo-as em tributos gerais, cobrados de toda a população, e especiais, pagos pelos indivíduos diretamente impactados por certa prestação pública⁵⁰. É por isso, entre outras razões, que se credita

⁴⁵ DINO JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 4-5; EDWIN SELIGMAN, *The Shifting and Incidence of Taxation* (A Transferência e a Incidência da Tributação), p. 97-99; CHARLES GIDE e CHARLES RIST, *História das Doutrinas Econômicas*, p. 60-61; EZIO VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, p. 54; AVELÁS NUNES, *As Origens...*, *op. cit.*, p. 38.

⁴⁶ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática das Taxas*, p. 15. ALIOMAR BALEEIRO, Problemas da Taxa no Brasil, *Revista do Serviço Público*, v. 1, n. 2, p. 5 e *Direito Tributário Brasileiro*, p. 840.

⁴⁷ FLÁVIO OLIVEIRA, O Cameralismo e os Fundamentos da Ciência do Estado nos escritos de Seckendorf, Justi e Sonnenfels, *Revista de Ciências do Estado*, v. 6, n. 1, p. 2 e 4.

⁴⁸ ALEXANDRE MENDES CUNHA, Johann Heinrich Gottlob von Justi (1717-1771) e o Pensamento Econômico Cameralista, *Anais do XLI Encontro Nacional de Economia*. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/paper/anpen2013/013.htm>. Acesso em: 15 abr. 2024.

⁴⁹ Disponível em: https://archive.org/details/bim_early-english-books-1641-1700_a-treatise-of-taxes-co_petty-sir-william_1662. Acesso em: 2 set. 2025.

⁵⁰ FLÁVIO BAUER NOVELLI, Considerações sobre o Cameralismo, *Revista de Direito Público e Ciência Política*, v. V, n. I, p. 40; GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas en la Hacienda Pública*, p. 82-83, nota n. 8; ALIOMAR BALEEIRO, Taxa – Conceito – Tributação do Comércio Interestadual..., *op. cit.*, p. 392. Segundo ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU, “... os cameralistas alemães já vislumbravam a distinção entre os impostos e outras receitas públicas, ainda que nem sempre empregassem o termo ‘Gebühr’ para denominá-las. Assim, Justi nota a existência das chamadas ‘receitas

ao seu *Staatswissenschaft* (“Ciência do Estado”), de 1755, o lançamento das primeiras bases da Ciência das Finanças. Segundo ALIOMAR BALEEIRO, muitos “... *desenvolvimentistas de hoje ficariam surpresos se lêssem o velho pensador, porque lá encontrariam o embrião de ideias que supõem novas*” (sic)⁵¹.

ADAM SMITH (1723-1790) – que, segundo BALEEIRO, “... *se aproveitou muito da obra de Justi sem o citar...*”⁵² – defendeu, em linha similar, que a tributação deveria priorizar “... *o pagamento pelos beneficiários diretos dos serviços públicos*”, de modo que, em alguns casos, “... *a despesa pública não deve[ria] ser suportada por toda a coletividade, mas apenas pelo grupo de indivíduos que a provocaram ou que com ela se beneficiaram*” (adaptamos, nos colchetes)⁵³.

Portanto, no pensamento do autor escocês, despesas que beneficiassem a todos, como as voltadas à defesa da sociedade ou ao sustento dos governantes, deveriam ser custeadas mediante contribuições gerais, pagas, pelos contribuintes, “... *em proporção com as suas posses*”, já que a capacidade econômica seria um indicador da extensão do proveito obtido pelo contribuinte em razão de viver em sociedade⁵⁴. Em contrapartida, despesas promovidas predominantemente em favor do interessado numa específica prestação estatal, como aquelas com a administração da justiça ou a conservação de estradas, deveriam ser preferencialmente custeadas por contribuições individuais. Finalmente, despesas locais, como as relativas à “... *polícia de... certa cidade ou distrito...*”, deveriam ser suportadas por receitas igualmente

ocasionais’ (zufällige Einkünfte), que visam a compensar o Poder Público por serviços específicos” – Taxas de Fiscalização e o Princípio da Equivalência: O caso da TFI e da TFF, p. 3.

⁵¹ Taxa – Conceito – Serviços Públicos Gerais e Especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, v. 79, p. 438.

⁵² Taxa – Conceito – Tributação do Comércio Interestadual... *op. cit.*, p. 392

⁵³ CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, Adam Smith, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 80; ALIOMAR BALEEIRO, Problemas..., *op. cit.*, p. 7; *Idem*, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 844.

⁵⁴ Para ADAM SMITH, quatro máximas deveriam guiar a cobrança de tributos: certeza (segurança jurídica), conveniência (cobrança em tempo e modo favoráveis), eficiência (cobrança neutra, razoável e com baixo custo operacional) e equidade, expressa na ideia de que “Os súditos... *devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, ... do rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado*” (sic) – **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**, v. II, p. 485-488.

locais, de modo a não “... *constituir um fardo para o rédito geral da sociedade*”⁵⁵.

Assim, conquanto a formulação de designações específicas para as variadas classes de tributos, como “impostos”, “taxas” e “contribuições”, tenha sido fruto de desenvolvimentos posteriores, pode-se efetivamente dizer que “... *a essência da distinção é encontrada em Justi e, ainda mais claramente, em Adam Smith*”⁵⁶.

O impacto de seus estudos explica, ao menos em parte, o porquê de os primeiros trabalhos sobre as espécies tributárias não terem sido obra de juristas, mas de autores do campo da então nascente Ciência das Finanças. Os financistas estavam “... *muito mais preparados...*” do que os cientistas do direito para analisar os aspectos financeiros e tributários do aparelho estatal⁵⁷.

É verdadeira, portanto, a afirmação de que as “... *categorias de tributos públicos que hoje tomamos por tradicionais constituem um produto da ciência financeira alemã de oitocentos*”, mesmo porque a autonomização dos Direitos Financeiro e Tributário perante a Ciência das Finanças é um fenômeno muito recente, que mal completou um século⁵⁸. Por isso, para compreender como foram construídas as espécies tributárias com que hoje operamos, bem como a posição nelas reservada às taxas, é fundamental examinar as teorias cunhadas nessa seara do conhecimento.

É o que passamos a fazer.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 468.

⁵⁶ Tradução livre. No original inglês: “... *the essence of the distinction is to be found in Justi, and still more clearly in Adam Smith*” – EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation* (Ensaio sobre a Tributação), p. 407. Segundo EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, JUSTI “...*foi quem primeiro estabeleceu as diferenças entre os impostos e as taxas...*” – **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, p. 46. Para CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, “Adam Smith inaugurou a distinção entre imposto e taxa (...)” – Adam Smith..., *op. cit.*, p. 89. GIAMPIETRO BORRÁS diz que a contribuição desses autores para a doutrina das espécies tributárias não passou de um esboço doutrinário; apesar disso, enfatiza a importância global de suas obras, chamando SMITH de “fundador da escola clássica de Economia Política” e JUSTI de “verdadeiro fundador da Ciência das Finanças” – **Las Tasas...**, *op. cit.*, p. 83-84, nota n. 8.

⁵⁷ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 15; SERGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 97; JEFERSON TEODOROVICZ, **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**, p. 64.

⁵⁸ SERGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 96-97.

2.3.2. As taxas na Ciência das Finanças

2.3.2.1. Generalidades

Foi “... *largo el camino para que las tasas tengan reconocimiento como tributos independientes...*”⁵⁹. Até as primeiras décadas do século XX, era grande a promiscuidade com que se empregavam termos como “tributo”, “taxa” e “imposto”⁶⁰. Segundo FRANCESCO NITTI, o emprego defeituoso da terminologia, sobretudo pelo legislador e pelos tribunais, fazia totalmente arbitrária a atribuição de rótulos aos variados tipos de exação⁶¹.

Na longa senda em direção à autonomia, houve quem tratasse as taxas como tipos especiais de imposto, entendendo-as “... *ora como impostos indiretos (Malchus, Hoffman, Esquiou de Parieu, Leroy Beaulieu), ora como impostos especiais (Prittwitz, Biesarck)*”⁶². Houve, também, quem lhes negasse caráter tributário, pela dificuldade em distingui-las dos preços⁶³.

⁵⁹ MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, t. II, p. 235.

⁶⁰ ACHILLE DONATO GIANNINI condenava “... o uso promíscuo das palavras ‘imposto’, ‘taxa’, ‘tributo’”. Tradução livre. No original italiano: “... l’uso promiscuo delle parole ‘imposta’, ‘tassa’, ‘tributo’...” – *Istituzioni di Diritto Tributario* (Instituições de Direito Tributário), p. 54-55 Segundo RENZO FUBINI, “Na nossa legislação faz-se um uso promíscuo dos dois termos: taxa e imposto; são frequentemente usados quase indiferentemente, como sinônimos, às vezes até no mesmo texto de lei” (adaptamos, nos colchetes). Tradução livre. No original italiano: “Nella nostra legislazione si fa un uso promiscuo dei due termini: tassa e imposta; sono spesso usati quasi indifferentemente come sinonimi, talora nello stesso testo di legge” – *Lezioni di Scienza delle Finanze* (Lições de Ciência das Finanças), p. 64.

⁶¹ *Principi di Scienza delle Finanze* (Princípios de Ciência das Finanças), p. 218.

⁶² ALCIDES JORGE COSTA, O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa, *Revista de Direito Administrativo*, n. 78, p. 33. Segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, “Os autores mais antigos não distinguiam nitidamente as taxas dos impostos, seja considerando as primeiras como ‘tributos acidentais’, seja mesmo confundindo-as com os segundos e incluindo-as entre os chamados ‘impostos indiretos’” – Imposto e Taxa – Distinção – Fato Gerador das Taxas – Sujeito Passivo da Tributação (sic), *Revista de Direito Administrativo*, n. 23 p. 325. Exemplifica essa visão a obra de PAUL LEROY-BEAULIEU – *Précis d’Économie Politique* (Resumo de Economia Política), p. 359-383. Segundo GIAMPIETRO BORRÁS, autores como REITZENSTEIN, CAPUANO, PLEHN, DALLA VOLTA, MAYR e BERRO ORIBE Y PANIZZA atribuíam-lhes características tão genéricas, que as acabavam tornando indistinguíveis de outras exações – *Las Tasas...*, *op. cit.*, p. 195

⁶³ Segundo ANTONIO THEODORO NASCIMENTO, “... *Pantaleoni, A. de Viti de Marco e Einaudi... propuseram reduzir as Finanças Públicas a um sistema de preços...*”, excluindo a categoria das taxas – *Preços...*, *op. cit.*, p. 23. Para LUIGI EINAUDI, introduzir essa categoria “... *seria causa de confusão...*”, pois, na legislação italiana, a palavra era usada para

Ao menos na tradição continental, porém, teorias desse jaez acabaram largamente superadas pelas que qualificam as taxas como tributos e as distinguem de outras exações⁶⁴. E foram essas propostas teóricas que acabaram reverberando no direito positivo e na prática dos tribunais, pelo que é delas que nos ocuparemos com maior atenção.

Naturalmente, há muitos matizes nas doutrinas dos autores que se debruçaram sobre o tema, de modo que promover uma classificação exaustiva, dissecando-as, individualmente, até o último detalhe, constituiria tarefa demasiado ambiciosa. Nossos objetivos são mais modestos, estando fundamentalmente voltados a perscrutar o impacto das principais teorias sobre as taxas nas doutrinas subsequentes, bem como no direito positivo e na jurisprudência brasileiros. Por isso, limitamo-nos a agrupá-las segundo seus traços mais salientes e a indicar autores que podem ser considerados seus defensores, a fim de fornecer um panorama das teses formuladas e das críticas a que foram submetidas⁶⁵.

2.3.2.2. Taxa como contraprestação devida numa relação de troca

Um primeiro grupo de teorias tomava a taxa como uma contraprestação devida pelo contribuinte no bojo de uma relação de troca com o Estado⁶⁶;

“... indicar institutos muito diferentes uns dos outros: imposto, preço público, preço político, contribuição” – tradução livre; no original italiano: *“... sarebbe causa di confusione...”*; *“...indicare istituti differentissimi gli uni dagli altri: imposta, prezzo pubblico, prezzo politico, contributo”* – **Principi di Scienza della Finanza** (Princípios de Ciência das Finanças), p. 9-10. Noutra obra, EINAUDI diz que *“Taxas propriamente ditas... não existem, em estado ‘puro’, na nossa legislação”* – tradução livre; no original italiano: *“Tasse propriamente dette ... non esistono allo stato ‘puro’ nella nostra legislazione”* – **Il Sistema Tributario Italiano** (O Sistema Tributário Italiano), p. 78. Para RENZO FUBINI, a divisão entre taxa, imposto e preço público *“... é uma das tantas distinções econômicas, juridicamente irrelevantes (...)”* – tradução livre; no original italiano: *“... è una delle tante distinzioni economiche, giuridicamente irrilevanti (...)”* – **Lezioni...**, op. cit., p. 64.

⁶⁴ GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, op. cit. p. 83-84, nota n. 8.

⁶⁵ Como observa ANTÔNIO MANUEL HESPANHA, *“... a arrumação dos autores em escolas pode simplificar a narrativa”*, mas nenhum desses arranjos tem *“... tanta unidade como o nome ‘escola’ sugere...”* – **Cultura Jurídica Europeia**, p. 400.

⁶⁶ Vale lembrar que um dos sentidos da palavra “taxa” está associado ao de “preço”: *“Taxa significa affixação de alguma coisa, como dos preços dos generos”* (sic) - JOAQUIM JOSÉ CAETANO PEREIRA E SOUSA, **Esboço de Hum Diccionario Juridico, Theoretico, e Practico, Remissivo ás Leis Compiladas, e Extravagantes** (sic), t. II, p. 547 (do arquivo

é dizer, como um “... *preço que se paga pelo que se recebe*”⁶⁷.

Embora herdeiros do cameralismo, como VON JAKOB (1759-1827), já houvessem especulado nessa direção, foi em 1832, no “Princípios de Ciência das Finanças”, de KARL HEINRICH RAU (1792-1870), que surgiu a primeira distinção mais bem-acabada entre, de um lado, as taxas, devidas como contrapartida por “... *um contacto especial do cidadão com o governo*”, e, de outro, os impostos, como prestações exigidas “... *sem contrapartida especial, com fundamento num dever de cidadania* ...”⁶⁸. Foi RAU quem, segundo BALEEIRO, “... *carregou a fama da conceituação da ‘taxa’, porque a batizou como tal – ‘Gebühr’*...”⁶⁹. RUBENS GOMES DE SOUSA explica que, para essa corrente, as taxas nem mesmo seriam verdadeiros tributos, tendo, isso sim, a natureza de receitas industriais do Estado⁷⁰.

Linha semelhante foi adotada por outros autores alemães, com destaque para ADOLPH WAGNER (1835-1917), o grande consolidador da doutrina financeira local e principal responsável por divulgar a palavra “taxa” e o seu conceito, a partir da formulação desenvolvida por RAU⁷¹. Depois, a tese espalhou-se; primeiro, pela Itália, com AUGUSTO GRAZIANI (1865-1938), ANTONIO DE VITI DE MARCO (1858-1943) e ETEOCLE LORINI (1865-

eletrônico). Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/30301>. Acesso em: 24 jun. 2024.

⁶⁷ MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 39. Nessa linha: “*Tenemos... como una importante fuente de ingresos públicos los precios cargados por la autoridad pública por la prestación de servicios específicos (tasas) o por el suministro de mercaderías determinadas e, incluso, los precios cobrados por la utilización de bienes de propiedad pública*” – HUGH DALTON, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 30.

⁶⁸ SÉRGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 97. GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS confere a RAU “... *el mérito de haber sido el primer autor que señaló con precisión de teoría científica, tanto el concepto de la tasa, cuanto los elementos que permitieran deslindarla del impuesto...*” – **Las Tasas...**, *op. cit.*, p. 84, nota 8.

⁶⁹ Taxa – Conceito – Serviços Públicos Gerais e Especiais... *op. cit.*, p. 438.

⁷⁰ Para os alemães, “... *as taxas não são tributos: são receitas industriais do Estado (...). Em função disto, nos fiscalistas alemães, ou nos que seguem a orientação alemã, ... é inútil procurar qualquer referência a Gebühren ou taxas: todos tratam apenas de Steuern ou impostos*” – As Modernas Tendências do Direito Tributário, **Revista dos Tribunais**, n. 331, p. 10.

⁷¹ Sobre a evolução da doutrina alemã: SÉRGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...** *op. cit.*, p. 97. BALEEIRO credita a WAGNER o mérito de ter desenvolvido o “... *livro de Rau, ampliando-o e remodelando-o como obra própria de difusão, traduzida em várias línguas...*” – Taxa – Conceito – Tributação..., *op. cit.*, p. 392. Segundo WAGNER, a taxa “... *é um preço estabelecido pela autoridade pela troca de bens entre duas pessoas*”. Tradução livre. No original francês: “... *c’est un prix établi par l’autorité pour l’échange de biens entre deux personnes*” – **Les Fondements de l’Économie Politique** (Os Fundamentos da Economia Política), t. I, p. 488. Sobre a contribuição de WAGNER: PEDRO ADAMY, Adolph Wagner, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 99.

1919)⁷²; em seguida, pelo mundo. No Brasil, encontrou eco, por exemplo, nas obras de AMARO CAVALCANTI (1848-1922), DÍDIMO DA VEIGA (1847-1939) e VEIGA FILHO (1862-1909)⁷³.

Segundo essa teoria, as taxas fundar-se-iam num *do ut des*⁷⁴: o Estado presta um serviço especial ao contribuinte e, por isso, tem direito a uma contraprestação. E, como há, nessa relação, “... *un intercambio de prestaciones conmutativas*”, elas devem ter valor equivalente, a fim de que uma das partes não se locuplete injustamente à custa da outra⁷⁵. Assim, a taxa distingue-se do imposto pelo seu caráter voluntário e contraprestacional e, do preço público, pela essencialidade dos serviços aos quais vinculada⁷⁶.

Como estava muito alinhada às então prevalentes doutrinas liberais, a tese recebeu grande adesão. Não ficou, porém, isenta de críticas.

A primeira vai na linha de que, ao menos num sentido amplo, a troca de prestações entre Estado e contribuinte não se verifica apenas nas taxas, mas também nos demais tributos, e mesmo em relações não tributárias.

⁷² “As taxas são contribuições que os indivíduos que se utilizam de um instituto público prestam ao Estado em retribuição ao serviço obtido”. Tradução livre. No original italiano: “Le tasse sono contribuzioni che gli individui, i quali usano d’un pubblico istituto, prestano allo Stato in corrispettivo del servizio conseguito” – GRAZIANI, *Istituzioni di Scienza delle Finanze* (Instituições de Ciência das Finanças), p. 244-245; “Los tributos se dividen en dos grandes categorías: tasas e impuestos, a lo que corresponde la distinción de los dos servicios públicos en especiales y generales. (...) El primer grupo abarca aquellos servicios respecto de los cuales se hace posible determinar una relación de cambio individual, especial, entre el Estado productor y cada ciudadano consumidor. (...) Así se forma ... la figura económica del precio, que recibe la denominación de ‘tasa’” – DE VITI DE MARCO, *Principios de Economía Financiera*, p. 91-92; “... a taxa é a contraprestação que o Estado demanda, e o particular aceita, pela prestação de um serviço público especial, em exata correspondência com o consumo que dele faz” – tradução livre; no original italiano: “... la Tassa resta la controprestazione che lo Stato domanda, e il singolo accetta, per la prestazione di un servizio pubblico speciale, in esatto rapporto col consumo che ne fa” – LORINI, *Scienza delle Finanze* (Ciência das Finanças), p. 174.

⁷³ Segundo AMARO CAVALCANTI, taxa é “... o genero de contribuição que os indivíduos pagam por um serviço directamente recebido. O pagamento das taxas é facultativo; é, por assim dizer, o preço do serviço obtido, e na medida que cada um o exige ou delle tira proveito...” (sic) – *Elementos de Finanças (Estudo Theorico-Pratico)*, p. 170; Para DÍDIMO DA VEIGA, taxa é “O tributo pago ao Estado em retribuição do serviço prestado pelos órgãos públicos de sua atividade essencial e constitue a contra-prestação do pagamento do mesmo tributo” (sic) – *Apud* SAVÉRIO MANDETTA, *Impostos, Taxas e Contribuições: Resenha histórica do regime fiscal no Brasil*, p. 302; para JOÃO PEDRO DA VEIGA FILHO, “Taxa é a contribuição exigida em virtude de um serviço especial, divisível, provocado, e é cobrado como uma remuneração ou retribuição de um fato ‘a posteriori’” (sic) – *Manual de Sciencia das Finanças* (sic), p. 94.

⁷⁴ A expressão pode ser traduzida como “dou para que tu dês” – AMÍLCARE CARLETTI, *Dicionário de Latim Forense*, p. 156.

⁷⁵ GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas...*, op. cit., p. 148.

⁷⁶ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática ... op. cit.*, p. 128.

A segunda aponta que a ideia do que seja um serviço “essencial” “...*varia tanto no tempo e no espaço...*” que não pode servir de critério distintivo seguro dos diversos tipos de exação⁷⁷.

A terceira obtempera que a inexistência de voluntariedade na relação entre Estado e contribuinte desautoriza que se tome a taxa como uma contraprestação. As obrigações das partes envolvidas na situação ensejadora de sua cobrança são tão heterogêneas que não podem “... *constituir los términos de una misma relación*”⁷⁸.

É verdade que, em alguns casos, a prestação da atividade ensejadora da taxa depende de solicitação do particular; outras vezes, porém, a vontade do contribuinte não só está ausente, como se opõe frontalmente ao exercício da atividade taxada. É o que ocorre, por exemplo, com as taxas de fiscalização de atividades econômicas, ou com a prestação, em desfavor do acusado, do serviço jurisdicional em matéria penal.

Ademais, por um lado, a liberdade de praticar o “fato gerador” não se confunde com a de determinar o conteúdo da obrigação tributária, nem constitui exclusividade das taxas, dado que impostos e contribuições também costumam gravar atividades cuja prática, pelo contribuinte, é voluntária⁷⁹. Por outro lado, em muitos casos, notadamente quando as atividades que ensejam taxa são prestadas em regime de monopólio, a liberdade de pedir a execução do serviço necessário à proteção da própria dignidade constitui uma quimera⁸⁰.

De todo modo, a teoria teve a virtude de atrelar as taxas à prestação de uma atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte e de disso extrair uma associação lógica entre o montante da exação e o valor da atuação estatal que dá ensejo à cobrança.

⁷⁷ ALCIDES JORGE COSTA, O Conceito de Tributo... *op. cit.* p. 34. No mesmo sentido: GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas...*, *op. cit.*, p. 176

⁷⁸ *Ibid.*, p. 105.

⁷⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática...*, *op. cit.*, p. 41 e 52.

⁸⁰ GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas...*, *op. cit.*, p. 140-145.

2.3.2.3. Taxa como compensação por uma vantagem especial

Autores como LUIGI COSSA (1831-1896) e GIUSEPPE RICCA SALERNO (1849-1912)⁸¹ – entre outros⁸² – defenderam que o fundamento da taxa seria a necessidade de o particular compensar a comunidade pela vantagem auferida em razão da atuação estatal que o beneficia. A tese assemelha-se à anteriormente examinada, na medida em que pressupõe a entrega de uma utilidade pelo Estado ao contribuinte; dela se distingue, porém, por afastar das taxas as ideias de contrato e voluntariedade.

No Brasil, seguiram por essa linha autores como RUI BARBOSA (1849-1923), PONTES DE MIRANDA (1892-1979) e FRANCISCO CAMPOS (1891-1968)⁸³.

SELIGMAN (1861-1939) foi na mesma direção, mas deu um passo além, ao apontar que a vantagem particular imanente à taxa se diferenciaria do benefício difuso associado aos impostos pela circunstância de poder ser

⁸¹ “Chamamos de ‘taxas’ as quantias arrecadadas pela autoridade política com vistas a cobrir aquela parcela das despesas públicas que proporciona vantagens particulares a certas categorias de contribuintes”. Tradução livre. No original francês: “On appelle ‘taxes’ les sommes prélevées par l’autorité politique afin de pourvoir à cette partie des dépenses publiques qui fournit des avantages particuliers à certaines catégories de contribuables” – LUIGI COSSA, *Premiers Éléments de la Science des Finances* (Primeiros Elementos da Ciência das Finanças), p. 67. Segundo GIUSEPPE RICCA SALERNO, taxa é “... o reembolso parcial ou total das despesas necessárias dos serviços públicos prestados pelo Estado singularmente aos indivíduos, após pedido dos mesmos...” – Apud SAVÉRIO MANDETTA, *Impostos...*, op. cit., p. 302.

⁸² A longa lista de GIAMPIETRO BORRÁS inclui, entre os partícipes da tese, STEIN, SCHAFLE, GEFFCKEN, MYRBACH RHEINFELD, VAN DER BORGHT, JÈZE, ALLIX, M. LAFERRIERE, JULIEN LAFERRIERE Y WALINE, LAUFENBURGER, MASOIN, RANELLETTI, FASOLIS, BERLIRI, SALERNI, TROTABAS, TOMBESI, GRIZIOTTI, PUGLIESE, SANTIAGO MARIN, ENGLIS, NASINO, RUZO, AHUMADA, ORIA, ANDREOZZI, BIELSA, LINARES QUINTANA, LUQUI, CUADROS, DEODATO, GOMES DE SOUSA E BERCHESE – *Las Tasas...*, op. cit., p. 163.

⁸³ RUI BARBOSA: “As taxas são... compensações de uma prestação particular, de um benefício especial ao indivíduo que as paga...” – *Obras Completas de Rui Barbosa: questões de portos no Brasil*, t. 1, p. 198. Segundo RUI DE SOUSA, “Rui Barbosa, não obstante sua simpatia pela teoria contraprestacional, nesta não adiciona o elemento da voluntariedade...” – Atualização do Conceito de Taxa, *Revista de Direito Administrativo*, n. 49, p. 4. PONTES DE MIRANDA: “... taxa supõe não a facultatividade, como erradamente se tem dito, mas a compensação de determinado serviço, a cujo provimento se destina” – *Comentários à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, t. I, p. 283. Para FRANCISCO CAMPOS, as taxas são “... contribuições fixadas unilateralmente, com as quais os indivíduos que requisitam determinados serviços indenizam o poder público, segundo o critério do custo ou do valor atribuído à prestação” – *Direito Constitucional*, p. 169.

medida, pelo que o seu valor não poderia exceder o custo ou o benefício obtido pelo contribuinte com a atuação estatal⁸⁴.

A tese também não escapa das objeções de que o benefício ou vantagem para o contribuinte não são essenciais nem privativos das taxas. De um lado, há taxas que não estão ligadas à concessão de benefícios, mas a uma dinâmica de imposição e remoção de restrições às atividades do sujeito passivo⁸⁵; de outro, mesmo a execução das atividades ensejadoras de taxas de serviço pode não suscitar vantagem alguma para o destinatário da tributação, como ilustra o emblemático exemplo da taxa devida ao verdugo pelo condenado à morte⁸⁶. Ainda assim, podem ser considerados avanços teóricos dessa perspectiva o afastamento da exigência de voluntariedade e o destaque à mensurabilidade da prestação estatal ensejadora da exação.

2.3.2.4. Taxa como meio de satisfazer necessidades públicas divisíveis

Outra teoria digna de destaque, embora reflita posição isolada, é a de GIOVANNI DE FRANCISCI GERBINO (1883-1948).

Para ele, não se pode tomar a taxa como objeto de uma relação bilateral, pois, para admiti-lo, seria preciso que o Estado fosse o produtor da riqueza intercambiada, o que não condiz com a realidade, desde que toda a

⁸⁴ “No caso de uma taxa, o benefício é mensurável; no caso de um imposto, o benefício não é suscetível de mensuração direta. No caso de uma taxa, a vantagem específica é a própria razão do pagamento; no caso de um imposto, a vantagem específica, se existir, é simplesmente um resultado incidental da ação estatal. (...) uma taxa normalmente não excede o custo do serviço específico para o indivíduo. (...) O governo... deve sempre dar algo em troca de uma taxa; mas em muitos casos pode conceder apenas uma permissão para fazer algo – uma permissão que custa quase nada e pela qual uma taxa considerável pode ser exigida. O fator determinante aqui não é o custo, mas o benefício especial mensurável”. Tradução livre. No original inglês: “In the case of a fee, the benefit is measurable; in the case of a tax, the benefit is not susceptible of direct measurement. In the case of a fee, the particular advantage is the very reason of the payment; in the case of a tax, the particular advantage, if it exists at all, is simply an incidental result of the state action. (...) a fee does not normally exceed the cost of the particular service to the individual. (...) The government... must always give something in return for a fee; but in many cases it may give only a permission to do something – a permission which costs almost nothing, and for which a considerable fee may be exacted. The controlling consideration here is not cost, but measurable special benefit” – *Essays...*, op. cit., p. 406-408.

⁸⁵ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática...*, op. cit., p. 45.

⁸⁶ ALCIDES JORGE COSTA, *O Conceito de Tributo...*, op. cit., p. 34.

fortuna tributada é produzida pelos contribuintes e subtraída do consumo privado para custear despesas públicas⁸⁷.

Assim, na visão de GERBINO, a distinção entre a taxa e o imposto não estaria na existência de uma relação de troca entre Estado e contribuinte, ou na necessidade de compensar uma possível vantagem decorrente da atuação estatal, mas na natureza divisível ou indivisível das necessidades públicas satisfeitas mediante o consumo estatal da riqueza privada⁸⁸; por esse critério, as exações que satisfizessem necessidades divisíveis seriam taxas, e as que atendessem a reclamos públicos indivisíveis seriam impostos⁸⁹.

O autor concorda com a assertiva de que o valor da exação não pode exceder o dos meios materiais de que o Estado necessita para executar a tarefa que dá ensejo à respectiva cobrança, mas, diferentemente das teorias anteriores, chega a essa conclusão partindo da premissa de que o serviço remunerado por taxa é destinado a satisfazer certas necessidades públicas, de modo que o custo do respectivo atendimento deve servir de “... *tope limitativo superior* ...” do seu valor⁹⁰.

Justamente aí está o ponto mais interessante da teoria: como nas anteriores, o custo da atividade estatal subjacente limita o valor da taxa; para GERBINO, porém, isso não decorre da exigência de uma correspondência entre prestação e contraprestação, ou da necessidade de compensar uma suposta vantagem conferida pelo Estado ao contribuinte, mas simplesmente da vinculação do tributo à satisfação de uma necessidade pública.

⁸⁷ MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 42; GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, *op. cit.*, p. 107

⁸⁸ “Quando um tributo se destina a satisfazer necessidades coletivas indivisíveis, ele tem o caráter de imposto, uma vez que, como consequência da indivisibilidade das necessidades coletivas, é pago de maneira geral por todos os cidadãos; quando, por outro lado, o tributo se destina a satisfazer necessidades coletivas divisíveis, ele tem o caráter de taxa, uma vez que, como consequência da divisibilidade das necessidades coletivas, é pago pelo cidadão individual quando e na medida em que ele provoca a satisfação da necessidade relativa”. Tradução livre. No original italiano: “Quando un tributo è destinato allo appagamento dei bisogni collettivi indivisibili esso riveste carattere di imposta, in quanto, come conseguenza della indivisibilità dei bisogni collettivi, viene prestato in modo generale da tutti i cittadini; quando invece il tributo è rivolto alla soddisfazione di bisogni collettivi divisibili, riveste carattere di tassa, per ciò che, come conseguenza della divisibilità dei bisogni collettivi, viene prestato dal singolo cittadino quando e in quanto egli provoca la soddisfazione del relativo bisogno” – **Le Tasse nella Dottrina e nel Diritto Finanziario** (As Taxas na Doutrina e no Direito Financeiro), p. 10.

⁸⁹ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, *op. cit.*, p. 107.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 149. A palavra “tope” pode ser traduzida como “topo” ou “cume” – WILLIAM AGEL DE MELLO, **Dicionário Geral das Línguas Românicas**, v. 3, p. 443

Ocorre que caracterizar os ingressos estatais em função da divisibilidade ou indivisibilidade da prestação estatal também oferece dificuldades. Primeiro, porque a divisibilidade não é um traço presente apenas nas taxas, mas igualmente nos preços e em algumas contribuições. Segundo, porque a receita de impostos também pode responder à cobertura de necessidades públicas divisíveis. Terceiro, porque as hipóteses em que as taxas são cobradas nem sempre correspondem apenas ao atendimento de necessidades individuais e divisíveis, como evidencia, outra vez, o exemplo das custas judiciais, que, embora historicamente qualificadas como taxas, remuneram a prestação de um serviço que, ao menos em alguma medida, é indivisível⁹¹.

2.3.2.5. Taxa como meio de distribuição política do custo de serviço divisível

Autores como VINCENZO TANGORRA (1866-1922) trataram as taxas como mera técnica fiscal de repartição, guiada por fins estritamente políticos, do custo dos serviços estatais divisíveis e mensuráveis⁹². Para eles, essas exações nada teriam a ver com uma contraprestação devida pelo contribuinte, ou com a compensação de vantagem individual ou especial a ele conferida, mas apenas com a escolha política de repartir, entre os utentes, o custo de um serviço público divisível em unidades de consumo. No Brasil, essa linha de entendimento foi seguida, ao menos em algum momento, por ALIOMAR

⁹¹ GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas ... op. cit.*, p. 171. Nesse sentido, ALCIDES JORGE COSTA pontua que “... muitas vezes, por motivos de ordem política, o Estado satisfaz gratuitamente necessidades específicas e divisíveis, cujo custo é coberto com o produto da arrecadação dos impostos” (sic) – O Conceito de Tributo..., *op. cit.*, p. 32. MISABEL DERZI insere o serviço jurisdicional entre os “relativamente indivisíveis”, porque a sua divisibilidade se manifesta somente “... no momento de sua utilização. (...) O serviço de distribuição da justiça... é inegavelmente específico..., mas indivisível enquanto posto à disposição. É que a prestação jurisdicional, além de depender de provocação, não ocorrendo de ofício, só se estende às partes que integram a lide, pelo menos nos conflitos individuais. É no momento em que o jurisdicionado aciona a justiça, identificando-se, que se manifesta a divisibilidade e, portanto, a possibilidade da cobrança da taxa” – Notas de Atualização, in BALEEIRO, *Direito Tributário*, *op. cit.*, p. 852-854.

⁹² *Tratatto di Scienza della Finanza* (Tratado de Ciência das Finanças), *passim*.

BALEEIRO (1905-1978), THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI (1899-1980) e RUI DE SOUSA⁹³.

Note-se que, em lugar de diferenciar os impostos das taxas em função da (in)divisibilidade das necessidades públicas satisfeitas com o produto da arrecadação, a teoria em questão considerava que eles se deveriam distinguir em função da natureza dos serviços estatais ensejadores da cobrança: enquanto os impostos custeariam serviços indivisíveis, as taxas financiariam serviços fracionáveis em unidades de uso pessoal. A ideia é semelhante à de GERBINO, porém dela se diferencia por enfatizar a perspectiva dos usuários, em detrimento da estatal.

Como os serviços custeados por preços também são divisíveis, os adeptos da corrente buscaram outro critério para os distinguir das taxas, julgando havê-lo encontrado na circunstância de tais exações responderem a serviços que não atendem só a interesses privados, mas “... *satisfacen concomitantemente intereses privados y públicos...*”⁹⁴.

A tese também foi alvo de críticas.

Em primeiro lugar, foram-lhe igualmente dirigidas as objeções à afirmação da essencialidade da relação entre a natureza da exação e a divisibilidade ou indivisibilidade da necessidade pública a ser satisfeita.

Em segundo lugar, objetou-se que a repartição do custo de uma atividade estatal entre as pessoas a ela vinculadas é fenômeno também observável nas contribuições, de modo que o mero objetivo político de promover essa divisão não serviria para discernir esses grupos de exações.

Em terceiro lugar, a medida do interesse público envolvido em cada serviço ou atividade estatal “... *es inaprensible, imponderable...*”, o que torna “... *prácticamente imposible determinar el ingreso que, según su dimensión, ha*

⁹³ “A taxa é sempre uma técnica fiscal de repartição da despesa com um serviço público especial e mensurável pelo grupo restricto das pessoas que se aproveitam de tal serviço, ou o provocaram, ou o têm ao seu dispor” (sic) – BALEEIRO, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 845; “... a divisibilidade do serviço prestado em relação ao conjunto das atividades do Estado, e a divisibilidade da verba para a manutenção do mesmo serviço, caracterizam a taxa em sua significação mais moderna” – CAVALCANTI, **A Constituição Federal Comentada**, p. 383; “... na realidade, o critério é menos econômico do que político, ficando ao alvedrio do legislador estabelecer o montante da gravação, apenas vinculado à obrigação moral de realizá-lo segundo distribuição do custo entre número de cidadãos relacionados com o serviço” – RUI DE SOUSA, **Atualização...**, op. cit., p. 17.

⁹⁴ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, op. cit., p. 112; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, op. cit., p. 48

*de corresponderle*⁹⁵. Afinal, por um lado, “*Todos os ingressos estatais... os- tentam o interesse público..., sendo difícil a sua graduação*”⁹⁶; por outro, as despesas ensejadoras de impostos e contribuições também “... *atendem a in- terêsse dos particulares*” (sic)⁹⁷.

Em todo caso, parece acertado dizer que a escolha por custear uma prestação estatal via imposto ou taxa responde, em grande medida, a critérios políticos. Afinal, conquanto nem todos os serviços sejam passíveis de financiamento mediante taxas, dada a impossibilidade de sua individualização, todos são passíveis de custeio mediante impostos. É dizer, se não é concebível um sistema tributário fundado apenas em taxas, é perfeitamente admissível construir um modelo tributário informado apenas pela figura do imposto. Assim, ao menos quando o serviço é divisível, a decisão de custeá-lo com a receita de impostos ou de taxas é guiada mais por fatores políticos do que por imposições da técnica.

Por outro lado, se é verdade que a divisibilidade ou indivisibilidade do serviço não é fator seguro para discernir os impostos das taxas e estas dos preços, não é menos certo que, no caso de o serviço público ser indivisível, a cobrança de taxa será obstada pela impossibilidade de “... *individualizar... a pessoa que utiliza particularmente o serviço*”⁹⁸.

É dizer, a divisibilidade da atividade administrativa pode até não servir para, isoladamente, distinguir o imposto da taxa, mas é indubitavelmente necessária para caracterizá-la.

Por fim, a ideia de que convivem, nas exações, interesses públicos e privados, pode não servir para distinguir as taxas dos impostos e das contribuições, mas indica a possibilidade de uma atividade ser em parte custeada por receitas gerais e em parte financiada pelas pessoas com quem está mais diretamente relacionada – como ocorre, por exemplo, quando se introduz, no regime das taxas, alguma medida desoneradora, de modo a fazer com que parte do custo da atividade estatal que

⁹⁵ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas...*, op. cit., p. 120.

⁹⁶ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática...*, op. cit., p. 51.

⁹⁷ ALCIDES JORGE COSTA, O Conceito de Tributo..., op. cit., p. 34.

⁹⁸ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática...*, op. cit., p. 48.

lhes dá ensejo seja coberta pela receita de exações estranhas à relação de direito administrativo que se forma entre Estado e contribuinte.

2.3.3. Teorias sobre a taxa nas Ciências dos Direitos Financeiro e Tributário

2.3.3.1. Generalidades

Não é clara a linha que separa os autores e as teorias vinculados à Ciência das Finanças daqueles ligados às Ciências do Direito Financeiro e do Direito Tributário. Isso porque, embora os financistas dessem atenção aos aspectos econômicos e sociais das finanças públicas, não ignoravam os temas jurídicos que cercam a determinação da receita e da despesa e a gestão da máquina administrativa; os juristas, a seu turno, cuidavam sobretudo de examinar os traços normativos do fenômeno tributário, mas nem sempre propagavam uma separação absoluta entre o que é e o que não é jurídico. Por isso, o critério para, nesta exposição, classificar determinadas teorias como “jurídicas”, está relacionado, sobretudo, ao maior destaque por elas conferido aos aspectos normativos da prestação do contribuinte. Há, é claro, um quê de subjetivismo nessa arrumação, que o leitor haverá de perdoar, ciente de que “... *a própria demarcação de cada disciplina tem muito de arbitrariedade*”⁹⁹.

Pois bem! A pouca relevância econômica das taxas perante os impostos fez com que, de modo geral, a doutrina tributarista lhes conferisse um papel bastante secundário. O Direito Tributário, de fato, “... *foi construído... como um Direito dos Impostos...*”¹⁰⁰. A principal preocupação dos juristas, ao tratar das taxas, era distingui-las dessas exações gerais.

Mesmo sob essa perspectiva subalterna, porém, o tema relativo à caracterização das taxas foi enfrentado por praticamente todos os autores que

⁹⁹ CRISTIANO CARVALHO, A Interdisciplinaridade do Direito Tributário: Uma introdução, in CAIO AUGUSTO TAKANO e SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO (coords.), **Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto**, p. 109

¹⁰⁰ SÉRGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 19.

se ocuparam de analisar os sistemas tributários em seus aspectos gerais, o que torna simplesmente impossível examinar e descrever todas as teorias elaboradas sobre o tema.

Em todo caso, num esforço de síntese, pensamos ser possível identificar ao menos cinco propostas doutrinárias sobre as características capazes de apartar as taxas de outras prestações devidas ao Estado, do ponto de vista jurídico: **(i)** a que as concebe como um ônus a ser suportado por quem deseja do Estado um serviço ou vantagem; **(ii)** a que as toma como tributo cuja causa jurídica é a prestação de um serviço público divisível; **(iii)** a que as define como o tipo tributário cuja hipótese de incidência descreve a prestação de uma atividade estatal especificamente dirigida ao contribuinte; **(iv)** a que as identifica com o grupo de tributos cuja base de cálculo é o valor ou o custo da atividade estatal; e **(v)** a que associa às taxas, para além das peculiaridades de sua hipótese de incidência e de sua base de cálculo, as características da não restituibilidade do produto da arrecadação e de sua vinculação à satisfação de determinada finalidade, *i.e.*, ao custeio de determinada despesa pública.

Paralelamente, também cabe fazer referência às teorias que, sem se preocupar com a distinção entre as taxas e outros tributos, avançaram até o outro extremo da fronteira conceitual para tentar distingui-las dos preços públicos e/ou das tarifas.

2.3.3.2. Taxa como ônus para a obtenção de um serviço ou vantagem

Uma teoria que vale referir mais pelo seu exotismo do que pelos reflexos que ensejou no desenvolvimento do tema é a que tomava o pagamento da taxa como um ônus, a que o contribuinte estaria sujeito se e quando desejasse obter do Estado um serviço ou vantagem.

Foi o que, num primeiro momento, sustentou ANTONIO BERLIRI (1909-1987), para quem a taxa seria “... *uma condição para a obtenção de*

uma vantagem, à semelhança do ‘do ut des’ contratual”¹⁰¹. Nessa perspectiva, ela em nada se diferenciaria dos preços, tendo por características “... *la espontaneidad, la falta de coerción... y el hecho de constituir una condición para el logro de una ventaja...*”¹⁰². RENATO ALESSI e GAETANO STAMMATI adotaram posição semelhante”¹⁰³.

Trata-se, a bem da verdade, de uma reformulação da ideia da voluntariedade ou espontaneidade da prestação, cunhada pelos primeiros fiscalistas, pelo que se lhe aplicam as mesmas críticas, a saber: (i) grande parte das taxas não têm como contrapartida a realização de uma atuação estatal vantajosa ou proveitosa para o contribuinte; (ii) a incidência de muitas delas não só prescinde da vontade e/ou do requerimento do contribuinte, como se opera contra o seu interesse; e (iii) o critério não aparta taxas e preços.

Pode-se acrescentar, a essas objeções, a circunstância de que essa teoria não poderia ser aceita em sistemas como o brasileiro, que arrola as taxas entre os tributos, fazendo delas o conteúdo de deveres – e não ônus – a serem cumpridos pelo contribuinte em favor do Estado.

Não surpreende, por isso, que a ideia tenha encontrado pouca adesão, tanto que o próprio BERLIRI parece a haver abandonado posteriormente, ao reconhecer o caráter obrigatório da prestação em que a taxa consiste e a

¹⁰¹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 66. Para BERLIRI, a taxa seria “... *a espontânea prestação de dar ou fazer que envolva entregar uma quantia em dinheiro ou papel timbrado, ou a assunção voluntária de uma obrigação, que constitua condição necessária para a obtenção de um benefício específico e cujo reembolso não pode ser exigido, uma vez obtido o benefício. Assim, como é fácil perceber, a taxa se enquadra naquela instituição jurídica mais geral – não adequadamente explorada até agora – do ônus*”. Tradução livre. No original italiano: “... *la spontanea prestazione di dare o di fare avente per oggetto una somma di denaro o un valore bollato o la spontanea assunzione di una obbligazione, costituenti una condizione necessaria per conseguire un determinato vantaggio e della quale non si può chiedere la restituzione una volta conseguito tale vantaggio. Con il che, com'è facile rilevare, la tassa viene ad inquadarsi in quel più generale istituto giuridico – sinora non adeguatamente approfondito – che è l'onere*” – **Corso di Diritto Tributario** (Curso de Direito Tributário), p. 99-100.

¹⁰² GIULIANI FONROUGE, **Derecho Financiero**, v. II, p. 983.

¹⁰³ Para eles, na relação ensejadora da taxa, “... *a coatividade da contribuição concretiza-se... como um 'ônus' para o contribuinte individual, não como uma 'obrigação'*”. Tradução livre. No original italiano: “... *la coattività della contribuzione si attua... in un 'onere' per il singolo contribuente, non in un 'obbligo'*” – **Istituzioni di Diritto Tributario** (Instituições de Direito Tributário), p. 39. JOSÉ LUIZ SHAW inclui MAURICE DUVERGER entre os representantes dessa corrente – **Tasa, Precios e Impuestos**, p. 21.

sua diferença em relação aos ônus que se cumprem tendo em vista a satisfação de um interesse próprio¹⁰⁴.

2.3.3.3. Taxa como tributo cuja causa é o custo do serviço estatal especificamente referido ao contribuinte

Muito mais influente do que a anterior foi a corrente encabeçada por BENVENUTO GRIZIOTTI (1884-1956) e seguida, entre outros, por RAFAEL BIELSA (1889-1966), MARIO PUGLIESE (1903-1940) e EZIO VANONI (1903-1956), autores que, ao menos em algum momento e em alguma extensão, procuraram fundar a distinção entre as espécies tributárias na noção de “causa jurídica”¹⁰⁵.

Trata-se, de modo geral, de estudiosos ligados à “Escola de Pavia”, que, para além de considerar o fenómeno financeiro desde uma perspectiva pluridisciplinar, na qual elementos estranhos à estrutura das normas participam da conformação dos conceitos jurídicos, adotava uma linha funcional e teleológica na interpretação das normas tributárias, seguindo a tradição da jurisprudência dos interesses e a corrente doutrinária alemã inspirada por ENNO BECKER (1869-1940), prócer do Código Tributário Alemão de 1919 e defensor pioneiro da interpretação econômica das normas tributárias¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Em escrito mais tardio, BERLIRI define a taxa como “... *relação jurídica de direito público, de conteúdo obrigatório, que decorre da lei (ato normativo) e tem por objeto a prestação de serviço público gerido no interesse de particulares e não de toda a coletividade, ... ou o usufruto de bem próprio do Estado ou de patrimônio inalienável da entidade pública*”, não entrando, nessa categoria, “... *os encargos pecuniários e as prestações de fatos jurídicos, pois não são, nem uns nem outros, relações de conteúdo obrigatório*”. Tradução livre. No original italiano: “... *rapporto giuridico di diritto pubblico a contenuto obbligatorio che nasce dalla legge (atto normativo) in relazione alla prestazione di un servizio pubblico gestito nell'interesse dei singoli e non dell'intera collettività, ... o al godimento di un bene appartenente al demanio o al patrimonio indisponibile dell'ente pubblico*”; “... *gli oneri pecuniari e i versamenti-fatti giuridici, in quanto non sono nè gli uni nè gli altri, rapporti a contenuto obbligatorio*” – **Corso Istituzionale di Diritto Tributario** (Curso Institucional de Direito Tributário), p. 80-81.

¹⁰⁵ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas ...**, op. cit., p. 55; BIELSA, **Estudios de Derecho Público**, p. 183-218.

¹⁰⁶ PAULO CALIENDO, Enno Becker, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 345-362. Nesse sentido, MARIO PUGLIESE diz, por exemplo, que “... *a definição completa da taxa não pode ser fornecida senão mediante a coordenação de*

Para os seguidores dessa linha de pensamento, era preciso estudar funcionalmente os institutos jurídicos, examinando a “... cadeia composta por cada um dos elementos do fenômeno financeiro (político, econômico, jurídico) até encontrar no último elo o elemento técnico-formal...” capaz de identificá-lo¹⁰⁷. Segundo GRIZIOTTI, “... a distinção entre político e jurídico deve ser feita...”, mas a sua completa “... dissociação não pode ser alcançada...”, sob pena de “... mascarar o político com o jurídico”¹⁰⁸.

A ideia básica por trás da noção de “causa jurídica” é a de que não se pode subtrair coativamente a riqueza dos membros de uma coletividade sem haver um princípio – um fim prático, um porquê – que o legitime; ou seja, não se pode fundamentar o tributo apenas numa relação de poder¹⁰⁹. Segundo

*seus elementos econômicos fundamentais com os elementos tributários e jurídico-administrativos que lhe conferem o caráter de uma obrigação de direito público. (...). De fato, para ter-se uma definição completa da taxa, não basta indicar o vínculo entre o Estado e o cidadão, que a caracteriza. Não é possível explicar o fenômeno tributário sem o conhecimento do nexo causal que justifica a formação desse vínculo de direito público entre o Estado e o cidadão, que justamente distingue a taxa como tributo perante as prestações de outra natureza. (...) no caso das taxas, o conceito de 'causa' assume uma função jurídica de particular importância em relação à determinação das características específicas que a distinguem de qualquer outro tipo de contribuição pública”. Tradução livre. No original italiano: “... la nozione completa della tassa non può essere fornita se non mediante la coordinazione dei suoi elementi economici fondamentali, con gli elementi tributari e giuridico-amministrativi, che le imprimono il carattere d'obbligazione di diritto pubblico”. (...). Non basta infatti, per avere una nozione completa della tassa, indicare il vincolo fra Stato e cittadino che la caratterizza. Non è possibile spiegarci il fenomeno tributario senza la conoscenza del nesso causale che giustifica la formazione di questo vincolo di diritto pubblico fra lo Stato e il cittadino, il quale appunto, distingue la tassa come tributo, in confronto a prestazione di altra indole. (...) nel caso delle tasse, il concetto di 'causa' assume una funzione giuridica di particolare importanza, in rapporto alla determinazione delle caratteristiche peculiari che distinguono la tassa da ogni altro tipo di contribuzione pubblica” – **Le Tasse nella Scienza e nel Diritto Positivo Italiano** (As Taxas na Ciência e no Direito Positivo Italiano), p. 23-25.*

¹⁰⁷ DONOVAN LESSA e PEDRO LAMEIRÃO, Benvenuto Griziotti, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 392.

¹⁰⁸ Tradução livre. No original italiano: “Se la distinzione del politico dal giuridico deve esser fatta, non può compiersi la loro dissociazione e soprattutto non si deve mascherare il politico col giuridico” – *Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario*, **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, v. III, n. XVII, p. 384.

¹⁰⁹ GRIZIOTTI descreve assim a evolução da ideia de causa: (i) na doutrina evangélica, o tributo era devido “... pelo mero vínculo de sujeição...” – tradução livre; no original italiano: “... per il mero vincolo della sudditanza...” – expresso na fórmula “dar a César o que é de César”; (ii) São Tomás de Aquino objetou que, embora devido em razão do poder soberano, o tributo deve visar ao bem comum, sem o que é injusto e indevido; e (iii) a escolástica aprimorou a ideia, ao dizer que o tributo deve estar fundado na soberania (*causa efficiens*) mas também num escopo de utilidade geral (*causa finalis*), numa justa relação entre o encargo e o resultado útil (*causa formalis*) e numa “... justa seleção das pessoas e coisas atingidas” (*causa materialis*) – tradução livre; no original italiano: “... equa scelta delle persone e delle cose colpite” – *Ibid.*, p. 372.

essa perspectiva, um tributo desprovido de causa legítima seria indevido, mesmo quando previsto em lei.

Ainda que haja muitas diferenças no pensamento desses autores – que, ademais, não foi uniforme ao longo do tempo¹¹⁰ – de modo geral eles entendiam que haveria três causas possíveis para as obrigações tributárias, e que a cada qual corresponderia um tipo de tributo: **(i)** a causa dos impostos seria a capacidade contributiva; **(ii)** a das contribuições, a vantagem ou o benefício obtido pelo contribuinte com a obra ou gasto estatal; e **(iii)** a das taxas, o dever de o contribuinte ressarcir ao Estado o custo das ações ele referidas.

A seu turno, o que distinguiria as taxas dos preços é que aquelas remunerariam os “... *serviços particulares prestados pelo Estado no exercício da sua soberania (taxas judiciais, de polícia, de registro)*...”, enquanto estes custeariam serviços de “... *caráter econômico industrial, a exemplo dos... ferroviários, telefônicos e postais*”¹¹¹.

No Brasil, a ideia de “causa” não só esteve presente em escritos sobre a taxa até a metade do século XX, como presidiu a conceituação das espécies tributárias constante do Anteprojeto de Código Tributário Nacional elaborado por RUBENS GOMES DE SOUSA¹¹².

¹¹⁰ ERNST BLUMENSTEIN, por exemplo, entendia haver tributos com causa (taxas e contribuições) e sem causa (impostos) – JEFERSON TEODOROVICZ, Benvenuto Griziotti, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 140. Isso por identificar “... o conceito de causa com o de contraprestação”, com o que acabava “... por dar razão aos anticausalistas...” – CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, O Problema da Causa no Direito Tributário, **Revista de Direito Administrativo**, n. 45, p. 2. Segundo JARACH, GRIZIOTTI, num primeiro momento, entendeu que a causa do imposto era a participação do contribuinte nas vantagens gerais que derivam da existência do Estado; depois, porém, aceitando suas críticas, introduziu a noção de capacidade contributiva, como evidência da participação do contribuinte nas vantagens derivadas da existência do Estado – **El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo**, p. 103-104.

¹¹¹ ANTONIO THEODORO NASCIMENTO, **Preços...**, op. cit., p. 30-31. Os serviços associados à soberania seriam os que “... se vacían de utilidad para los particulares cuando no los dispensa el Estado”, já que sua validade pressupõe a chancela estatal, como, por exemplo, a emissão de certidões, diplomas profissionais, sentenças, títulos nobiliários, licenças etc. – GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, op. cit. p. 213-215

¹¹² Nesse sentido, por exemplo, defendendo que a “... *causa taxandi*...” de uma determinada exação incidente sobre a prática de atos de transmissão de bens não era “... *a mutação patrimonial que se opera, mas o serviço prestado às partes e representado pela lavratura do termo de transferência*...” (sic) – ALBERTO PASQUALINI, Imposto e Taxa, **Revista de Direito Administrativo**, v. 2, n.1, p. 338.

De fato, foi apenas durante a tramitação do Projeto que o idealizador do CTN passou a reputar desnecessário o apelo à noção de “causa”, argumentando, em carta dirigida a BALEEIRO, que a única causa verdadeira da obrigação tributária seria a lei, de modo que “... *um imposto iníquo ou antieconômico nem por isso deixaria de obrigar sob o ponto de vista jurídico*”¹¹³. Essa posição, igualmente defendida em textos de GILBERTO DE ULHÔA CANTO e CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, acabou por apontar o caminho que seria trilhado pela generalidade da doutrina brasileira nos anos seguintes, marcados por um profundo anticausalismo¹¹⁴.

2.3.3.4. Taxa como tributo cuja hipótese de incidência é a prestação de uma atividade estatal especificamente referida ao contribuinte

Os adeptos da Escola de Pavia tiveram como principais antagonistas os teóricos da Escola de Nápoles, inaugurada por RANELLETTI (1868-1954) e cujo principal expoente foi GIANNINI (1888-1965). Lastreados na tradição da jurisprudência dos conceitos (pandectística) e no positivismo lógico-formal, seus seguidores defendiam uma autonomização mais clara dos Direitos Financeiro e Tributário perante a Ciência das Finanças, tendo ficado marcados por sua postura “... *conceitualista, anticausalista e formalista*”¹¹⁵.

¹¹³ ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, Fundamentos Históricos e Conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 15, n. 1 p. 58.

¹¹⁴ CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, O Problema da Causa..., *op. cit.*, p. 1-21; GILBERTO DE ULHÔA CANTO, **Temas de Direito Tributário: Pareceres e estudos**, p. 286-333; Para ser mais preciso, ULHÔA CANTO considera 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 a regulamentar e tabelar a prestação de serviços, assimilando-se, a hipótese, a um contrato de adesão*” – *Ibid.*, p. 333.

¹¹⁵ JEFERSON TEODOROVICZ, Benvenuto Griziotti, *op. cit.*, p. 135. Vale mencionar que, apesar de sua vinculação à Escola napolitana, RANELLETTI foi professor da Universidade de Pavia entre 1905 e 1920, e nela chegou a ocupar o cargo de reitor. Num primeiro momento, esteve filiado ao causalismo, tanto que GRIZIOTTI, seu aluno, considera-o um precursor dessa doutrina – *Intorno al Concetto di Causa...* *op. cit.*, p. 373. A partir de 1920, contudo, já em Nápoles, ele passou a dedicar-se mais ao Direito Financeiro, fundando a escola local da disciplina, de inspiração positivista – CARLOS A. DE AZEVEDO CAMPOS, FERNANDO FRANCO e PEDRO LAMEIRÃO, Oreste Ranelletti, *in* CARLOS A. DE A.

É verdade que autores ligados à Escola de Pavia, como JARACH e VANONI, já haviam estabelecido pontes com o formalismo, pois embora defendessem que se desse atenção ao aspecto “substancial” da relação entre contribuinte e Estado – argumentando, o segundo deles, que há, entre o tributo e a prestação de serviços públicos, “... *uma relação de meios para fins, que não é indiferente ao direito...*”¹¹⁶ – também reconheciam a necessidade de tomar em conta o elemento formal – *i.e.*, a hipótese legal, o “fato imponível”¹¹⁷ – para caracterizar cada exação.

Foi, contudo, com GIANNINI que a doutrina passou a efetivamente catalogar os tributos “... *olhando sobretudo ao respectivo pressuposto...*”, buscando, com isso, depurar a classificação “... *das referências económicas e ‘extra-jurídicas’ que geralmente a rodeavam*” (*sic*)¹¹⁸. Para os formalistas, o surgimento da obrigação tributária teria fonte exclusiva na lei, não importando a “... *participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares referentes ao seu pertencimento ao grupo social...*”, pelo que seria irrelevante, para identificar o tributo, o destino do produto da arrecadação¹¹⁹.

A ideia de que a noção de “causa” é pré-jurídica, ficando totalmente absorvida pela hipótese de incidência da norma tributária, era muito favorável ao processo de especialização disciplinar do Direito Tributário em face da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, objetivo que, à época, constituía uma bandeira dos seus cultores¹²⁰. Essa foi uma das razões pelas quais a tese de GIANNINI se tornou rapidamente dominante, sobretudo na América Latina,

CAMPOS, DENISE CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 293-317.

¹¹⁶ **Natureza e Interpretação...**, *op. cit.*, p. 126.

¹¹⁷ JARACH associa a causa jurídica dos tributos à capacidade contributiva: “*En el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. (...) el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva*” – **El Hecho Imponible...**, *op. cit.*, p. 85.

¹¹⁸ SÉRGIO VASQUES, **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 97. Nesse sentido, diz GIANNINI que “*O elemento diferenciador das duas espécies de tributo é dado pela natureza do pressuposto*”. Tradução livre. No original italiano: “*L’ elemento differenziatore delle due specie di tributi è dato dalla natura del presupposto...*” – **Istituzioni di Diritto Tributario**, *op. cit.*, p. 62.

¹¹⁹ CAROLINA FERRARO e ALEXANDRE JORGE, Achille Donato Giannini, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 458-459.

¹²⁰ TEODOROVICZ, Benvenuto Griziotti..., *op. cit.*, p. 145.

onde uniu expoentes como CARLOS GIULIANI FONROUGE, GIAMPIETRO BORRÁS, ALCIDES JORGE COSTA, RUBENS GOMES DE SOUSA, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e GERALDO ATALIBA¹²¹.

Para os defensores dessa corrente, a classificação das espécies tributárias dever-se-ia basear unicamente nas diferenças entre as respectivas hipóteses de incidência¹²²; assim, impostos seriam os tributos cujo antecedente descreve um fato desvinculado de uma ação estatal, ao passo que as taxas e contribuições de melhoria seriam os tributos cujo suposto descreve a realização de uma atividade estatal, distinguindo-se entre si apenas em função da natureza da atividade pública custeada. Nenhuma outra característica, além da natureza do fato descrito na hipótese de incidência, seria relevante para a classificação.

GIANNINI igualmente condenou o emprego do critério que apela para a finalidade da atividade estatal como instrumento para distinguir as taxas

¹²¹ GIULIANI FONROUGE, **Derecho Financiero**, v. II. p. 984-985; GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, op. cit. p. 202; “... o conceito a adotar é o jurídico-formalista de Giannini...” – ALCIDES JORGE COSTA, O Conceito de Tributo..., op. cit., p. 35; também em: Natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios, in RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e SÉRGIO DE FREITAS COSTA (coords.), **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**, p. 293; “O que define, sob o ponto de vista jurídico, a natureza específica de um tributo determinado, é o seu fato gerador”. (...) o critério não pode ser... o da sua finalidade”; “... a destinação... é sem influência sobre a sua estrutura jurídica, dado que a obrigação do contribuinte surge pelo simples fato de se verificar o pressuposto do fato gerador e é juridicamente independente do emprêgo que a entidade pública faça do dinheiro arrecadado...” (sic) – RUBENS GOMES DE SOUSA, Imposto e Taxa – Distinção... (sic), op. cit., p. 326, 328 e 330; “Conforme os fatos geradores ..., definir-se-ão as contribuições para-fiscais, in genere, como contribuição da melhoria, taxa ou imposto (...). (...) no empréstimo compulsório, a restituição é elemento accidental. (...) a destinação especial do tributo a um serviço ou fim determinado pode ocorrer não somente no caso da taxa, como também no dos impostos, constituindo mesmo a característica dos chamados impostos com afetação (...)” (sic) – AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de rendas**, p. 55-61; “Muitas definições... encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo. (...). Compartilhamos, pois, a posição de A. D. Giannini (...). O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência” (sic) – GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 125-126 e 130.

¹²² Segundo TEODOROVICZ, as espécies identificadas por essa corrente são as mesmas versadas por OTTO MAYER no “*Tratado de Direito Administrativo Alemão*”: “... impostos (Steuer), taxas (Gebühr) e contribuições (Beiträge)...” – **História Disciplinar...**, op. cit., p. 65. No mesmo sentido: ANDRÉ LUIZ BATALHA ALCÂNTARA e DANIEL LANNES POUBEL, Otto Mayer, in CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, DENISE LUCENA CAVALCANTE e PAULO CALIENDO (coords.), **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, p. 277.

dos preços públicos, em razão de considerá-lo um parâmetro subjetivo e incerto¹²³. Para ele, e para os demais partidários dessa corrente, a distinção entre preços públicos e taxas é, também, de cunho estritamente formal, fundando-se, basicamente, na natureza da fonte da obrigação: lei para a taxa, contrato para o preço¹²⁴.

A doutrina vinculada à Escola de Nápoles, portanto, rompeu totalmente com a ideia de classificar as espécies tributárias em função da natureza da despesa pública a ser satisfeita com o produto da arrecadação. Focalizando unicamente o pressuposto da norma de incidência, e observando que os tributos também podem ter finalidades extrafiscais, eliminou da definição das espécies tributárias toda e qualquer alusão à finalidade de cobrir essa ou aquela despesa. Para os seus adeptos, “... o tributo justifica-se tão somente pela sujeição ao poder financeiro do Estado...”, e a aplicação da receita “...não tem

¹²³ “Não poderia ... ser considerado elemento suficiente para esculpir a distinção mesma o fim que o Estado busca ao assumir e prestar o serviço, seja porque toda a atividade de um ente público não pode deixar de estar voltada para a realização de objetivos públicos, seja porque a determinação da natureza jurídica de um instituto não pode ser confiada à indagação, necessariamente subjetiva e incerta, sobre o fim que um ente público se propõe concretamente ao assumir e organizar um determinado serviço; seja, enfim, porque a qualificação de uma determinada relação como pública ou privada diz respeito à sua estrutura intrínseca, não ao objetivo...”. Tradução livre. No original italiano: “Non potrebbe ... essere considerato elemento sufficiente a scolpire la distinzione stessa il fine, che lo Stato si propone nell’assunzione e nel soddisfacimento del servizio, sia perché tutta l’attività di un ente pubblico non può non essere rivolta al raggiungimento di scopi pubblici, sia perché la determinazione del carattere giuridico di un istituto non può essere affidato all’indagine, necessariamente soggettiva ed incerta, sul fine propostosi in concreto da un ente pubblico nell’assumere e nell’organizzare un dato servizio; sia, infine, perché la qualificazione di un dato rapporto come pubblico o privato attiene alla sua intrinseca struttura, non allo scopo...” – *Istituzioni...*, op. cit., p. 65.

¹²⁴ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e Prática...*, op. cit., p. 130. Embora admita ser difícil identificar, na prática, quando se está perante um e outro caso, diz GIANNINI, quanto à diferença entre taxa e preço público, que “... não se podem formular senão estas duas hipóteses: ou se trata de uma relação contratual, em que a obrigação de pagamento... tem base na vontade das partes, ou se trata de uma relação que surge em virtude da lei, não havendo a vontade do particular outra função senão a de pôr em marcha o mecanismo legislativo”. Tradução livre; no original italiano: “... non possono che formularsi queste due ipotesi: o si tratta di un rapporto contrattuale, in cui l’obbligo del pagamento... ha la sua base nella volontà delle parti, o si tratta invece di un rapporto che sorge in virtù della legge, non avendo la volontà del privato altro ufficio se non quello di mettere in moto il meccanismo legislativo (...)” – *Istituzioni...*, op. cit., p. 66. A ideia também integra as conclusões de importante congresso latino-americano, em verbete aprovado à unanimidade: “El elemento de distinción fundamental del precio con la tasa – así como con las otras especies tributarias – es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos la voluntad unilateral y coactiva de la ley” - INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Disponível em: https://ipdt.org/uploads/docs/11_Rev21_XVJ-ILADT.pdf. Acesso em 02 set. 2025.

*qualquer influência sobre a origem e a extensão da obrigação que recai sobre o contribuinte” (sic)*¹²⁵.

Ocorre que o foco excessivo na hipótese de incidência tornou, para muitos seguidores dessa linha de pensamento, absolutamente lassa e flexível a vinculação entre o montante da taxa e o valor da atividade estatal descrita na hipótese de incidência, abrindo portas para o emprego abusivo do argumento da extrafiscalidade como justificativa para a dissociação entre o conteúdo da hipótese de incidência do tributo e o montante devido. Isso fica claro quando se analisam as reflexões formuladas, por alguns dos adeptos dessa corrente, acerca dos critérios de quantificação dessas exações.

RANELLETTI, por exemplo, diz que, por um viés, toda atividade estatal atende a interesses individuais e coletivos, pelo que seria irrelevante, para fins tributários, perquirir sobre a medida do seu atendimento. Por outro, quando lastreado em razões extrafiscais, o montante arrecadado com as taxas poderia perfeitamente exceder o valor ou custo do serviço público subjacente. Assim, o Estado teria, *v.g.*, a prerrogativa de livremente “... *aumentar o valor da taxa judiciária, não com o objetivo de ampliar o financiamento e a estrutura do poder judiciário, mas como desincentivo à litigiosidade*”; poderia, também, adotar “...*taxas superavitárias para compensar o ‘déficit’ gerado por outros serviços... custeados por taxas*” (sic), sem com isso gerar empecilho à sua regularidade¹²⁶.

GIAMPIETRO BORRÁS, outro simpatizante da corrente formalista, defende que a eleição dos critérios de determinação quantitativa das taxas é tema “... *más de pertenencia de la política financiera que del Derecho Tributario*”. Para ele, embora a exigência de respeito à capacidade contributiva imponha limites ao legislador na fixação do valor da taxa, o fato de a cobrança exceder o custo da atividade estatal subjacente “... *no desnaturaliza el ingreso...*”; é dizer, respeitada a capacidade econômica do devedor, “... *el Estado se mueve con absoluta latitud*” na determinação do *quantum* da dívida¹²⁷.

Do mesmo modo, ALCIDES JORGE COSTA diz que o montante das taxas é “... *irrelevante para sua caracterização...*”, até porque frequentemente o Estado o fixa “... *em níveis altíssimos, ... com a finalidade extrafiscal*

¹²⁵ CAROLINA FERRARO e ALEXANDRE JORGE, Achille Donato Giannini..., *op. cit.*, p. 454.

¹²⁶ CAMPOS, FRANCO e LAMEIRÃO, Oreste Ranelletti..., *op. cit.*, p. 311-313.

¹²⁷ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, *Las Tasas...*, *op. cit.*, p. 490.

de dificultar a prática dos atos ou o exercício das atividades”. A seu ver, “... as taxas podem ser superiores ao custo do serviço a que se referem...”, podendo o excesso “... ser empregado na cobertura das atividades gerais...”¹²⁸.

Em suma, a teoria examinada teve a virtude de perseguir um critério jurídico para o estabelecimento da distinção entre as espécies tributárias, encontrando-o na hipótese de incidência, o que favoreceu o pretendido abandono de considerações políticas ou econômicas na conceituação dos tributos. Contudo, por valorizar demais a estrutura em detrimento da função e dar demasiado destaque à hipótese de incidência em desfavor de outros traços da norma impositiva, acabou abrindo um flanco perigoso para legitimar a arbitrariedade do legislador na fixação do valor da obrigação tributária, o que fica especialmente acentuado quando a determinação do montante é feita mediante o apelo a motivações extrafiscais.

Uma das chaves – ainda que, a nosso sentir, insuficiente – para solucionar esse problema foi encontrada com a importância atribuída pela próxima corrente à base de cálculo.

2.3.3.5. Taxa como tributo cuja base de cálculo é o valor da ação estatal

ALFREDO AUGUSTO BECKER foi um decidido seguidor da doutrina formalista e um defensor feroz da autonomia do Direito Tributário. Para ele, “... o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças... provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário Invertebrado”¹²⁹. Sua obra-prima, “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, marcou o início de uma fecunda tradição na Ciência do Direito Tributário brasileiro: a de buscar seu alicerce na Lógica Jurídica e na Teoria Geral do Direito.

O autor gaúcho foi “... um forte opositor à doutrina de Griziotti...”, por entender, como GIANNINI, “... que o direito deveria ser interpretado e aplicado apenas a partir do exame do próprio ordenamento, sem recursos a outras

¹²⁸ O Conceito de Tributo..., *op. cit.*, p. 32-34.

¹²⁹ **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 27.

ciências”; ele censurava “... a interpretação funcional...”, que leva em conta elementos políticos e econômicos na exegese das normas jurídicas¹³⁰.

Contudo, ao mesmo tempo que rechaçava ideias como a da “causa jurídica” dos tributos, BECKER também se opunha à chamada “... teoria da glorificação do ‘fato gerador’”, à qual reagia atribuindo “... superlativa valorização à base de cálculo...”, para ele o “... único critério adequado para a classificação da natureza jurídica dos tributos”¹³¹.

Tomando a norma tributária como uma unidade lógica, BECKER concluía, citando RUBENS GOMES DE SOUSA, que a base de cálculo deve ser definida em função da hipótese de incidência, e que, “... quando isto não ocorre..., [ela] é que passa a definir o pressuposto material ...” (esclarecemos nos colchetes)¹³². Ou seja, no fundo, é a base de cálculo que determina se o tributo é um imposto ou uma taxa, e de que subespécie.

Justamente por conta da adoção dessas premissas, para ele os únicos gêneros tributários seriam o imposto e a taxa, e todas as espécies de tributos se subsumiriam nessas categorias. Imposto, para BECKER, é “... a regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal)...”, ao passo que taxa é a “... regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal...”¹³³. Como a hipótese de incidência e a base de cálculo devem ser consonantes, e como a hipótese da taxa descreve uma atividade estatal, e não do contribuinte, então só “... o valor do serviço estatal ou coisa estatal...” pode servir-lhe de base de cálculo¹³⁴.

A teoria foi refinada pelas contribuições, entre outros, de GERALDO ATALIBA e de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, reforçando a premissa de que a norma jurídica tributária compõe uma unidade, segmentada em aspectos (ou critérios) apenas para fins analíticos, foram enfáticos na exigência de uma “... correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência

¹³⁰ DONOVAN LESSA e PEDRO LAMEIRÃO, Benvenuto Griziotti..., *op. cit.*, p. 401. Na mesma linha: CLÁUDIA MARIA BORGES COSTA PINTO, **A Revolução Social e o Direito Tributário: Vaticínios de Alfredo Augusto Becker**, p. 54.

¹³¹ CAROLINA FERRARO e ALEXANDRE JORGE, Achille Donato Giannini..., *op. cit.*, p. 465.

¹³² BECKER, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 391.

¹³³ *Ibid.*, p. 405.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 408. Apesar disso, BECKER considera “... impraticável tomar o valor ‘real’ do serviço..., indiretamente fixado pela própria lei criadora da taxa” – *Ibidem*.

do tributo...”, no sentido de que aquela exprima “... *uma grandeza ínsita à materialidade desta*”¹³⁵.

A principal diferença entre as concepções de ATALIBA e BARROS CARVALHO é que o primeiro aloca a base de cálculo no antecedente da norma tributária, ao passo que o segundo a insere no consequente. Assim, enquanto ATALIBA defende que a base de cálculo é parte do aspecto material – mais precisamente a “... *perspectiva mensurável do aspecto material da h. i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat*”¹³⁶ – BARROS CARVALHO aloca-a no mandamento da norma jurídica tributária, atribuindo-lhe a tripla função de (i) mensurar o fato tributado; (ii) compor, com a alíquota, a determinação da dívida; e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência¹³⁷. A despeito, porém, dessas variações, os autores chegam à idêntica conclusão de que a específica natureza jurídica do tributo somente pode ser determinada pelo binômio formado pela associação coerente do critério material da hipótese de incidência tributária à base de cálculo – tese que, aliás, foi explicitamente agasalhada pelos artigos 145, §2º, e 154, I, da Constituição vigente, como veremos, adiante, com maior vagar.

2.3.3.6. Taxa como tributo vinculado a uma atividade estatal, não restituível e cujo montante é afetado a uma finalidade específica

Para alguns autores, a associação da hipótese de incidência à base de cálculo é necessária, mas insuficiente para diferenciar as espécies tributárias previstas no ordenamento brasileiro. Em seu entendimento, para classificá-las adequadamente, seria necessário reconhecer a existência de outros dois traços distintivos, ambos relativos ao destino do produto da arrecadação.

A ideia de que o elemento finalístico é relevante para classificar as espécies tributárias, como visto, não constitui novidade. Estava presente nas

¹³⁵ CAROLINA FERRARO e ALEXANDRE JORGE, Achille Donato Giannini..., *op. cit.*, p. 465.

¹³⁶ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108.

¹³⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 411-418.

doutrinas financistas e no causalismo e, embora tenha ficado obscurecida pela escola formalista, nunca foi totalmente abandonada. Nem pelo legislador, nem pela jurisprudência, nem pela doutrina.

Figurou, por exemplo, nas definições de imposto e taxa dos Decretos-leis n. 1.804, de 24 de novembro de 1939, e 2.416, de 17 de julho de 1940; constou do Anteprojeto do CTN, tendo vazado, em alguma medida, para o texto final; e integrou o “Modelo de Código Tributário para a América Latina”, elaborado, nos anos 1960, por uma comissão de notáveis¹³⁸. O modelo – que, na avaliação de TEODOROVICZ, “*Infelizmente... acabou esquecido...*”¹³⁹ – apresentava as seguintes definições para as espécies tributárias:

TABELA 1 – DEFINIÇÕES DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DO MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO PARA A AMÉRICA LATINA OEA/BID	
Imposto (art. 15)	“... tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de toda atividade estatal relativa ao contribuinte”.
Taxa (art. 16)	“... tributo cuja obrigação tem como fato gerador a prestação efetiva ou potencial de um serviço público individualizado no contribuinte. Seu produto não deve ter um destino alheio ao serviço que constitui o pressuposto da obrigação. Não é taxa a contraprestação recebida do usuário em pagamento de serviços não inerentes ao Estado”.
Contribuição especial (art. 17)	“... tributo cuja obrigação tem como fato gerador benefícios derivados da realização de obras públicas ou atividades estatais e cujo produto não deve ter um destino alheio ao financiamento das obras ou atividades que constituem o pressuposto da obrigação. A contribuição de melhoria é a instituída para custear a obra pública que produz uma valorização imobiliária e tem como limite total o gasto realizado e como limite individual o incremento de valor do imóvel beneficiado. A contribuição de seguridade social é a prestação a cargo de patrões e trabalhadores integrantes dos grupos beneficiados, destinada ao financiamento do serviço de previdência ”.

Fonte: Adaptada de OEA/BID (1968).

Na justificação, a Comissão argumentava que, para corretamente classificar as espécies tributárias, era preciso examinar tanto a característica

¹³⁸ A comissão era capitaneada por GIULIANI FONROUGE, VALDÉS COSTA e RUBENS GOMES DE SOUSA e fora constituída para atender a uma iniciativa de uniformização das legislações tributárias promovida pela Organização dos Estados Americanos (OEA) e pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) – ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS; BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO, **Reforma Tributaria para América Latina – III – Modelo de Código Tributario**. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf. Acesso em: 01 jul. 2024.

¹³⁹ **História Disciplinar...**, op. cit., p. 218.

do “fato gerador” como a do destino do produto da arrecadação, pois a exigência de divisibilidade eliminava a possibilidade de criar taxas para custear serviços *uti universi*, mas, isoladamente, não as permitia distinguir dos impostos, já que serviços divisíveis também podem ser financiados por tributos gerais; as “contribuições especiais”, a seu turno, também precisariam dos dois critérios para se diferenciar tanto dos impostos como das taxas¹⁴⁰.

A ideia de que o destino do produto da arrecadação é relevante para classificar os tributos, todavia, não recobrou força imediatamente entre nós, nem mesmo com a Constituição de 1967, que previu a possibilidade de o Estado instituir empréstimos compulsórios e muitas contribuições para além das de melhoria, embora não os tratasse, claramente, como tributos.

Foi apenas com a Constituição de 1988, que inseriu ambas as exações no capítulo do Sistema Tributário Nacional, que a discussão foi recuperada. Atualmente, grande parte da doutrina entende que as contribuições e os empréstimos compulsórios são tributos aos quais o ordenamento conferiu regime específico, pelo que os distinguir das demais exações seria necessário, não havendo meio de o fazer, senão mediante a atenção à sua finalidade, refletida no destino do montante arrecadado.

Nesse sentido é, por exemplo, o pensamento de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, para quem, na CF/1988, a “... *destinação também é relevante para a determinação do regime jurídico*”, já que as contribuições têm “...*hipóteses tributárias próprias de impostos*”, de modo que o “... *que as caracteriza e diferencia... é a sua afetação: são elas um instrumento de atuação da União na área social*”¹⁴¹. É, também, a visão de EURICO DINIZ DE SANTI, para quem, além dos traços particulares de sua hipótese de incidência (critério “intrínseco”), também seriam elementos distintivos das taxas as características “extrínsecas” de (i) o seu pagamento, quando devido, não comportar restituição; e de (ii) o produto da sua arrecadação ser afetado ao custeio da atividade

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ **Direito Tributário**, p. 124. O autor, aliás, defende que seriam seis, e não cinco, as espécies tributárias, argumentando que seria preciso distinguir as contribuições sociais das especiais, em razão de a referibilidade ser característica destas, mas não daquelas, já que, nas primeiras, “... *a solidariedade de grupo é ampliada a tal ponto que se descaracteriza como tal, confundindo-se com a solidariedade social*” – *Idem*. Há quem vá além, defendendo a existência de sete espécies – EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, **Manual...**, op. cit., p. 110.

estatal subjacente à sua hipótese de incidência¹⁴². Nessa perspectiva, as taxas seriam tributos (a) cuja hipótese de incidência é vinculada a uma atuação estatal, (b) cuja arrecadação tem finalidade pré-determinada e (c) não restituíveis, quando devidas¹⁴³.

Semelhante é a leitura de HUGO DE BRITO MACHADO, REGINA HELENA COSTA, TÁCIO LACERDA GAMA, MÁRCIO SEVERO MARQUES, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, FABIANA DEL PADRE TOMÉ, ANDREI PITTEN VELLOSO, entre outros¹⁴⁴.

Em relação às taxas, são bastante correntes as afirmações no sentido de que o produto de sua arrecadação é vinculado a uma finalidade, embora também haja vozes divergentes, como veremos adiante¹⁴⁵.

¹⁴² Tributo e Classificação das Espécies no Sistema Tributário Brasileiro, **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 62, p. 9-25.

¹⁴³ EURICO DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, Direito Tributário e Direito Financeiro: Reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação, *in* EURICO DINIZ DE SANTI (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, p. 614 e 617.

¹⁴⁴ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 70; COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 109; GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 98-116; MARQUES, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 223; FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 59; NOGUEIRA, Sistema Tributário Nacional, *in* MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE CASTRO (coords.), **Curso de Direito Tributário da APET**, p. 43; TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**, p. 92; VELLOSO, **Constituição Tributária Interpretada**, p. 9.

¹⁴⁵ Segundo HUMBERTO ÁVILA, “... os impostos se destinam ao financiamento de despesas gerais...” e “... as taxas servem ao custeio de despesas suscetíveis de individualização” – As Taxas e sua Mensuração, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 204, p. 38. Para RODRIGO LUÍS KANAYAMA, por “... natureza, as taxas têm destinação certa. Servem para o sustentáculo financeiro do serviço que é prestado (ou deixado à disposição) aos consumidores” – Responsabilidade da Atividade Financeira e a Necessária Relação entre Receitas e Despesas Públicas, *in* BETINA TREIGER GRUPPENMACHER (coord.), **Tributação: Democracia e liberdade**, p. 493. No entender de REGINA HELENA COSTA, “... a taxa de serviço visa remunerar o custo do serviço público prestado ou colocado à disposição do sujeito passivo”; ao “... contrário dos impostos, a taxa é uma modalidade de tributo vinculado a determinada prestação estatal – tendo sua arrecadação destinada ao custeio de tal serviço –, ou ainda vinculado ao poder de polícia” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 67-68 e 104. Segundo SOLON SEHN, a “... atuação estatal é condição determinante para a cobrança do tributo, da mesma forma que a afetação do produto da arrecadação ao respectivo custeio” – **Código Tributário Nacional Comentado**, p. 156. Para TATHIANE PISCITELLI, nas taxas, diferentemente “... da regra geral dos impostos, o destino da arrecadação é determinado: as receitas se prestarão a financiar a atuação estatal que justifica a incidência...” – **Curso de Direito Tributário**, p. RB-5.12. Para LÍDIA MARIA RIBAS e HENDRICK PINHEIRO, a “... relação entre a existência de uma atividade estatal e a cobrança da taxa faz emergir uma destinação intrínseca dos recursos arrecadados...” – Taxa de Resíduos Sólidos como Instrumento para a Promoção do Direito Fundamental ao Meio Ambiente Equilibrado, *in* **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 10, n. 2, p. 245. Para HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, “... a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço” – Distinção entre taxa e preço público, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e preço público**, p.

Essa vertente doutrinária tem sido criticada sob os argumentos de que (i) seria cientificamente pouco rigoroso promover uma classificação empregando mais de um critério; (ii) a Constituição teria indicado, no artigo 145, serem apenas três as classes de tributos; (iii) apelar para elementos relativos ao destino do produto da arrecadação seria aventurar-se por seara estranha à do Direito Tributário, porque relativa a momento posterior à extinção da obrigação do contribuinte para com o Erário; (iv) os tributos podem ser utilizados para finalidades as mais diversas, inclusive extrafiscais, o que desaconselha o emprego dessa característica no esforço de os classificar. Nesse sentido é, e.g., a manifestação de HELENO TÔRRES, para quem as propostas de classificação que se assentam tanto na hipótese de incidência quanto na afetação da receita obtida com o tributo constituem “... *remédio de desespero*”¹⁴⁶.

Além disso, poder-se-ia também opor à tese os fatos de (v) a própria Constituição prever, no dispositivo que veicula a proibição da afetação da receita de impostos e em outros, a existência de impostos cujo produto da arrecadação é vinculado (arts. 37, XXII; 165, §8º; 167, §4º; 198, §2º; 212 e 212-A¹⁴⁷), e de (vi) o Constituinte derivado haver promovido, sucessivas vezes, a

129. Para MARCELA CUNHA GUIMARÃES e LAÍSE ÂNGELO MAZETTI, a taxa é um tributo “... *cuja destinação é posta pela própria Constituição como integrante do seu regime jurídico*” – Transparência e Justiça Fiscal na Exigência das Taxas, in **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 254; para CAROLINA POLTRONIERI BASSANI e NELSON SOUZA NETO, as taxas são “... *exações finalísticas...*”, sendo, por isso, importante, no seu regime jurídico, “... *a destinação do produto da arrecadação*” – Taxas: Aspectos controvertidos sobre a instituição de sua cobrança e destinação do produto da arrecadação, in **Revista Direito Tributário Atual**, n. 36, p. 118. Sob a mesma premissa, o INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO aprovou a seguinte diretriz: “*La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla*” – **Resolución 1991 – Venezuela – Tema I** – Disponível em: <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1991-venezuela-tema-i/>. Acesso em: 04 set. 2025

¹⁴⁶ Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o Princípio da Segurança jurídica, in ROBERTO FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, p. 598. Defesa semelhante faz JANCZESKI, para quem “*O destino que se fará do produto arrecadado é matéria do Direito Financeiro...*” – **Das Taxas...**, op. cit., p. 41.

¹⁴⁷ Esses dispositivos estão referenciados no próprio art. 167, IV, da Constituição, e dizem respeito (i) à alocação prioritária de recursos para as administrações tributárias; (ii) aos recursos que, em razão de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, fiquem sem despesas correspondentes, podendo ser utilizados, conforme o caso, para custear créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa; (iii) à possibilidade de vinculação das receitas a que se referem “... os arts. 155, 156,

desvinculação parcial das receitas de impostos, taxas e contribuições (arts. 76 a 76-B do ADCT), sem alterar, em razão disso, o rol de tributos para cuja criação cada ente federado foi habilitado.

Avaliaremos a procedência dessas objeções após examinar a evolução do direito positivo e da jurisprudência nacionais no trato da matéria.

2.3.3.7. Outras teorias sobre taxas, preços públicos e/ou tarifas

Para concluir o já longo tópico relativo à exposição das teses doutrinárias sobre as taxas e suas fronteiras conceptuais, é preciso fornecer um panorama das teorias que atualmente se opõem, na doutrina brasileira, a respeito dos traços diferenciais que opõem as taxas, os preços públicos e as tarifas, sem cuidar de suas relações com outros tributos.

A importância da distinção é inegável, já que os regimes atribuídos a tais categorias são muito distintos, especialmente no que diz com os rigores exigidos para a instituição e as condições franqueadas para a cobrança de cada prestação. Trata-se, contudo, de questão “tormentosa”, como aponta RICARDO LOBO TORRES¹⁴⁸. SACHA CALMON NAVARRO COELHO diz, com razão, que essa é outra das “... *esquinas da tributarística, onde o estudioso fica perplexo sobre o caminho a seguir...*” (sic)¹⁴⁹. Para ADILSON RODRIGUES PIRES, “... *a doutrina jurídica ainda está a buscar a verdadeira distinção entre taxa de serviço e preço público...*” e “... *ainda estamos longe de encontrar o marco divisor de águas nesta questão*”¹⁵⁰.

156-A, 157, 158 e as alíneas “a”, “b”, “d”, “e” e “f” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159...” ao objetivo de pagar débitos perante a União e prestar-lhe garantia ou contragarantia; (iv) à necessária aplicação, em ações e serviços públicos de saúde, de um percentual, definido em lei complementar, do produto da arrecadação dos impostos estaduais e municipais e do imposto sobre bens e serviços; (v) à necessária aplicação de pelo menos vinte e cinco por cento da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

¹⁴⁸ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 169.

¹⁴⁹ O Tributo e suas Espécies sob a Constituição de 1988, **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, v. 13, n. 1, p. 118. Segundo o mesmo autor, nessa seara “... *ninguém chegou a resultados magníficos...*” – Prefácio, in FABIANO VERLI, **Taxas e Preços Públicos**, p. 9.

¹⁵⁰ A Doutrina das Taxas e o Direito Brasileiro, **Revista de Informação Legislativa**, n. 104, p. 93.

A celeuma inicia-se já pela equivocidade dos termos “preço público” e “tarifa”¹⁵¹. Há quem os trate como sinônimos¹⁵²; há quem considere que “preço público” é gênero e tarifa é espécie (e os critérios empregados para a definição dessa relação de especificação variam muitíssimo)¹⁵³; e há quem diga que são categorias totalmente autônomas¹⁵⁴. E dirimir essa questão vocabular, além de problemático, não basta para solucionar o problema, pois a dificuldade de distinguir essas categorias não decorre apenas da nomenclatura adotada.

A mais tradicional proposta distintiva aponta para a compulsoriedade das taxas, em oposição à voluntariedade dos preços e tarifas, para os usuários ou destinatários da atividade pública subjacente. É a ideia presente, por exemplo, no enunciado n. 545 da súmula do Supremo Tribunal Federal¹⁵⁵. A tese é criticada, contudo, sob a observação de que, uma vez cumprida a

¹⁵¹ SIMONE BARRETO destaca “... a inexistência de consenso acerca do conteúdo semântico atribuído ao vocábulo tarifa. Ora o designam como (i) sinônimo de preço público, ora como (ii) espécie de preço público, ora como (iii) instituto autônomo” – Tarifa, in CELSO FERNANDES CAMPILONGO, ÁLVARO DE AZEVEDO GONZAGA e ANDRÉ LUIZ FREIRE (coords.), **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. V. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/297/edicao-1/tarifa>. Acesso em 05 dez. 2024.

¹⁵² Entre os tributaristas, essa é a regra. Nesse sentido, por exemplo: EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, **Dicionário de Direito Tributário**, p. 395; GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, op. cit., p. 145; HELENO TAVEIRA TORRES, **Direito Constitucional Financeiro**, s/p. (livro disponível em meio eletrônico); WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, **Taxas: Limites constitucionais**, p. 95; entre outros.

¹⁵³ Há, por exemplo, quem entenda (i) que o “preço público” remunera todas as atividades em que se fornecem bens ou serviços públicos sob regime contratual, enquanto “tarifa” seria a espécie de preço ligada aos serviços públicos explorados via permissão ou concessão. Nesse sentido: MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, **Direito Administrativo**, p. 303, 357 e 782; SIMONE BARRETO, Tarifa, op. cit., s/p; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Compêndio...**, op. cit., p. 155; LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas e Preços**, p. 173; DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, **Curso de Direito Administrativo**, p. 487-488. Há quem considere (ii) que a noção de “preço público” diz com as atividades de interesse público prestadas por pessoa jurídica de direito privado, mediante autorização, permissão ou concessão, reservando-se o termo “tarifa” apenas para os dois últimos casos. Nesse sentido: ÍRIS VÂNIA SANTOS ROSA, Preço Público, in CELSO FERNANDES CAMPILONGO, ÁLVARO DE AZEVEDO GONZAGA e ANDRÉ LUIZ FREIRE (coords.), **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. V. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/311/edicao-1/preco-publico>. Acesso em 05 dez. 2024. Há, finalmente, quem conceba (iii) preços como a remuneração pela exploração de bens ou de serviços públicos, ficando o termo “tarifa” reservado para os serviços públicos prestados pela Administração ou delegatários – RICARDO LOBO TORRES, A Fiscalidade dos Serviços Públicos no Estado da Sociedade de Risco, in HELENO TAVEIRA TORRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 134.

¹⁵⁴ Para MARÇAL JUSTEN FILHO, “... preço é instituto relacionado à contratação privada...” – **Teoria Geral das Concessões de Serviço Público**, p. 344; para SCHOUERI, não cabe “... falar em preço no caso de atividade econômica fora do Domínio Econômico” – **Direito Tributário**, op. cit., p. 485.

¹⁵⁵ Súmula 545: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

prestação estatal, o pagamento passa a ser compulsório para o destinatário, independentemente de se tratar de taxa, preço ou tarifa, pelo que a obrigatoriedade da prestação não serve de critério distintivo entre as exações¹⁵⁶.

Outra tese apela para a fonte da obrigação, dizendo que, enquanto as taxas são tributos, deveres instituídos por lei, os preços públicos e as tarifas são obrigações de natureza contratual¹⁵⁷. No entanto, a proposta é alvejada sob o argumento de que a submissão ou insubordinação ao princípio da legalidade é antes uma consequência da classificação das exações do que um critério adequado para a diferenciação; é um *posterius*, e não um *prius*, de sua inclusão numa ou noutra classe¹⁵⁸. Além disso, vem sendo posta em xeque a própria ideia de que a categorização de uma prestação como preço ou tarifa bastaria para afastar a exigência de lei, notadamente no caso dos serviços que, embora não impostos por lei, os administrados não têm como deixar de tomar, sob pena de renunciar à própria dignidade¹⁵⁹.

Há, ainda, propostas que vinculam a distinção entre taxa e preço à natureza da atividade prestada, considerando que as taxas remunerariam determinados serviços públicos, enquanto outros deveriam ser custeados por preço ou tarifa. Para alguns autores, são os serviços públicos “essenciais”, ou

¹⁵⁶ Nesse sentido, diz LUÍS EDUARDO SCHOUERI que “... *também é compulsório o pagamento do preço para quem compra um bem ou toma um serviço, mesmo que prestado por um particular*” – **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 116. Na mesma linha, segundo AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, “A partir da utilização de um serviço, o pagamento de um preço torna-se compulsório (salvo expressa dispensa), mesmo que o usuário tenha se servido voluntariamente (...)” – **Taxa - Doutrina, Prática e Jurisprudência**, p. 12. AMÉRICO MASSET LACOMBE, do mesmo modo, considera o critério “insatisfatório”, porque, em rigor, “...*toda obrigação decorre de lei*” e “... *a realização da hipótese de uma norma tributária também é um ato de vontade...*” – Taxa e Preço Público, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e preço público**, p. 16.

¹⁵⁷ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, por exemplo, afirma que “... *o ponto de diferenciação reside no fato de que a obrigatoriedade de pagar a taxa exsurgirá de uma previsão legal, enquanto que a compulsoriedade da conduta de o usuário pagar preço pela prestação de um serviço público emanará de uma estipulação contratual. Em ambos os casos, portanto, não há dúvida de que o adimplemento do preço ou da taxa será compulsório*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 138.

¹⁵⁸ É nesse sentido a observação de FABIANO VERLI, para quem a distinção entre o regime jurídico das taxas e dos preços públicos é “... *muito mais... um ponto de chegada do que um ponto de partida...*” – **Taxas e Preços Públicos**, p. 75.

¹⁵⁹ A Corte Constitucional da Espanha, por exemplo, tem entendido que, independentemente de ser remunerado por taxa ou preço, o pagamento pelos serviços públicos que o cidadão não se pode abster de utilizar, sob pena de renunciar à própria dignidade, deve ser fixado em lei – CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, **El Principio de Equivalencia en el Sistema Tributario Español**, *passim*. FABIANO VERLI defende a aplicação da ideia ao direito brasileiro, à luz do art. 5º, II, da Constituição – **Taxas e Preços...**, *op. cit.*, p. 169.

os ligados à soberania, ou os de prestação obrigatória pelo Estado, que deveriam ser necessariamente remunerados por taxas, não admitindo preços ou tarifas¹⁶⁰; para outros, os serviços de “fruição obrigatória” é que só admitiriam a fonte tributária de financiamento¹⁶¹. Contudo, essas teorias são combatidas, ora por apelarem a conceitos indeterminados, como o de “essencialidade”, ora por simplesmente deslocarem a questão da diferença entre as fontes de receita pública para a determinação de em que casos o legislador pode tornar obrigatória a prestação e/ou a utilização de um serviço, ora, ainda, por ignorar que, para muitos dos serviços considerados “facultativos” no plano estritamente normativo, simplesmente não há alternativa viável para o usuário, no plano da vida concreta¹⁶².

Há, também, propostas que entendem haver campos nos quais é impositiva a instituição da taxa e outros em que o Estado poderia livremente optar entre remunerar-se por taxa, preço ou tarifa, cabendo-lhe escolher entre as vantagens e desvantagens de um e outro regime. A principal crítica a essa ideia vai no sentido de que os serviços públicos, como atividades típicas do

¹⁶⁰ A polêmica vem de longa data. Segundo ROBERTO FERRAZ, “... por ocasião do 10º Sim-
pósio Nacional de Direito Tributário, que teve por tema ‘Taxa e Preço público’..., o Plenário
contou 39 votos pela fórmula que centrou a definição de taxa no conceito de serviço público
como essencial, contra 38 que preferiram a resposta centrada na obrigatoriedade do ser-
viço” – Comentário a “Taxa e Preço Público”, de Alcides Jorge Costa, in RICARDO MARIZ
DE OLIVEIRA e SÉRGIO DE FREITAS COSTA, **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge
Costa**, p. 349, nota n. 21.

¹⁶¹ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, por exemplo, adota uma posição centrada na compulsorie-
dade bilateral do serviço: “... se o legislador tornar compulsória a tomada do serviço público,
não se oferecendo ao particular outra alternativa, então haverá taxa, descabendo cogitar
preço público. Se não é compulsória a utilização do serviço público, então sua remunera-
ção se dá por tarifas. A compulsoriedade da prestação, outrossim, se complementa com a
recíproca: a irrenunciabilidade da prestação. Se o serviço é remunerado por taxa, então é
expressão da atuação do Estado, que não pode recusar sua prestação ou condicioná-la a
pagamento. Não é preço. Não é contrato. O cidadão se vale da atuação do Estado exclu-
sivamente por sua natureza pública, irrenunciável. Se o Estado se faz remunerar por taxa,
nem por isso se tem um contrato. Se não paga a taxa, claro que o Estado pode se valer
dos meios próprios para a execução de seu crédito. Não pode, entretanto, deixar de asse-
gurar ao cidadão a prestação que surge de uma relação de direito público, inconfundível
com um contrato” (sic) – **Direito Tributário**, op. cit., p. 124-125. CARLOS DEL PAPA
ROSSI defende que “... a remuneração será taxa ou preço público dependendo do caráter
compulsório ou facultativo de sua utilização” – **Introdução ao Estudo das Taxas**, p. 117.

¹⁶² Nesse sentido, diz MARÇAL JUSTEN FILHO que “... todo serviço público envolve uma
utilidade cuja essencialidade induz a ausência de alternativa concreta para o usuário. As-
sim, por exemplo, não há cabimento em afirmar que o consumo de energia elétrica é facul-
tativo. Essa seria uma construção puramente abstrata (...). Mas seria incorreto afirmar que
o consumo da energia elétrica seria juridicamente compulsório” – **Teoria Geral das Con-
cessões...**, op. cit., p. 343.

Estado, não se vendem; são coisa fora do comércio, não havendo faculdade, mas ordem constitucional no sentido de sua prestação¹⁶³.

Finalmente, há teorias que centram a discussão na figura do prestador, entendendo, com algumas variantes, que os serviços públicos devem ser remunerados por taxas quando prestados diretamente pela Administração e por preços quando delegados a particulares. Seus críticos objetam que, mesmo quando delegada a prestação a particulares, a remuneração do serviço público deveria continuar a ter natureza de taxa, pois, do contrário, seria muito fácil para o Estado driblar os rigores do regime tributário, bastando conceder a prestação do serviço à iniciativa privada para dele se eximir¹⁶⁴. Para esses críticos, a expressão “política tarifária”, constante do artigo 175, parágrafo único, III, da Constituição, estaria associada não à remuneração paga pelo usuário ao prestador do serviço público, mas a uma prestação devida no bojo da relação entre as concessionárias ou permissionárias de serviço público e o poder concedente.

2.4. A TAXA ENTRE AS EXAÇÕES, NO DIREITO POSITIVO E NA JURISPRUDÊNCIA NACIONAIS

2.4.1. Considerações iniciais

As teorias examinadas guardam evidente conexão com o modo como o direito positivo e a jurisprudência nacionais evoluíram na construção

¹⁶³ Para uma boa síntese do posicionamento, que é compartilhado, entre outros, por GERALDO ATALIBA, MARCO AURÉLIO GRECO, HAMILTON DIAS DE SOUZA FILHO, ROQUE CARRAZZA, HUGO DE BRITO MACHADO, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO e WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, do último: **Taxas...**, *op. cit.*, p. 95-112.

¹⁶⁴ GERALDO ATALIBA, **Taxas e Preços no Novo Texto Constitucional**, *Revista de Direito Tributário*, n. 47 p. 153; JANCZESKI, **Das Taxas...** *op. cit.*, p. 91 e 97; BUSSAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 110. AMÉRICO MASSET LACOMBE, **Taxa e Preço Público...**, *op. cit.*, p. 20; AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, **Distinção entre Taxa e Preço Público**, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e preço público**, p. 28-29; EDVALDO BRITO, **Critérios para Distinção entre Taxa e Preço**, *in ibid.*, p. 76-77.

do conceito de taxa e na sua distinção perante figuras afins, e tanto influenciaram a atividade do legislador, como foram impactadas pela disciplina normativa do tema. É o que passamos a averiguar.

2.4.2. Brasil-colônia e Brasil-império: uma “barafunda” de imposições

Durante os quase quatro séculos anteriores ao período republicano, não houve preocupação em organizar e classificar os tributos, muito menos em os distinguir de outras prestações devidas ao Estado. A descentralização na sua cobrança e a frequente delegação de sua arrecadação a rendeiros e contratadores fazia da miríade de exações existentes um corpo caótico, preñado de indeterminações, sobreposições e arbitrariedades¹⁶⁵.

É certo que já havia, à época, tributos com feição de taxa, porque vinculados a serviços ou despesas específicas, como o monopólio da exploração dos engenhos, os direitos de passagem dos rios (barcagem), as taxas de correio, os serviços de capatazia e docas, a dízima da chancelaria, além dos tributos de caráter emolumentar, como os relativos à emissão de certidões de polícia e à matrícula de escravos¹⁶⁶. Contudo, não havia rigor algum no emprego da nomenclatura.

Segundo ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, o conjunto de tributos encontrados na legislação imperial constituía uma “... *barafunda de imposições, que confundem o tributarista contemporâneo*”¹⁶⁷. Desse juízo não

¹⁶⁵ FERNANDO AMED e PLÍNIO NEGREIROS, **História dos Tributos no Brasil**, p. 46; ELIZIANE MARA DE SOUZA, Aspectos Destacados acerca da Tributação no Brasil Colônia, in UBALDO CESAR BALTHAZAR (org.), **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**, p. 88-90; MORAES, **Doutrina e Prática...**, op. cit., p. 71. FERNANDO ZILVETI, **A Evolução Histórica...**, op. cit., p. 215-216. Na mesma linha, diz ALCIDES JORGE COSTA que “... a história tributária no tempo da Colônia é muito difícil de traçar, porque a tributação era extremamente confusa” – História da Tributação no Brasil, in ROBERTO FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, p. 48-49.

¹⁶⁶ Ver, a respeito, os decretos n. 230, de 22 de outubro de 1842, n. 413, de 10 de junho de 1845, n. 4.129, de 28 de março de 1868 e n. 7.536, de 15 de novembro de 1879.

¹⁶⁷ **História do Direito Tributário Brasileiro...**, op. cit., p. 47.

diverge BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, para quem “... o sistema tributário das diversas épocas anteriores à República não tinha racionalidade alguma”¹⁶⁸.

A Constituição de 1824 não fez menção às taxas¹⁶⁹. Referiu-se à generalidade dos tributos como “contribuições” e “rendas públicas” (arts. 171 e 172), e atribuiu a “impostos” significado igualmente genérico (art. 36, I)¹⁷⁰. A legislação infraconstitucional, embora pródiga em referências a essas exações – aludia, v.g., às “taxas” “do correio geral”, “dos escravos”, “do sello”, “de licença dos faiscadores”, “das matrículas das faculdades de medicina” e “dos cavallos e bestas que entrão no Município” (sic)¹⁷¹ – também não as procurava distinguir de outras exações. Confirma-o a leitura do *Compêndio de Direito Financeiro*, de JOSÉ ANTONIO DA SILVA MAIA (1789-1853), que, com base na lei orçamentária de 1840, arrolava, indistintamente, entre as Rendas Gerais e Provinciais, prestações sob alcunhas as mais diversas¹⁷². O exame do confuso rol revela que, “Semanticamente, não havia distinções entre tributos, impostos, taxas e contribuições”, muito menos entre eles e os preços públicos e/ou tarifas¹⁷³.

¹⁶⁸ MORAES, *Doutrina e Prática...*, op. cit., p. 23.

¹⁶⁹ UBALDO CESAR BALTHAZAR, Tributos no Brasil Império, in UBALDO CESAR BALTHAZAR (org.), **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**, p. 106.

¹⁷⁰ Interessante notar que o texto da Constituição Imperial, além de consagrar o princípio da legalidade, inclusive na específica vertente tributária (arts. 171, 172 e 179, I), veiculava previsão no sentido de fixar os tributos segundo a capacidade econômica. Dizia o texto (art. 179, XV) que “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (sic). É bem verdade que o preceito ficou “... apenas na letra da lei” (sic) – GUILHERME DEVEZA, Política Tributária no Período Imperial, in SÉRGIO BUARQUE DE HOLANDA (org.), **História Geral da Civilização Brasileira**, p. 78.

¹⁷¹ Vide, por exemplo, as previsões da lei orçamentária n. 317, de 21 de outubro de 1843 (art. 25) e da lei orçamentária n. 1.507, de 26 de setembro de 1865 (arts. 23 e 26). Encontram-se, em obras de autores da época, referências a taxas com nomes ainda mais peculiares, como as “... taxas por licenças e outras faltas dos Professores e Directores de Collegios na Corte...” (sic) – AGOSTINHO MARQUES PERDIGÃO MALHEIROS, **Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional nos Juízos de Primeira Instância**, p. 33.

¹⁷² **Compêndio de Direito Financeiro**, p. 5-8.

¹⁷³ ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, **História do Direito Tributário ...**, op. cit., p. 37. No mesmo sentido: ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, JÚLIO EDSTRON SECUNDINO SANTOS e JOSÉ EDUARDO SABO PAES, Tributação e História: Amaro Cavalcanti, o Mínimo Tributário e a Resistência Cultural ao Recolhimento de Tributos, **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor – REPATS**, v. 8, n.1, p. 94. Essa conclusão, aliás, é antiga. AMARO CAVALCANTI, escrevendo já no alvorecer da República, censurava o fato de que vocábulos como “... contribuições, direitos, tributos e taxas...” eram “... indistintamente empregados..., sem attender-se às diferenças etymologicas ou historicas, que cada um... contém ou exprime” (sic) – **Elementos de Finanças...**, op. cit., p. 169-170.

Os juízes também não distinguiram as exações, tratando impostos e taxas como equivalentes. Tamanho era o grau de indeterminação, que um aresto da Relação de São Paulo, de 1879, aludia ao “... *‘imposto de taxa’ de herança*”, enquanto outro, da Relação da Bahia, de 1883, fazia referência ao “... *‘imposto ou taxa’ de herança ou legado*”¹⁷⁴.

2.4.3. As espécies tributárias nas primeiras Constituições republicanas

Contrapondo-se ao silêncio absoluto da Constituição Imperial, a primeira Carta republicana empregou a palavra “taxa” duas vezes: ao versar sobre as “*taxas de selos*” (arts. 7º, §3º e 9º, §1º) e ao tratar das “*taxas dos correios e telégrafos federais*” (art. 7º, §4º)¹⁷⁵.

Não há, porém, evidência de preocupação com o uso rigoroso do vocábulo, pois o texto também (i) outorgava aos Estados a competência para decretar “*‘contribuições’ concernentes aos seus telégrafos e correios*” (art. 9º, §1º) e (ii) referia-se a “*‘direitos’ de entrada, saída e estadia de navios*”, quando os contrapunha aos impostos de importação¹⁷⁶. Além disso, previa a possibilidade de a União e os Estados criarem outras “... *fontes de receita*” (art. 12), sem deixar clara a sua natureza.

Diz-se, por isso, que nessa Constituição “... *foram dados os primeiros passos para a racionalização do sistema tributário, embora não se fixando, ainda, uma divisão dos tributos*”¹⁷⁷.

A distinção entre taxas e impostos começou a aparecer, efetivamente, na jurisprudência. Segundo PONTES DE MIRANDA, o Supremo Tribunal Federal, em 1918, pela primeira vez afirmou que “... *a taxa não é a mesma*

¹⁷⁴ Agravo Cível n. 174, **O Direito: Revista Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência**, ano VII, v. 20, p. 411-412; Revista Cível n. 9930, **O Direito: Revista Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência**, ano XI, v. 32, p. 73-78.

¹⁷⁵ MORAES, **Doutrina e Prática...**, p. 71.

¹⁷⁶ É também a impressão de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, para quem não havia, “...*na distribuição dos tributos [da CF/1891...] conceitos claros de imposto e taxa...*” (esclarecemos, nos colchetes) – **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 70.

¹⁷⁷ CÍCERO CALDAS NETO, “Preço Público” e “Taxa”: Algumas considerações, **Revista de Informação Legislativa**, n. 135, p. 268.

coisa que o imposto...”, porque este “... é destinado a sustentar encargos públicos em geral...”, enquanto aquela é uma contribuição “... que aqueles que se utilizam de um serviço público prestam ao Estado em retribuição da utilidade por êste ministrada” (sic)¹⁷⁸.

Refletindo essa evolução, a Constituição de 1934 promoveu uma distinção mais clara entre imposto e taxa¹⁷⁹. Tratou a ambos como tributos (art. 186) e claramente associou as taxas à prestação de serviços pelo Estado¹⁸⁰.

No texto, as espécies tributárias eram discriminadas apenas em função de suas hipóteses de incidência, pois tanto as taxas como os impostos poderiam ser criados “... para fins determinados...”, casos em que o produto da arrecadação não poderia “... ter aplicação diferente”, devendo os saldos porventura existentes ao fim de um exercício ser, “... no anno seguinte, incorporados à respectiva receita, ficando extincta a tributação, apenas alcançado o fim pretendido” (art. 186 – sic).

A Carta também versava sobre a contribuição de melhoria, associada à “... valorização do imóvel por motivo de obras públicas...” (art. 124 – sic¹⁸¹), e, pela primeira vez, estabelecia uma distinção entre tributos e tarifas, associando as últimas à remuneração dos “concessionários” ou “delegados”

¹⁷⁸ **Comentários à Constituição da República...**, op. cit., p. 424.

¹⁷⁹ “Foi com a Constituição Federal de 16 de julho de 1934 que se estabeleceu a divisão bipartida dos tributos, distinguindo-se o imposto da taxa...” – CÍCERO CALDAS NETO, “Preço Público” ... op. cit., p. 268. À época, a distinção entre as duas espécies começava a fazer-se mais nítida, fato refletido, por exemplo, no nome dado, pelo Decreto Estadual n. 7.184, de 5 de junho de 1935, ao “Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo”.

¹⁸⁰ O texto (i) outorgava à União a competência para “cobrar taxas telegraphicas, postaes e de outros serviços federaes; de entrada, sahida e estadia de navios e aeronaves” (art. 6, II - sic), (ii) dava aos Estados e Municípios a prerrogativa de cobrar taxas por serviços locais (arts. 8º, II e 13, §2º, V); e (iii) associava, no art. 113, parágrafo 32, a assistência judiciária gratuita à “isenção de emolumentos, custas, taxas e sellos” (sic).

¹⁸¹ Vale anotar que, embora distinguindo a contribuição dos impostos e das taxas, PONTES DE MIRANDA alocava entre estas as contribuições de melhoria, dizendo que, “Entre as taxas que podem ser cobradas pela União está a do art. 124, onde se diz que, provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efectuado poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria” (sic) – **Comentários à Constituição da República...**, op. cit., t. I, p. 287. É que o Decreto n. 21.390, de 11 de maio de 1932, facultava “... aos Estados criar taxas especiais destinadas à execução de obras e serviços públicos de caráter local, produzindo benefícios locais ou restritos a uma determinada zona, com incidência sobre pessoas ou bens direta ou indiretamente beneficiados” (art. 1º). Interessante destacar que, de acordo com os artigos 2º e 3º dessa normativa, tais taxas só poderiam ser lançadas “... durante o tempo necessário a produzirem soma nunca excedente ao custo das obras ou serviços e ao preço dos bens ou materiais adquiridos para sua execução, que será, sempre que possível, adjudicada em concorrência pública”, e tais melhoramentos e benefícios deveriam “... ser previamente orçados discriminadamente por logradouro público a ser beneficiado...”.

de serviços públicos e prescrevendo limites ao seu *quantum*, que não deveria exceder “... a justa retribuição do capital, que lhes permita atender normalmente às necessidades públicas de expansão e melhoramento desses serviços” (art. 137 – *sic*). Além disso, previa a instituição de contribuição para custeio da previdência (art. 121, §1º, “h”), sem deixar claro se a concebia como tributo.

A Constituição de 1937 adotou basicamente as mesmas referências semânticas (art. 147), mas não aludiu às contribuições de melhoria ou à previdenciária, e previu a possibilidade de estabelecer-se uma contribuição “... módica e mensal para a caixa escolar...”, com base no “... dever de solidariedade...”, devida por todos que “... não alegarem ou notoriamente não puderem alegar escassez de recursos” (art. 130).

Nessa época, o STF passou a examinar seguidos casos em que se discutia se determinadas exações, embora instituídas sob a alcunha de “taxa”, não disfarçavam, na verdade, um imposto; fazia-o, porém, de modo bastante inconsistente¹⁸².

2.4.4. Decretos-Leis n. 1.804/1939 e 2.416/1940 e Lei n. 4.320/1964

Apesar da diretriz constitucional no sentido de distinguir a taxa do imposto segundo o exame de suas hipóteses de incidência, a legislação infra-constitucional sobre o tema “... era a mais aberrante possível...”¹⁸³.

¹⁸² Por exemplo, em julgado de 1936, o STF, ao mesmo tempo que concluía que uma casa bancária não estava sujeita à taxa de fiscalização dos bancos, “... porque não se obrigou a contribuir e já existia, quando a contribuição foi estabelecida...” – acenando, pois, com o caráter contratual da taxa – tratava a exação, em dado ponto, como “imposto de fiscalização” – **Apelação Cível n. 5.073** (*sic*), rel. Min. Hermenegildo de Barros, 30 abr. 1936, p. 3. A confusão é também verificada num julgado de 1941, cujo acórdão consigna que, na “...expressão ‘impostos’, usada nos contratos de locação ou arrendamento, se compreendem não só os tributos rigorosamente fiscais, como as taxas por serviços inerentes aos prédios urbanos” – **Recurso Extraordinário n. 4.188**, rel. Min. Octavio Kelly, 5 mai. 1941, p. 1. Em razão da quantidade de precedentes do STF citados no curso do trabalho, optamos por, no curso do texto, limitar as informações versadas em nota de rodapé à indicação da classe processual, do número dos autos, do relator e da data de julgamento, além das páginas do arquivo eletrônico. Na bibliografia, ao final, constam as referências completas e os links que viabilizam o acesso a cada acórdão.

¹⁸³ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 24.

Visando a uma uniformização dos conceitos, o Governo Provisório da Nova República instituiu uma comissão de estudiosos, equipando-a com uma Seção Técnica, cujas competências seriam posteriormente transferidas a uma Secretaria do Ministério da Fazenda¹⁸⁴. Para “... *julgar e discutir os estudos feitos...*” por esse órgão, realizou-se, em 1939, a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários¹⁸⁵. O conclave resultou em resoluções que o Decreto-Lei n. 1.804, de 24 de novembro de 1939, converteu em “... *normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios*”.

Entre as regras aprovadas, destacam-se as primeiras definições normativas das espécies tributárias. No texto, os impostos eram conceituados como “... *tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública...*”, enquanto as taxas admitiam dupla configuração, sendo definidas como tributos (i) exigidos “... *como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição...*”, ou (ii) que servissem de “... *contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos*”¹⁸⁶.

A 2ª Conferência do gênero, realizada no ano seguinte, levou à edição do Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940, que essencialmente reproduziu as definições da normativa anterior, com ligeira alteração no texto¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Decreto n. 20.631, de 9 de novembro de 1931, Decreto n. 22.089, de 16 de novembro de 1932 e Decreto-Lei n. 14, de 25 de novembro de 1937.

¹⁸⁵ KELLY BONIFÁCIO CONCEIÇÃO, **Estudo Evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil e as Ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos Novos Rumos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, p. 38

¹⁸⁶ Costumavam ser tratadas como taxas não só as prestações devidas em razão da realização de algum serviço estatal (vide, e.g., o Decreto-lei n. 1.202, de 8 de abril de 1939, arts. 23, II, e 24, IV), mas também as destinadas a formar um fundo para o custeio de uma finalidade, como a “taxa de educação e saúde”, instituída pelo Decreto n. 21.335, de 29 de abril de 1932, incidente “... *sobre todos e quaisquer documentos sujeitos a selo federal, estadual ou municipal...*” (sic), e cuja arrecadação seria destinada ao “... *fundo especial de educação e saúde*” (arts. 1º e 2º). A normativa ainda arrolava as várias espécies de taxas que poderiam constar da “receita ordinária” dos Estados e Municípios, como as “rodoviárias”, “de serviços de trânsito”, “de estatística”, “para fins hospitalares”, “de assistência e segurança social”, “para fins educativos”, “de saneamento”, “de expediente”, “de estabelecimentos de ensino”, “de fiscalização e serviços diversos”, “de limpeza pública”, “de viação” e “de melhoramentos”, além das “taxas e custas judiciais e emolumentos”.

¹⁸⁷ As taxas foram definidas como tributos “... *exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição...*”, ou “... *contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas*” (sic).

Nessas normativas, o imposto não era definido em função da natureza da hipótese de incidência, mas da não vinculação do produto da arrecadação; já a noção de taxa abarcava não só a prestação efetiva de um serviço estatal, mas também a “... *colocação de serviço à disposição...*” do contribuinte, além do custeio de “... *atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos*”¹⁸⁸.

Essa orientação – que, segundo alguns, representou uma inclinação pela doutrina da Escola de Pavia¹⁸⁹ – foi alvo de muitas críticas. Para BALEEIRO, por exemplo, a definição de taxa contida na lei, além de ambígua, estava “... *em estridente consonância com os conceitos teóricos e doutrinários pacificamente aceitos por escritores nacionais e estrangeiros*”¹⁹⁰. Segundo ele, os “... *participantes da Conferência... não ignoravam o conhecidíssimo conceito de taxa...*”, mas teriam conscientemente adotado uma definição mais larga, com vistas a cancelar taxas flagrantemente inconstitucionais¹⁹¹. RUBENS GOMES DE SOUSA igualmente criticou a “... *excessiva latitude...*” do texto, “... *que se presta[va] ao desvirtuamento do conceito e à instituição de*

¹⁸⁸ A ausência de previsão da contribuição de melhoria explica-se, segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, pelo fato de que tais normativas foram promulgadas “... *na vigência da Carta Constitucional de 1937, que não repetia o dispositivo da Constituição de 1934 relativo à contribuição de melhoria*” – Direito Financeiro – Normas Gerais – Conceituação Genérica de Tributo – Classificação Tripartida das Espécies Tributárias, **Revista de Direito Administrativo**, v. 26, p. 366.

¹⁸⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 55; CAROLINA FERRARO e ALEXANDRE JORGE, Achille... *op. cit.*, p. 456-457.

¹⁹⁰ Taxa – Conceito – Tributação do Comércio Interestadual..., *op. cit.*, p. 392.

¹⁹¹ Diz BALEEIRO: “A explicação sincera foi dada pelo Dr. Afonso Almiro, em mesa redonda de 7-7-1950, com a autoridade de quem desempenhou papel de relêvo naquela Conferência, como um dos representantes do ministro Sousa Costa: ‘O Sr. Afonso Almiro: ‘... Assim, p. ex. a conceituação teoricamente errada como muito bem foi salientado aqui das taxas, constantes das normas aprovadas pelo Decreto-lei n. 2.416, resultou de uma situação de fato. Os Estados e Municípios, por seus representantes – secretários de Fazenda, Prefeitos e Diretores – reunidos em conferência, impuseram aquela definição porque, não fosse ela aceita, muitos Estados e Municípios teriam sua receita diminuída de percentagens elevadas e, em alguns casos, alarmantes. Então a norma, a lei, veio consagrar uma conceituação por todos reconhecida como eivada de imperfeições, porém necessária, no momento, para garantir uma situação de fato.’ (Normas gerais de Direito Financeiro – mesa redonda com o prof. Sá Filho e Arisio Viana, G. Ulhoa Canto, Afonso Almiro e A. Baleeiro – *Edições Financeiras*, 1950, págs. 33 e 34)” (sic) – *Ibid.*, p. 393. Ao examinar a constitucionalidade do projeto do CTN, BALEEIRO igualmente registrou que a definição empregada pelo decreto-lei visava a promover uma “... *confusão maliciosa*” – Parecer sobre a Constitucionalidade do Código Tributário Nacional, in BRASIL, Congresso Nacional, **Diário do Congresso Nacional**, 10 jun. 1959, p. 2780.

tributos de outras naturezas... como sendo taxas” (adaptamos nos colchetes)¹⁹². Para BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o texto representava um “...perfeito convite ao abuso”¹⁹³.

Com o recrudescimento do conflito mundial e o advento da Carta de 1946, a 3ª Conferência do gênero, inicialmente prevista para 1941, acabou por realizar-se apenas em 1949. Suas conclusões repetiram, na essência, as definições das normativas anteriores, e foram vertidas para o Projeto de lei n. 201-D/1950, da Câmara dos Deputados; contudo, acabaram não prevalecendo no texto final do projeto, que resultou na edição da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.

Essa lei, refletindo já a inclinação pela separação mais estrita entre as searas tributária e financeira, versou um conceito de tributo (art. 9º) que os aparta das receitas originárias e relaciona o seu produto “... ao custeio de atividades gerais ou específicas...” das entidades de direito público, arrolando as taxas entre as suas espécies, sem, contudo, procurar definir cada classe de tributo. De todo modo, o texto acabou por refletir o entendimento que vicejava, no sentido de não serem as contribuições e os empréstimos compulsórios verdadeiros tributos, pelo que fez os créditos respectivos constarem do campo da “Dívida Ativa ‘não’ Tributária” (art. 39, §2º).

2.4.5. A Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional n. 18/1965

A Constituição de 1946 também não distinguia claramente as exações nela referidas (arts. 29 e 30), pois: a) outorgava aos Municípios a competência para instituir “*impostos... de licenças...*”; b) relacionava as tarifas aos “...serviços explorados por concessão...” (art. 151) e a contribuição de melhoria à “...valorização do imóvel, em consequência de obras públicas...”, mas não vinculava as taxas a hipótese alguma; c) previa que todos os tributos –

¹⁹² Direito Financeiro – Normas Gerais – Conceituação Genérica..., *op. cit.*, p. 369.

¹⁹³ **Doutrina e Prática**..., *op. cit.*, p. 27.

não só os impostos – deveriam ser graduados “... *conforme a capacidade econômica do contribuinte*” (art. 202); e d) concedia competência para instituir contribuições previdenciárias sem indicar se o seu regime jurídico seria o de imposto, taxa ou outro (art. 157, XVI).

Apesar disso, seguia em curso o trabalho jurisprudencial no sentido de aprimorar a distinção entre impostos e taxas. No Supremo Tribunal Federal, o período é marcado pela invocação das diferenças entre uma e outra espécie de exação para diversas finalidades, mas em especial para restringir a aplicação de benefícios e incentivos tributários a uma ou outra dessas classes¹⁹⁴. Além disso, com base nos decretos-leis de 1939 e 1940, o STF passou a admitir a cobrança fundada em prestação meramente potencial da atividade pública.

Nessa época, a Corte Suprema também discutiu a natureza jurídica de figuras como as contribuições e empréstimos compulsórios, inclinando-se por negar-lhes caráter tributário¹⁹⁵. Chegou, inclusive, a editar a súmula n. 418, segundo a qual “*O empréstimo compulsório não é tributo...*”.

No início dos anos 1960, após examinar uma “... *pletora imensa de casos...*”, o STF aprovou dezenas de enunciados sobre taxas, alguns dos quais refletem a busca por consolidar o entendimento sobre seus traços característicos¹⁹⁶.

A súmula n. 82, por exemplo, proscreveu a “taxa” fluminense sobre a averbação de contratos de promessa de compra de imóveis, sob o fundamento de não haver “... *retribuição de serviço que [a] pudesse justificar...*” (adaptamos, nos colchetes)¹⁹⁷; a de n. 135 concluiu que a taxa pernambucana

¹⁹⁴ **Recurso Extraordinário n. 5.943**, rel. Min. Laudo de Camargo, 16 out. 1944, p. 1-10; **Recurso Extraordinário n. 7.246**, rel. Min. Castro Nunes, 25 jan. 1945, p. 1-24; **Recurso Extraordinário n. 9.980**, rel. Min. Castro Nunes, 7 jun. 1948, p. 1-13. Num desses julgados, a Corte afirma que, enquanto as Constituições de 1934 e 1937 “isentavam” o Banco do Brasil de quaisquer tributos, a CF/1946 somente o desobrigava de impostos, expressão “...*que, na órbita do Direito Financeiro, tem sentido estrito, não abrangendo as taxas*” – **Recurso Extraordinário n. 16.266**, rel. Min. Nelson Hungria, 29 nov. 1951, p. 1.

¹⁹⁵ Ao examinar uma lei que instituía contribuição dos proprietários de veículos automotores para a constituição da Petrobrás, o STF afastou a exigência de prévia autorização orçamentária, sob o argumento de que a exação seria uma “... *contribuição parafiscal ou empréstimo compulsório...*”, e não um “... *tributo, em sentido técnico-jurídico*” – **Recurso em Mandado de Segurança n. 3.323**, rel. Min. Nelson Hungria, 16 jul. 1956, p. 4.

¹⁹⁶ ROBERTO ROSAS, *Evolução Jurisprudencial da Taxa*, **Revista de Direito Administrativo**, n. 131, p. 316.

¹⁹⁷ **Agravo de Instrumento n. 26.657**, rel. Min. Ribeiro da Costa, 27 nov. 1962, p. 5.

“... de eletrificação, fluoração, abastecimento, águas e melhoramentos de estradas” era um verdadeiro adicional do imposto sobre vendas e consignações, porquanto calculada à razão de 2% sobre as operações de qualquer natureza¹⁹⁸; a de n. 142 vaticinou que a “taxa de despacho aduaneiro” constituía, na realidade, uma “... parcela do imposto de importação...”, pelo que também não poderia incidir sobre a mercadoria que dele fosse isenta¹⁹⁹; a de n. 144 consagrou o entendimento de que a taxa de recuperação econômica mineira, apesar da destinação específica, nada mais era do que um adicional inconstitucional do imposto do selo, dada a identidade dos seus “fatos geradores”²⁰⁰; já o enunciado de n. 438 reputou aplicável o princípio da anualidade a uma “taxa de educação e saúde” catarinense, por considerá-la um adicional do imposto de vendas e consignações²⁰¹.

Não se pode dizer, porém, que esses enunciados reflitam uma orientação uniforme a respeito das distinções entre impostos e taxas, mesmo porque havia outros em sentido oposto. A súmula n. 136, por exemplo, deriva de julgado segundo o qual “... o conceito legal de taxa... não exige indispensavelmente a condição de divisibilidade e especificidade do serviço...”²⁰²; a de n. 130 parte da premissa de que seria “taxa” uma exação incidente, no despacho aduaneiro, sobre o valor da mercadoria, apenas porque sua arrecadação era destinada “... ao Fundo de Marinha Mercante, ao Fundo de Previdência Social, ao Fundo Naval, ao Fundo Aeronáutico...”²⁰³; a de n. 129 parte de precedente que iguala as taxas e contribuições de melhoria²⁰⁴; e o enunciado de

¹⁹⁸ **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 10.593**, rel. Min. Cândido da Motta Filho, 11 mar. 1963, p. 5-6.

¹⁹⁹ **Recurso no Mandado de Segurança n. 11.141**, rel. Min. Luiz Gallotti, 12 jun. 1963, p. 1. As súmulas de n. 308, 309 e 437 também foram no sentido de que, se a taxa de despacho aduaneiro era um adicional do imposto de importação, as isenções que se aplicassem ao imposto igualmente se lhe aplicariam.

²⁰⁰ **Recurso Extraordinário n. 41.169**, rel. Min. Ribeiro da Costa, 11 nov. 1960, p. 1-37.

²⁰¹ **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 12.575**, Rel. Min. Victor Nunes Leal, 29 abr. 1964, p. 1-4.

²⁰² **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 8.282**, rel. Min. Victor Nunes Leal, 12 jun. 1961, p. 10.

²⁰³ **Agravo em Mandado de Segurança n. 8.887**, rel. Min. Victor Nunes Leal, 16 ago. 1961, p. 4.

²⁰⁴ **Recurso Extraordinário n. 42.266**, rel. Min. Hahnemann Guimarães, 29 nov. 1960, p. 1-4.

n. 324 consigna que os imóveis das autarquias seriam imunes ao imposto predial, mas não às taxas, porque elas, “... *sendo tipicamente remuneratórias, são, no caso, verdadeiros preços públicos...*”²⁰⁵.

Esse cenário de indefinição estimulou o Legislativo a buscar resolver a celeuma no bojo da reforma tributária iniciada em meados daquela década, a qual conduziu a uma substancial alteração do sistema tributário.

De fato, a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, disciplinou as taxas de modo específico e minucioso. Em seu artigo 18, outorgou a cada ente federado, “... *no âmbito de suas respectivas atribuições...*”, a prerrogativa de instituir 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*”. A definição de taxa, portanto, passou a ser feita exclusivamente em função da hipótese de incidência, o que, para BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, tornava-a consonante com “... *o conceito de Giannini*” e dissonante das definições dos decretos-lei de 1939 e 1940²⁰⁶.

Aliás, a Emenda inaugurou uma tradição brasileira sem paralelo no mundo: fornecer, no próprio texto magno, uma definição geral de taxa, vinculante para o legislador infraconstitucional²⁰⁷. Segundo GILBERTO ULHÔA CANTO, isso se deveu a que, enquanto as competências relativas a impostos acabavam limitadas pela repartição constitucional das bases econômicas sobre as quais poderiam incidir, as taxas e contribuições de melhoria não podiam “... *ser objeto de um elenco, de uma disciplina exaustiva...*”, de modo que seria

²⁰⁵ **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 10.718**, rel. Min. Gonçalves de Oliveira, 6 mar. 1963, p. 7.

²⁰⁶ **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 63. Segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, sendo a taxa um dos instrumentos em que é mais frequente violação das regras de discriminação constitucional de rendas, a Comissão da Reforma procurou “... *trancar essa porta à fraude*” mediante a sua definição no próprio texto constitucional – Conferência, *in* **O Novo Sistema Tributário Nacional**, p. 9.

²⁰⁷ Foi o que identificamos, com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, após o exame dos textos constitucionais de quase duas centenas de países – Disposições Específicas sobre as Taxas no Direito Constitucional Comparado, inédito, *passim*. No mesmo sentido: FLÁVIO BAUER NOVELLI, Apontamentos..., *op. cit.*, p. 11. Isso denota “... *o cuidado que o legislador constituinte teve com as taxas...*” – DONOVAN MAZZA LESSA, **O Aspecto Quantitativo das Taxas**, p. 192.

prudente “... estabelecer um mínimo de disciplina conceitual, que logre coarctar as possíveis tentativas de Estados e Municípios, para manipularem falsos nomes acobertando impostos inconstitucionais”²⁰⁸.

A Emenda igualmente inovou ao prever que as taxas “... não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido nesta Emenda” (art. 18, par. único – *sic*), o que, segundo RUBENS GOMES DE SOUSA, ajudaria a obstar a prática de “... evadir limitações constitucionais aplicáveis a impostos” chamando-os de “taxas”²⁰⁹.

Também constituíram inovações da EC n. 18/1965, em relação às taxas, a inclusão da disponibilização de serviços e a previsão do exercício do poder de polícia entre as materialidades abrangidas pela norma de competência relativa a esse gênero tributário, o que, por um lado, permitiu que se restringisse a noção de “serviço público” ensejadora de taxa, já que diferenciada da atividade de polícia, e, por outro, terminou por dissociar o conceito da exação da exigência de geração de benefício concreto ao contribuinte, tema com que ainda se debate a literatura estrangeira²¹⁰.

2.4.6. O Código Tributário Nacional

A edição do CTN, reclamada tanto pelo texto original da CF/1946 (art. 5º, XV, “b”²¹¹) como pela EC n. 18/1965, foi uma resposta a reclamos

²⁰⁸ Reforma Tributária – Emenda Constitucional n. 18, p. 442. RUBENS GOMES DE SOUSA acrescenta que era preciso estabelecer apenas uma definição geral, para não ensejar o paroxismo de definir os encargos públicos pelos meios financeiros passíveis de utilização, “... em lugar de se prover o governo de meios financeiros adequados aos encargos que por sua natureza lhe competem” (*sic*) – O Sistema Tributário Federal, **Revista de Direito Administrativo**, n. 72, p. 8.

²⁰⁹ A Reforma Tributária no Brasil, **Revista de Direito Administrativo**, n. 87, p. 13-14.

²¹⁰ DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 33.

²¹¹ RUBENS GOMES DE SOUSA explica a participação de BALEEIRO na aprovação do dispositivo e relata os áspersos debates havidos, à época, entre defensores e detratores da autonomia do Direito Financeiro perante o Administrativo – Normas Gerais do Direito Financeiro, **Revista de Direito Administrativo**, n. 37, p. 12-13. Segundo TEODOROVICZ, foi a partir dessa previsão “... que o interesse pelo Direito Tributário Constitucional ganhou efetivo impulso...”, marcando um traço “... peculiar da produção jurídica brasileira” – **História Disciplinar...**, *op. cit.*, p. 189.

generalizados no sentido da edição de normas capazes de uniformizar o trato da matéria tributária, tão sujeito a dissonâncias numa federação²¹².

Ela insere-se num movimento iniciado pela codificação alemã de 1919, e que teve muitos reflexos nos países da tradição continental, onde a pretensão de codificação estava relacionada à perspectiva autonomista do Direito Tributário²¹³. BALEEIRO, por exemplo, defendeu a oportunidade da edição, dizendo que os códigos, embora “... *condenados à multiplicação ou à ancilose do tempo, põem em ordem, estimulam a elaboração do estudo científico do Direito e facilitam a tarefa dos aplicadores e o conhecimento das regras pelo povo...*”²¹⁴.

O CTN teve por base o Anteprojeto elaborado, no início dos anos 1950, por RUBENS GOMES DE SOUSA, bem como o projeto de lei que dele resultou, em 1954. Ocorre que, por tratar-se de um texto “... *dependente de uma reforma constitucional, que somente ocorreu em 1965...*”, e também em razão do turbilhão político inaugurado pelo suicídio de Getúlio Vargas, o Código só veio a ser aprovado após longo hiato, em meados da década seguinte, “... *no contexto de uma ampla reforma do Estado...*”, empreendida, pelos militares, mediante “... *fortíssima pressão sobre o Congresso*”²¹⁵.

A comparação dos textos do Anteprojeto, do Projeto e do texto final é bastante reveladora das escolhas do CTN quanto à definição das espécies

²¹² Esses antecedentes são narrados na exposição de motivos e no relatório do projeto do Código – OSWALDO ARANHA, Exposição de Motivos, *in* BRASIL, Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, p. 7-8; no relatório geral de RUBENS GOMES DE SOUSA – Relatório, *in* BRASIL, Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, p. 81-85; e no parecer de BALEEIRO sobre a constitucionalidade do Projeto – Parecer..., *op. cit.*, p. 2777-2778. Um bom exemplo de manifesto em favor da codificação é o texto em que PAULO BARBOSA DE CAMPOS FILHO aponta, como prováveis vantagens do advento do Código, “...o florescimento dos estudos, o aperfeiçoamento da legislação e a uniformização da jurisprudência...”, destacando, ainda, “... os excelentes resultados do regulamento geral germânico...” – Codificação do Direito Tributário Brasileiro, **Revista de Direito Administrativo**, v. 3, p. 57-58.

²¹³ É o que revelam os relatórios das Jornadas Latino-americanas do INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, realizadas em 1956 e 1958, em que se defendia a autonomia dessa seara do conhecimento e se propugnava pela codificação – **Resolución 1956 – Uruguay – Tema I e Resolución 1958 – México – Tema III**, disponíveis em <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1956-uruguay-tema-i/> e <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1958-mexico-tema-iii/>, acesso em 2 set. 2025.

²¹⁴ Parecer sobre a Constitucionalidade..., *op. cit.*, p. 2778.

²¹⁵ ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, Fundamentos Históricos..., *op. cit.*, p. 45-46. Segundo o autor, “... a temperatura política, que foi ao máximo com o suicídio de Vargas, em agosto [de 1954] atrasou sobremaneira o andamento do CTN” (esclarecemos, nos colchetes) – *Ibid.*, p. 69.

tributárias²¹⁶. Elas demonstram, nitidamente, a passagem de uma perspectiva causalista do tributo – que, curiosamente, o próprio RUBENS GOMES DE SOUSA chegara a rechaçar, tanto em textos anteriores quanto em escritos contemporâneos à apresentação do Anteprojeto²¹⁷ – para uma perspectiva formalista²¹⁸.

É o que se nota, sobretudo, ao observar que, da noção de “tributo”, constante do Anteprojeto, foi suprimido o elemento relativo à sua finalidade (*“obter receita destinada ao custeio das atividades do Estado”*) – o qual, não obstante, permanece presente no texto do art. 9º da Lei n. 4.320/1964 – e acrescidas as características da compulsoriedade, da licitude da hipótese de incidência e do caráter plenamente vinculado da atividade de cobrança²¹⁹.

Segundo SOUSA, a adição do elemento da “compulsoriedade” foi feita em atenção a uma sugestão recebida pela Comissão encarregada do Projeto. Embora tenha rejeitado conceituar “preço público”, por não lhe parecer *“... próprio da lei definir conceitos estranhos ao seu alcance...”*, a Comissão

²¹⁶ Enquanto o Anteprojeto contava com 454 artigos, o texto aprovado tem apenas 218. O Anexo I deste trabalho traz um comparativo dos textos, na parte atinente à conceituação das espécies tributárias.

²¹⁷ No seu texto inaugural, de 1943, o autor já dizia: *“... o fundamento jurídico, ou causa, do crédito fiscal, reside... exclusivamente na lei; a necessidade de obter os meios econômicos para enfrentar as despesas dos serviços públicos indivisíveis constitui o motivo pré-jurídico da imposição, não a causa jurídica do imposto”* (sic) – **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**, p. 16. Alguns anos depois, em 1951, a mesma visão: *“O que define, sob o ponto de vista jurídico, a natureza específica de um tributo determinado, é o seu fato gerador. (...) Para se encontrar, sob o ponto de vista jurídico, a natureza específica de um tributo, o critério não pode ser, com efeito, o da sua finalidade”* – Imposto e Taxa..., op. cit., p. 324 e 328. SOUSA, contudo, parecia oscilar quanto ao tema, pois, no mesmo ano, ao sugerir um conceito de tributo, argumentou que a *“... finalidade da receita tributária...”* deveria integrá-lo, *“... embora os autores modernos e, principalmente a doutrina italiana, considere dispensável a referência à finalidade da arrecadação...”* (sic) – Direito Financeiro - Normas Gerais..., op. cit., p. 366. Essa oscilação parece confirmar a leitura de TEODOROVIZ, segundo quem, entre os anos 1940 e 1960, não há *“... posições estanques ou extremistas entre o positivismo formal conceitualista e o positivismo historicista ou sociológico na doutrina tributária brasileira...”* – **História Disciplinar...**, op. cit., p. 241.

²¹⁸ Em texto anterior, SOUSA apontara a necessidade de substituir as *“... antigas noções civilistas e liberais quanto à natureza do imposto, pelas noções, próprias do direito público, da sujeição do poder impositivo do Estado como elemento de soberania, e da generalização da participação individual nos encargos coletivos da nacionalidade”* – Reflexões sobre a Reforma da Justiça Fiscal, **Revista de Direito Administrativo**, v. 16, p. 1.

²¹⁹ Noutro artigo, SOUSA indicara as razões para fazer constar da lei um conceito genérico de tributo, dizendo que isso permitiria (i) *“... afastar o inconveniente de casuística ou de detalhismo, que se encontra, por exemplo, no Código Fiscal do México, que, sem dar o conceito genérico de tributo, procura enumerar... todas as exações que tenham aquele caráter”* (sic); (ii) distinguir os tributos de outras receitas, em especial dos preços públicos; (iii) reduzir as dúvidas quanto à aplicação da legislação que se reportasse à noção de tributo; e (iv) guiar o reconhecimento das contribuições como espécie tributária residual – Direito Financeiro – Normas Gerais..., op. cit., p. 364-365 e 368.

entendeu oportuno aproveitar “... a referência ao caráter compulsório dos tributos...” para assim promover, “... de maneira implícita, porém suficiente, a distinção entre o tributo e o preço...”. A supressão da referência à finalidade, por sua vez, confessadamente visou a “... excluir a causalização..., a fim de possibilitar a atuação do Estado através dos chamados tributos ‘neutros’ ou de objetivos extra-fiscais” (sic)²²⁰.

Embora a exigência de uma causa para cada tributo fosse muito forte no Anteprojeto, ela praticamente desapareceu nos debates junto ao Parlamento, tanto que boa parte dos dispositivos que as previam simplesmente não têm correspondente no Projeto e no texto final. Na redação definitiva, o único tributo em cuja definição remanescem o elemento causal e a vinculação do produto arrecadado é a contribuição de melhoria, que só pode ser “... instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária...” (art. 81) – ideia, aliás, reproduzida no artigo 3º do Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, dedicado a tal espécie tributária.

Suprimiu-se do Anteprojeto, ainda, a previsão da categoria geral das “contribuições”, que nele aparecia como espécie residual, composta pelos “... tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas” (art. 95)²²¹. Segundo BALEEIRO, isso se deveu ao entendimento de que tais exações “... às vezes são taxas e outras..., impostos...” e, não raro “... formas híbridas de

²²⁰ Relatório..., *op. cit.*, p. 116.

²²¹ Essa ideia fora defendida por RUBENS GOMES DE SOUSA em: Direito Financeiro – Normas Gerais..., *op. cit.*, p. 368. Para ele, isso permitiria classificar como contribuições, entre outros, os tributos “... relativos à organização profissional... [inclusive] ... o chamado imposto sindical” (sic), os “... atribuídos às entidades autárquicas ou paraestatais...”; os “... atinentes à previdência social...”, e os “... relativos aos serviços sociais e educacionais ligados a determinadas categorias profissionais e desempenhadas por entidades de direito privado (SESI, SENAI, SESC, SENAC, LBA)” – *Ibid.*, p. 369. Noutro texto, o autor sustentava que “Entre a taxa e o imposto existe uma zona cinzenta onde se situa, na conhecida classificação de Seligman, a contribuição” (sic). E considerava que o reconhecimento dessa terceira categoria estava em consonância com a Constituição, por caberem, as contribuições, na expressão “... ‘quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atividades ou da utilização de seus bens e serviços’...”, prevista no art. 30 da CF/1946 – Normas Gerais do Direito Financeiro..., *op. cit.*, p. 27. Reconhecia que isso tornaria o conceito de contribuição “... maleável, talvez mesmo impreciso...”, mas considerava que a sua alocação entre os tributos era “... suficiente para enquadrá-lo em um padrão jurídico mínimo, de modo a evitar... transformar-se num expediente cômodo para legalizar todas as ilegalidades” – *Ibidem*.

imposto e taxa”, que “... de específico têm só a delegação às entidades beneficiadas com a arrecadação”²²². Foi, portanto, aparentemente sob essa perspectiva, de tomar as contribuições como tributos subsumíveis a uma ou outra categoria, que o CTN manteve vigentes algumas regras então existentes a respeito delas (art. 217²²³).

Os empréstimos compulsórios foram convertidos, pelo Projeto, em adicionais restituíveis de outros tributos, pois poderiam ser instituídos por qualquer dos entes federados, mas sempre “... dentro da esfera de suas competências tributárias privativas...” (art. 29). O CTN suprimiu as referências à hipótese de incidência dessas exações, vinculando o exercício da competência a eles relativa apenas à verificação de circunstâncias factuais (guerra externa, calamidade pública etc. – art. 15), e mantendo a classificação dos tributos em três espécies. Segundo SOUSA, o objetivo não seria a sua inclusão entre os tributos, mas a mera “... assimilação, para efeitos jurídicos, dos empréstimos compulsórios a tributos...”²²⁴

Assim, o CTN estabeleceu, para as espécies tributárias, definições que revelam uma decidida opção pela linha doutrinária da Escola de Nápoles, o que era consonante com o processo de autonomização do Direito Tributário, do qual a codificação era um esteio²²⁵. No relatório do Projeto, SOUSA aponta que a Comissão teria adotado, “... em essência, o critério preconizado pelo autor do Anteprojeto ...”, no sentido de “... definir a taxa, por oposição ao imposto, adotando como elemento diferenciador não o destino da arrecadação, que não é elemento da conceituação de qualquer tributo...” (sic), mas a hipótese de uso ou benefício, efetivo ou potencial, do serviço estatal²²⁶.

²²² Parecer sobre a Constitucionalidade..., *op. cit.*, p. 2780.

²²³ SCHOUERI observa que esse dispositivo foi introduzido no CTN pelo Decreto-Lei n. 27, de 14 de novembro de 1966, editado ainda no curso da *vacatio legis*, e teve por objetivo salvar da invalidez várias espécies tributárias presentes no sistema tributário brasileiro, mas que não se enquadravam no figurino tripartido do Código – **Direito tributário**, *op. cit.*, p. 99.

²²⁴ Relatório..., *op. cit.*, p. 118.

²²⁵ ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, **História...**, *op. cit.* p. 9. Nesse sentido, EURICO DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO: “... a Ciência do Direito Tributário delimitou seu objeto em torno do estudo das normas jurídicas que dizem respeito à instituição, arrecadação e extinção da relação jurídica-tributária. Esse recorte também se verifica no direito tributário positivo, mais especificamente nas normas gerais do Código Tributário Nacional...” – **Direito Tributário e Direito Financeiro...**, *op. cit.*, p. 609.

²²⁶ Relatório..., *op. cit.*, p. 159.

Especificamente no que diz com a quantificação das taxas, é interessante atentar para a justificativa dada para a supressão do inciso I do artigo 93 do Anteprojeto, na sua conversão para o artigo 47 do Projeto. Segundo o relator, “... *conservou-se a referência ao caráter contraprestacional da taxa, formulado porém em termos de ‘remuneração’ a fim de evitar menção direta do ‘custeio’ dos serviços públicos...*”, pois subordinar o conceito de taxa ao custeio do serviço “... *seria tecnicamente imperfeito, dada a impossibilidade de analisar os serviços públicos por unidade de custo em cada caso específico*” (*sic*)²²⁷. Ou seja, nas palavras de SOUSA, foi a alegada “impossibilidade” – técnica, supõe-se – de calcular o custo unitário de cada serviço público o que o teria feito abandonar a referência ao fim de promover o ressarcimento dos dispêndios havidos na sua prestação.

Foi assim que, para além de definir “tributo” apenas a partir da natureza da prestação, desprezando a finalidade da exação (art. 3º), o CTN reconheceu a presença de apenas três espécies tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5º) – e proclamou que “*A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...*”, sendo “... *a destinação legal do produto da arrecadação...*” irrelevante para qualificá-lo (art. 4º, *caput* e inciso II).

Especificamente em relação às taxas, o legislador do CTN, nos artigos 77 a 80, **(i)** apontou que a competência para a sua instituição é limitada pelo “âmbito das atribuições” dos entes federados (art. 80); **(ii)** previu, como hipóteses de incidência, o “... *exercício regular do poder de polícia...*” e “... *a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*” (art. 77); **(iii)** definiu as noções de “poder de polícia” – ampliada pelo Ato Complementar n. 31, de 28 de dezembro de 1966 – de “utilização ‘efetiva’ e ‘potencial’” e de “serviços específicos e divisíveis” (arts. 78 e 79); e **(iv)** estabeleceu que a taxa não poderia ter base de cálculo ou fato gerador “idênticos” ao dos impostos, nem “... *ser calculada em função do capital das empresas*”, conforme acréscimo oriundo do Ato Complementar n. 34, de 30 de janeiro de 1967 (*sic*).

²²⁷ *Ibidem*.

2.4.7. A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/1969

A exposição de motivos e o parecer da comissão parlamentar que avaliou o projeto da CF/1967 afirmam que o sistema tributário nele inscrito era basicamente o que fora estruturado pela EC n. 18/1965, embora a Carta de 1967 tenha inovado ao reservar um capítulo especial para os tributos²²⁸. Idêntica orientação presidiu a edição da EC n. 1, de 17 de outubro de 1969.

Há, por isso, apenas sutis diferenças nas definições de “taxa” da EC n. 18/1965 e das Cartas imediatamente seguintes. Por exemplo, o artigo 19, II, da CF/1967, eliminou a previsão expressa da possibilidade de instituir taxa pela utilização meramente “potencial” de serviço público, mas manteve a possibilidade de cobrá-la por serviços apenas “postos à disposição”, de modo que, na prática, não alterou o conteúdo normativo da disposição. Na EC n. 1/1969, de todo modo, a possibilidade expressa de tributar serviço público “potencial” foi reintroduzida (art. 18, I).

O texto da CF/1967 também sinalizou o critério para repartir as taxas entre os entes federados, ao dizer que eles as poderiam instituir em função do exercício regular do poder de polícia ou da prestação de serviços públicos “... de sua atribuição...” – regra que, curiosamente, desapareceu na EC n. 1/1969, de cujo texto igualmente não consta a previsão segundo a qual o exercício do “poder de polícia”, para ensejar taxa, deveria ser “regular”²²⁹.

Disposição comum às Cartas de 1967 (art. 19, §2º) e 1969 (art. 18, §2º) é aquela segundo a qual não se poderia, para a cobrança das taxas, “...tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos”. O texto refletia previsão já constante da EC n. 18/1965, mas tinha abrangência

²²⁸ CARLOS MEDEIROS SILVA, A Elaboração Constitucional – Exposição de Motivos do Projeto de Constituição, **Revista de Direito Administrativo**, n. 86, p. 1-15; ANTÔNIO CARLOS KONDER REIS, Projeto de Constituição – Parecer da Comissão Mista, **Revista de Direito Administrativo** n. 87, p. 346-347. Vale reconhecer, em todo caso, que a Carta de 1967 não reproduzia a divisão dos impostos segundo suas bases econômicas, presente na EC n. 18/1965 e no Código Tributário Nacional.

²²⁹ Não há evidência, em todo caso, de que essas sutis alterações tenham repercutido no tratamento do tributo pelo Fisco ou pelos tribunais, talvez porque a redação dos artigos 77 e 80 do Código Tributário Nacional seguia contemplando ambas as regras.

ligeiramente maior, pois não exigia, para ser aplicado, “identidade” entre as bases de cálculo das taxas e dos impostos referidos na Constituição.

A CF/1967 também inovou ao vedar a vinculação da receita tributária a “... *órgão, fundo ou despesa...*”, salvo previsão constitucional (art. 65, §3º), disposição repetida na EC n. 1/1969 (art. 62, §2º). Vale notar, todavia, que a previsão se aplicava a todos os “tributos”, e não só aos “impostos”, diferentemente do que se observa no artigo 167, IV, da atual Constituição.

Embora as disposições desses diplomas fossem no sentido de organizar o sistema em torno dos impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 18 e 19, CF/1967, e 18 da EC n. 1/1969), ambos previam a possibilidade de instituir empréstimos compulsórios e contribuições para várias finalidades²³⁰. Por outro lado, tal como as Cartas anteriores, os textos claramente vinculavam a palavra “tarifa” à remuneração devida aos concessionários de serviços públicos, mas nada diziam sobre preços públicos²³¹.

No fim da década, o STF aprovou a súmula n. 545, que pretendeu fixar os critérios de discrimen entre os “preços de serviços públicos” e as “taxas” (i) na compulsoriedade do seu pagamento e (ii) na exigência de prévia autorização orçamentária, relativamente à lei instituidora da exação. Contudo, no principal precedente que amparou a edição do enunciado, a Corte reconheceu ser “... *muito difícil, mesmo doutrinariamente, estabelecer uma linha de diferenciação nítida e perfeita entre taxa e preço público...*”, pois “... *há divergências, divergências largas, em atribuir à taxa obrigatoriedade e ao preço facultatividade*” (sic)²³².

O relator argumentou que serviços de natureza industrial, como os de água, esgoto e os aeroportuários, são “... *serviços dinâmicos, que estão a requerer, a cada momento, inovações, melhoramentos*”, de modo que seria adequado os remunerar mediante preços públicos, já que assim se poderia, independentemente da intervenção do Parlamento, aumentar o valor cobrado por essa atuação. Um dos vogais defendeu que fossem cobertos por taxas

²³⁰ CF/1967, arts. 19, §4º; 157, §9º; 158, XVI; e 159, §1º; EC n. 1/1969, arts. 18, §3º; 21, §2º; 163, parágrafo único; 165, XVI; 166, §1º; e 178.

²³¹ CF/1967, art. 160, II e III; e EC n. 1/1969, art. 167, II e III.

²³² **Embargos no Recurso Extraordinário n. 54.194**, rel. Min. Hermes Lima, 23 jun. 1965.

todos os serviços de uso compulsório, como os de água e esgoto, sob o fundamento de que, no caso de o interesse público na execução do serviço preponderar sobre o individual, a cobrança deveria ser feita por taxa. O Min. VICTOR NUNES obtemperou que, ao assim proceder, estar-se-ia “... *condenando o serviço a ser custeado com receita que só pode variar de ano para ano, porque subordinada à autorização orçamentária...*”, fazendo-o, por conseguinte, “... *vegetar sem rendimento que permita a sua permanente atualização*”²³³. A histórica celeuma, como se vê, permanecia acesa.

2.4.8. A Constituição de 1988

Embora o exame pormenorizado da disciplina das taxas na Constituição atual constitua tema para os próximos capítulos, pode-se dizer, nessa quadra do comparativo histórico, que ela foi muito mais pródiga no tratamento desse gênero tributário do que suas antecessoras.

Primeiro, porque, além de arrolar as taxas entre os tributos passíveis de instituição por todos os entes políticos, relativamente às atividades que desenvolvam, estabeleceu, com bom nível de detalhamento, as hipóteses em que poderiam incidir, quais sejam, (i) o “... *exercício do poder de polícia...*” e (ii) a “... *utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*” (art. 145, II).

Segundo, porque, ao indicar que a base de cálculo das taxas não só não pode ser “idêntica”, como não pode ser “... *própria de impostos*” (art. 145, §2º), “... *agasalhou... a tese de Becker*”, segundo a qual a base de cálculo constitui um especial fator de *discrímen* das espécies de tributos²³⁴.

²³³ *Ibidem*.

²³⁴ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 68. Nesse particular, o texto final foi bem mais econômico do que o Anteprojeto Afonso Arinos, segundo o qual as taxas, além de não poderem ter “... *fato gerador nem base de cálculo próprios de impostos...*”, não poderiam ser “... *graduadas em função de valor financeiro ou econômico de bem, direito ou interesse do sujeito passivo*” (art. 134, §1º) – BRASIL, Assembleia Nacional Constituinte, **Anteprojeto Afonso Arinos**, disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/AfonsoArinos.pdf>, acesso em: 30 jul. 2024.

Além disso, a CF/1988 também fixou requisitos para a instituição de medidas de redução ou desoneração tributária relativas às taxas (art. 150, §6º), consagrou imunidades específicas para algumas delas (art. 5º, XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI, LXXVII; 7º, XXV; 134; 206, IV; 208, I; 226, §1º; e 230, §2º), afetou outras, de modo expresso, ao custeio de certas finalidades (art. 98, §2º, na redação da EC n. 45, de 30 de dezembro de 2004), e remeteu a disciplina mais exaustiva dos emolumentos, uma sua subespécie, à regulação por norma geral (art. 236, §2º)²³⁵.

Ao contrário, porém, do que ocorria com as Cartas anteriores, que claramente consagravam apenas três espécies tributárias, a CF/1988 deixou dúbia a sua posição a respeito da natureza tributária das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios²³⁶. Afinal, ao estabelecer, no artigo 145, que todos os entes federados poderiam instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, abriu ao menos três possibilidades interpretativas: (i) seriam apenas essas três as espécies tributárias; (ii) seriam apenas três as espécies tributárias que todos os entes federados poderiam instituir; e (iii) a soma das alternativas anteriores.

Os empréstimos compulsórios eram tratados, no Anteprojeto, como adicionais restituíveis dos demais tributos (art. 5º), pois poderiam ser instituídos por todos os entes federados, mas apenas com base nas competências impositivas de que já dispusessem²³⁷; no texto final, todavia, essas exações foram atribuídas integralmente à União e tiveram as suas hipóteses de incidência desvinculadas das dos demais tributos federais, ao passo que os recursos provenientes da sua arrecadação foram afetados às despesas ensejadoras de sua instituição (art. 148).

²³⁵ Emendas Constitucionais posteriores ainda desafetaram (ou pretenderam desafetar), das finalidades obrigatórias, parcela das receitas decorrentes de sua arrecadação (arts. 76, 76-A e 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

²³⁶ Rejeitou-se proposta de emenda (n. 1P0633-B) no sentido de prever que as garantias do contribuinte diriam respeito a todas as espécies nominadas na Carta – Assembleia Nacional Constituinte, **Diário da Assembleia Nacional Constituinte**, v. 9, p. 18, disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/N009.pdf>, acesso em 3 set. 2025.

²³⁷ Assembleia Nacional Constituinte, **Anais do Senado Federal (Atas das Comissões)**, p. 241, disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf, acesso em 8 dez. 2024.

Em relação às contribuições especiais, a leitura dos debates travados durante a gestação do texto magno mostra que, à época, ainda se discutia se elas deveriam ser tratadas como tributos²³⁸. O texto do Anteprojeto sugere que o objetivo inicial de as inserir no capítulo do sistema tributário era apenas o de emprestar-lhes alguns traços do regime jurídico dos tributos²³⁹. Ao final do processo constituinte, contudo, elas acabaram adstritas não só à observância da legalidade e da anterioridade, como originalmente se cogitava, mas também às normas gerais em matéria tributária, o que revela a opção constitucional pela sua subordinação integral ao regime jurídico tributário. Além disso, essas exações foram afetadas a finalidades específicas, já que só podem ser utilizadas, pela União, “... *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas...*” (art. 149), ou para o custeio de determinadas despesas (arts. 149-A; 167, XI e XII; 177, §4º, II; e 195, *caput* e §5º). Similarmente ao que fez com os impostos, e ao contrário do que fez com os empréstimos compulsórios, a CF/1988 indicou as bases de cálculo e/ou hipóteses de incidência possíveis de ao menos algumas delas (art. 149, §2º, II, “b”; 177, §4º; e 195, I a V).

Além disso, ao contrário das Constituições anteriores, que vedavam a afetação do produto da arrecadação de qualquer “tributo” a órgão, fundo ou despesa, a Constituição atual proscreveu apenas “... *a vinculação de receita de ‘impostos’ a órgão, fundo ou despesa...*” (art. 167, IV), ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional²⁴⁰.

²³⁸ Em dado momento, o Relator, FERNANDO BEZERRA COELHO, faz a seguinte ponderação: “Uma outra questão que eu traria agora à discussão seria a das contribuições sociais. Perguntas que poderiam ser feitas: Convém incluí-las no conceito de tributo?” Enquanto congressistas como SIMÃO SESSIM e JESUS TAJRA manifestaram-se no sentido de que não seriam tributos, embora pudessem receber parte de seu regime jurídico, o Presidente da Comissão, JOSÉ MARIA EYMAEL, expôs a opinião de que a contribuição é uma figura “... *relativamente nova no Direito Tributário brasileiro...*”, e que “... *está infernizando a vida do contribuinte..., porque não é tratada como tributo, nem como taxa e acaba funcionando como imposto*”. Para ele, a sua inclusão no capítulo tributário a tornaria algo “... *divergente da espécie imposto e da espécie taxa, seria outro tipo do gênero tributo*” – *Idem*.

²³⁹ Segundo o artigo 6º do Anteprojeto, as contribuições seriam “... *instituídas com base nas disposições dos capítulos pertinentes desta Constituição*”, mas respeitariam as garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal.

²⁴⁰ Essas exceções são as seguintes: (i) partilha constitucional das receitas de impostos entre os entes federados (arts. 158 e 159); (ii) destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde (art. 198, §2º); (iii) destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212); (iv) destinação de recursos para atividades da administração tributária (art. 37, XXII); e (v) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (arts. 165, §8º; e 167, §4º).

Tal como as Cartas anteriores, a de 1988 não definiu “preço público” nem “tarifa”; contudo, diferentemente delas, aludiu a ambos. Primeiro, no artigo 43, §2º, segundo o qual os incentivos regionais compreenderão, entre outros, “... *igualdade de ‘tarifas’... e outros itens de custos e ‘preços’ de responsabilidade do Poder Público*”; depois, no artigo 150, §3º, cuja redação estabelece que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, renda e serviços “... *em que haja contraprestação ou pagamento de ‘preços’ ou ‘tarifas’ pelo usuário*”; e, finalmente, no artigo 175, parágrafo único, III, em que se refere apenas à “tarifa”, dizendo caber “... *ao Poder Público..., diretamente ou sob regime de concessão ou permissão..., a prestação de serviços públicos...*”, sendo função da lei dispor sobre “... *a política tarifária*”.

Na vigência da atual Constituição, o Judiciário seguiu enfrentando numerosos casos em que se discutia se determinada exação realmente constituía taxa. O STF possui copiosa jurisprudência a respeito dos critérios normativos que informam esse gênero tributário, sobretudo no que concerne à conformação de sua hipótese de incidência e sua base de cálculo. Examinaremos esses julgados oportunamente. Para o momento, importa apenas identificar os critérios que vêm sendo utilizados para distinguir as espécies tributárias umas das outras e as apartar dos preços públicos e/ou tarifas.

Nesse sentido, destaca-se, primeiramente, que, se à época das Constituições pretéritas havia ainda discussão sobre o tema, “... o STF, sob a égide da Constituição de 1988, sempre considerou os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como categorias tributárias específicas, distintas dos impostos”²⁴¹.

Esse posicionamento ficou claro, v.g., no julgamento do Recurso Extraordinário n. 121.336, de 1990. Embora o caso tenha sido julgado à luz da Constituição anterior, argumentou o Min. MOREIRA ALVES, *obiter dictum*, que, com a regulação do empréstimo compulsório pela Constituição de 1988, “... *deix[ara] de existir, em nosso sistema tributário, a figura implícita do imposto restituível...*” (adaptamos, nos colchetes)²⁴². Depois, no julgamento do

²⁴¹ ANDREI PITTEN VELLOSO, *Constituição Tributária Interpretada*, p. 15.

²⁴² **Recurso Extraordinário n. 121.336**, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 11 out. 1990, p. 1 e 30.

Recurso Extraordinário n. 201.465, em 2002, a Corte confirmou essa orientação, consignando que, para criar um tributo restituível, é necessário seguir as regras do empréstimo compulsório, como a exigência de lei complementar e a vinculação às hipóteses constitucionais autorizadoras²⁴³.

Em relação às contribuições especiais, a orientação de tomá-las como gênero tributário autônomo ficou igualmente explícita, desde os primeiros arestos. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, de 1992, por exemplo, o Min. MOREIRA ALVES sustentou que o artigo 145 da CF não buscava exaurir a indicação das espécies tributárias, mas apenas indicar as modalidades de tributos que todas as pessoas políticas poderiam instituir, em oposição aos empréstimos compulsórios e contribuições sociais, que, no texto original, só poderiam ser instituídos pela União. No mesmo acórdão, o Min. ILMAR GALVÃO pontuou que a “... *especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição*”²⁴⁴.

Para discernir as taxas dos impostos e das contribuições de melhoria, o STF seguiu apelando, em regra, às características da hipótese de incidência e da base de cálculo. Costumam ser decisivos, na diferenciação promovida pelos julgados, a natureza da hipótese de incidência – ser o fato abstratamente descrito vinculado ou não a uma atuação estatal – e a distinção entre serviço público e obra pública. Apesar disso, algumas vezes a Corte também os procurou distinguir em função da possibilidade de afetação do produto da arrecadação. Por exemplo, ao julgar uma ação direta de inconstitucionalidade, afirmou que não se aplica às taxas o artigo 167, IV, da Constituição, pelo que seria constitucional destinar o produto da taxa judiciária, das custas e dos emolumentos a um “... *órgão público não estranho aos serviços notariais*”²⁴⁵.

²⁴³ Tratava-se de caso em que se discutia a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do imposto de renda, de uma só vez, e não apenas em seis parcelas anuais, como previa a lei, a correção monetária das demonstrações financeiras, pelo índice legal. A sentença que julgou o caso considerou que “*O diferimento estabelecido na Lei n. 8.200/91 consubstancia empréstimo compulsório, que somente por Lei Complementar, e nas hipóteses constitucionalmente previstas, poderia ser instituído*”. Embora não tenha sido acompanhado por todos os ministros nesse particular, o voto do Ministro Relator aderiu a essa tese – **Recurso Extraordinário n. 201.465-6**, rel. Min. Marco Aurélio, 02 mai. 2002, p. 74.

²⁴⁴ **Recurso Extraordinário n. 146.733**, rel. Min. Moreira Alves, 29 jun. 1992, p. 31.

²⁴⁵ Afirmou, porém, que seria inconstitucional destiná-lo a instituições privadas ou entidades de classe, como a Associação de Magistrados e a Caixa de Assistência dos Advogados –

Além disso, em muitos casos o STF analisou a constitucionalidade da afetação do produto da arrecadação das taxas, o que aponta para o entendimento de que ele estaria, efetivamente, vinculado a uma determinada finalidade. No julgamento de outras duas ADIs, a Corte consignou que a destinação do produto das taxas “... a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo” e que “... o desvio desses tributos descaracteriza a função constitucional da taxa, uma vez que inviabiliza a efetiva prestação dos serviços públicos que lhes deram origem ...”²⁴⁶.

A seu turno, para distinguir os tributos dos preços públicos e das tarifas – normalmente tratados, pelo STF, como sinônimos²⁴⁷ – a Corte segue apelando ao critério da súmula n. 545, que opõe a compulsoriedade dos tributos à facultatividade dos preços²⁴⁸. Sem prejuízo, tem largamente considerado que os serviços públicos prestados por concessionários ou delegatários são remunerados por “tarifas” ou “preços”, e não mediante taxas. A exceção, diz o Supremo, fica por conta das atividades notariais e registras, que são objeto de delegação *sui generis* e têm, nos emolumentos, subespécie de taxa, um sistema de remuneração com específico regramento constitucional²⁴⁹.

Em rigor, o que se verifica é que as discussões travadas, no STF, a respeito de se o serviço público deve ser remunerado por taxa, preço público ou tarifa, dizem, normalmente, com uma questão anterior, que é a de saber se o serviço é ou não passível de delegação mediante permissão ou concessão.

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.145. Rel. Min. Carlos Velloso, 3 out. 2002, p. 7.

²⁴⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.040**, rel. Min. Marco Aurélio, 29 mai. 2020, p. 7; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.086**, rel. Min. Dias Toffoli, 16 jun. 2020, p. 13.

²⁴⁷ **Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.392.644**, rel. Min. Nunes Marques, 5 jun. 2024, p. 1; **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.283.445**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 8 fev. 2021, p. 1.

²⁴⁸ “Taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado” – **Recurso Extraordinário n. 556.854**, rel. Min. Carmen Lúcia, 30 jun. 2011, p. 1.

²⁴⁹ As diferenças estariam, principalmente, em que se trata de “... atividades jurídicas próprias do Estado...”, exercidas “... sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário...”, e não do Executivo, que não são passadas a particulares “... por conduto dos mecanismos da concessão ou da permissão, normados pelo caput do art. 175...”; a delegação “... somente pode recair sobre pessoa natural...”, habilitada mediante concurso, e não licitação, e “... não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais...” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.151**, rel. Min. Ayres Britto, 8 jun. 2005, p. 1-3.

É o que se verifica, por exemplo, na discussão submetida ao tema de repercussão geral n. 903, em que se discute se é válido delegar a concessionário ou permissionário o serviço de coleta e remoção de resíduos domiciliares²⁵⁰.

2.5. A TAXA E SUAS FRONTEIRAS NO DIREITO BRASILEIRO

2.5.1. Introdução

Para cumprir a tarefa de, sob o ponto de vista jurídico, definir “taxa”, deve-se partir do direito positivo e buscar reconstruí-lo, de modo a suprir suas lacunas, redundâncias e incoerências. A atividade é, ao mesmo tempo, cognoscitiva e criativa, e vem informada pelo longo exame que fizemos da doutrina e da evolução histórica do direito positivo e da jurisprudência.

Antes de prosseguir, é vital fixar uma premissa: num ordenamento como o brasileiro, que lança na Constituição os alicerces fundamentais de cada espécie tributária, não se limitando a delegar a tarefa de criar o tributo ao legislador infraconstitucional, a distinção jurídica entre as taxas e outras rendas públicas só pode resultar da comparação entre as normas que outorgam a competência para a respectiva criação.

Normas de competência são as que fixam as condições de existência e validade de outras normas. Ao fazê-lo, comportam-se, simultaneamente, como definições e como regras técnicas. “Regras técnicas”, porque indicam, ao titular da competência, os ônus que ele precisa observar para que os enunciados emitidos sejam aptos a gerar seus efeitos normativos típicos; “definições”, porque informam, aos destinatários das normas, como identificar se a introdução do enunciado normativo pelo sujeito competente foi idônea para veicular uma norma existente e válida e se, portanto, o comando resultante de sua interpretação deve ser obedecido²⁵¹.

²⁵⁰ **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 847.429**, rel. Min. Dias Toffoli, 16 jun. 2016, p. 1-18.

²⁵¹ GUILHERME BROTO FOLLADOR, **As Normas de Competência Tributária**, *passim*.

Uma norma existe – e presume-se válida – quando cumpre com pelo menos *alguns* dos requisitos fixados para a sua regular instituição; e é efetivamente válida quando observa *todas* as regras de competência que regulam a sua produção²⁵². Logo, para saber se um determinado enunciado normativo veicula taxa, tarifa ou imposto, não é preciso verificar a presença de todas as suas condições de validade, mas de apenas algumas delas. A dificuldade está, é claro, em saber que traços fazem com que uma taxa seja, efetivamente, uma taxa – válida ou inválida – e não outra coisa, como um imposto, uma contribuição, uma multa ou uma tarifa. O caminho passa por procurar e destacar as semelhanças e dessemelhanças presentes nas regras de competência relativas às diversas categorias de exações.

Como as normas de competência (i) programam o conteúdo das normas a serem criadas, (ii) estabelecem procedimentos para sua regular criação; e (iii) vinculam o exercício dessa prerrogativa ao cumprimento de alguma finalidade, é nesses pontos que podem estar os critérios de *discrímen*; e procurá-los é o desafio que nos propomos a enfrentar nos próximos subtópicos.

Começamos pelas distinções entre as taxas e as prestações não tributárias, para, em seguida, partir ao outro extremo dos lindes conceptuais.

2.5.2. A taxa e as prestações não tributárias

2.5.2.1. Algumas determinações decorrentes do conceito de tributo

Algumas aproximações à noção constitucional de “taxa” podem ser obtidas, desde logo, a partir de seu arrolamento entre os tributos (CF, art. 145, II).

²⁵² Nesse sentido: VICTORIA ITURRALDE, *Reflexiones sobre los conceptos de Validez y Existencia de las Normas Jurídicas*, **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 31, p. 157-175; RICCARDO GUASTINI, **Cinco Observaciones sobre Validez y Derogación**, disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/cinco-observaciones-sobre-validez-y-derogacion/>, acesso em 27 jun. 2025.

Conquanto não haja uma definição constitucional de “tributo”, pode-se extrair o referido conceito da comparação entre as obrigações de entregar dinheiro ao Estado previstas na Carta vigente. Como demonstrou GERALDO ATALIBA, obrigações desse jaez podem ter, no texto magno, a natureza de multa, obrigação convencional, indenização ou tributo. O tributo distingue-se das anteriores por ser o único que ostenta, simultaneamente, as notas da compulsoriedade e da licitude da hipótese de incidência²⁵³.

Embora esse conceito constitucional não necessariamente coincida, em todas as ocasiões, com as definições de “tributo” constantes do art. 9º da Lei n. 4.320/1964 e do art. 3º do Código Tributário Nacional, esses dispositivos ajudam a informar o seu sentido, não só porque vigoravam ao tempo da edição da Constituição – o que faz pressupor que o constituinte empregou o termo, ao menos em alguma medida, com o mesmo sentido expressado em tais disposições (ADCT, art. 34, §5º) – mas também porque algumas das características que enunciam como traços essenciais de tais exações vêm efetivamente refletidas no texto constitucional²⁵⁴.

O artigo 3º do CTN, por exemplo, serve bem ao propósito de apartar as taxas de algumas receitas derivadas, como as obrigações devidas em razão do cometimento de ilícito (e.g. multas, indenizações e apreensões decorrentes de confisco – CF, art. 243, par. único) e as prestações não pecuniárias devidas ao Estado (e.g. serviços obrigatórios militar, eleitoral, do júri etc.²⁵⁵). Afinal, estando incluídas entre os tributos, as taxas somente podem constituir obrigações de natureza pecuniária e não decorrentes de ilícitos²⁵⁶.

²⁵³ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 36-40.

²⁵⁴ Segundo ANDRÉ MENDES MOREIRA e SOPHIA G. ROCHA MACHADO, da análise das normas constitucionais extrai-se que: “... a) o tributo deve ser instituído por lei; b) a ele não pode se opor o contribuinte, do que decorre sua compulsoriedade; c) o tributo não grava atos ilícitos, porquanto todos os fatos descritos pelas normas de competência como passíveis de tributação são lícitos; d) o tributo é prestação pecuniária, conclusão a que se chega pela análise dos conceitos de obrigação e de crédito tributário, mencionados no art. 146, III, “b”, da CR/88, bem como das disposições sobre a repartição do produto da arrecadação constantes dos arts. 157 a 162 da CR/88; e) ao exercício da competência tributária se aplicam as limitações esculpidas nos arts. 150 a 152 da Lei Maior” (sic) – Conceito de Tributo..., *op. cit.*, p. 79.

²⁵⁵ CF, artigo 143; Código Eleitoral, artigo 185; e Decreto-lei n. 167, de 5 de janeiro de 1938, artigo 5º.

²⁵⁶ “Prevê a Constituição Federal certos comportamentos em relação ao Estado. Quando o autoriza a exigir um serviço, di-lo expressamente (arts. 143, referente ao serviço militar; 14, §1º, respeitante ao serviço eleitoral e 5º, XXXVIII, tocante ao serviço do júri, impondo-lhe, inclusive, a gratuidade. De outro lado, quando autoriza o Estado a exigir a entrega de um bem, ou prevê a desapropriação mediante justa indenização posterior (inc. III do §4º do art.

O artigo 9º da Lei n. 4.320/1964, a seu turno, ao definir os tributos como “receitas derivadas”, concorre para separar as taxas das receitas públicas indubitavelmente originárias, porque decorrentes da exploração do patrimônio estatal, e não do exercício do *jus imperii* sobre o patrimônio privado, tais como as decorrentes da venda ou locação de bens públicos.

Há quem entenda que o dispositivo também ajudaria a separar as taxas das entradas que configuram meros “movimentos de caixa”, como os ingressos oriundos de operações de crédito e garantia²⁵⁷. Parte, quem assim argumenta, da ideia de que a noção de “receita pública” estaria necessariamente associada à de “receita patrimonial”, entendida como elemento novo capaz de aumentar o patrimônio, o que excluiria a possibilidade de que o conceito de tributo – e, portanto, também o de taxa – abrangesse os ingressos de caráter meramente transitório²⁵⁸. Contudo, o fato é que, na Lei n. 4.320/1964, o conceito de “receita pública” está mais próximo do de ingresso financeiro do que do de receita patrimonial; tanto isso é verdade, que ele abrange assim a “receita orçamentária”, aí incluídas as operações de crédito, como a “extraorçamentária”, conceito que abrange até mesmo cauções, depósitos e fianças, conforme se vê do artigo 3º da referida lei²⁵⁹. Isso, aliás, é o que explica o fato

182 e art. 184). E, quando autoriza a requisição civil ou militar (inc. III do art. 22) estabelece também a necessidade de indenização (inc. XXV do art. 5º)” – RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, **Taxas de Polícia**, p. 19.

²⁵⁷ Trata-se das “... entradas com destino de saída...” – *Idem*, **Receitas Não Tributárias (Taxas e Preços Públicos)**, p. 64.

²⁵⁸ Esse é o conceito de “receita” previsto na norma técnica contábil aplicável às entidades do setor público, em que ela “... corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários” (item 5.29) – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de Setembro de 2016**, p. 32, disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>, acesso em 12 jan. 2026.

²⁵⁹ “Existe outra particularidade no conceito da receita pública, praticado pelas entidades públicas, que diz respeito ao fato de se considerar como receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos (...). A Receita Extraorçamentária, segundo grupo da receita pública, compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária e, portanto, independe de autorização legislativa. Por conseguinte, o Estado é obrigado a arrecadar valores que, em princípio, não lhe pertencem. O Estado figura apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título, como por exemplo: as cauções, as fianças, as consignações e outras, sendo a sua arrecadação classificada como receita extraorçamentária” – HEILIO KOHAMA, **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**, p. 67 e 77

de os empréstimos compulsórios poderem ser tratados como tributos, apesar de, em rigor, não aumentarem o patrimônio do ente público²⁶⁰.

Seja como for, muito além desses pontos não se pode ir examinando apenas esses dispositivos, pois, por um lado, as taxas, preços, preços públicos e tarifas igualmente não decorrem de ilícitos e têm caráter pecuniário; por outro, nos casos abrangidos pela disputa conceitual, a dificuldade está justamente em dizer quando, afinal de contas, é que a receita provém do exercício do poder de império sobre o patrimônio do particular, e não da exploração do próprio patrimônio estatal.

São vãs as tentativas de apartar as taxas das tarifas e preços apelando ao critério do regime jurídico tributário – refletido, por exemplo, na compulsoriedade da obrigação, na exigência de sua instituição e regulação por lei, ou na qualificação dos instrumentos e requisitos para sua cobrança – pelo simples fato de que a definição desse regime é consequência, e não causa, do enquadramento de uma exação como tributo²⁶¹.

A circunstância de a incidência da obrigação de pagar preços e tarifas normalmente depender da prática prévia de ato voluntário pelo contribuinte também não constitui índice seguro de *discrímen*, porque a incidência da maioria dos tributos, inclusive das taxas, também depende da prática de atos voluntários pelo sujeito passivo, e isso não basta para lhes negar caráter tributário. A súmula n. 545 do STF, portanto, não se presta a resolver a questão.

Sendo assim, para distinguir entre “taxa”, “tarifa”, “preço” e “preço público”, é preciso encontrar outros critérios. A questão é complexa em razão da dificuldade de harmonizar as disposições constitucionais que versam sobre o tema²⁶². Buscaremos enfrentá-la, primeiro, examinando as relações entre

²⁶⁰ Ao contrário do que sustenta FERNANDO FACURY SCAFF em: **Empréstimos Compulsórios não são Tributos, são Empréstimos**, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-26/justica-tributaria-emprestimos-compulsorios-nao-sao-tributos-sao-emprestimos/>, acesso em 15 abr. 2025.

²⁶¹ Como observa RICARDO LOBO TORRES: “A distinção com base na compulsoriedade se torna tautológica e injusta: tautológica porque não é a facultatividade que determina o preço público, mas o apelido legal de preço ou tarifa que leva à facultatividade, da mesma forma que o nome de taxa conduz à compulsoriedade; injusta porque o contribuinte teria que pagar taxa pelo serviço público que tivesse a natureza de tarifa, ainda que o não consumisse” – **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. 4, p. 446.

²⁶² “No Direito brasileiro, os autores afirmam que é tarefa das mais difíceis apartar taxa de preço” – RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 104.

“preço”, “preço público” e “tarifa”, para, na sequência, pôr essas categorias em contraste com as taxas.

2.5.2.2. Distinção entre taxa, preço, preço público e tarifa

2.5.2.2.1. Questão terminológica: tarifa, preço e preço público

Para distinguir as taxas dos preços públicos e das tarifas é preciso, antes de tudo, resolver a já referida questão terminológica que opõe essas duas últimas categorias: afinal “tarifa” e “preço público” são sinônimos, guardam relação de gênero e espécie, ou são conceitos autônomos?

Inicialmente, é preciso observar que a Constituição não emprega, em momento algum, a expressão “preço público”. Alude apenas a “preço”. Isso não nos impede, contudo, de verificar que, embora a palavra diga respeito, na generalidade das referências constitucionais, à remuneração pela atuação de agentes privados (e.g. arts. 155, §4º, IV, “b”; 177, §4º, II, “a”; e 187, II), em ao menos dois dispositivos o texto constitucional a associa a uma atuação própria do Poder Público: artigos 43, §2º, I, e 150, §3º.

No último deles, aliás, a Constituição alude separadamente às hipóteses de exploração de (i) “... *atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados*” e (ii) “... *atividades... em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário...*”, deixando claro, assim, que, no texto constitucional, a palavra “preço” não se aplica apenas às contrapartidas devidas pela execução de atividades sob regime de direito privado, mas também a pagamentos devidos no contexto de atuações estatais subordinadas ao regime de direito público.

Por outro lado, nesses dois dispositivos, o constituinte emprega as palavras “tarifa” e “preço” lado a lado, o que sugere não se tratar de figuras idênticas, já que, do contrário, não haveria razão para mencionar ambas.

Também se pode extrair, do artigo 150, §3º, que tanto os preços públicos como as tarifas dizem respeito a prestações devidas “... *pelo usuário...*” das atividades que visam a remunerar. Não são, portanto, pagamentos devidos pelo Estado ou pelo agente privado prestador de serviços públicos, até porque, para referir-se a estes, a Constituição emprega outros termos, como “outorga” e “subsídio” (arts. 100, §11 e 177, §4º, II).

Sabe-se, portanto, que “preço público” e “tarifa” não são a mesma coisa no discurso constitucional, embora ambos digam respeito a pagamentos devidos pelo usuário ou destinatário de um bem ou atividade estatal, em regime distinto do aplicável aos empreendimentos privados. Até esse ponto, todavia, a celeuma permanece.

A distinção só ganha contornos mais claros quando se atenta para a previsão do parágrafo único do artigo 175, que, sem aludir a “preço”, insere a expressão “política tarifária” no contexto dos serviços públicos, prestados pelo “... *Poder Público...*, *diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão...*”. Ao contrário dos artigos 43, §2º, I e 150, §3º, que abrangem toda e qualquer atividade remunerada por preço público – aí incluído, por exemplo, o uso de bens públicos – o vocábulo “tarifa” é constitucionalmente reservado ao pagamento pela prestação de “serviços públicos”, tanto os prestados diretamente pelo Poder Público, quanto aqueles cuja execução ele concede ou permite à iniciativa privada²⁶³.

Essa leitura vem confirmada pelo exame da evolução do direito positivo, pois as Constituições de 1934 (art. 137), 1937 (art. 147), 1946 (art. 151), 1967 (art. 160, II e III) e 1969 (art. 167, II e III), conquanto não tratassem expressamente de “preços (públicos)”, igualmente vinculavam o vocábulo “tarifa” à remuneração dos “concessionários” ou “delegados” de serviços públicos, o que sugere ser da nossa tradição dar esse nome à contraprestação não tributária devida pelo usuário de um serviço público.

²⁶³ Isso, aliás, é corroborado pelo art. 177, §4º, II, “d”, introduzido pela EC n. 132/2023, que alude à possibilidade de a receita de determinadas contribuições ser empregada para subsidiar tarifas de transporte público coletivo de passageiros, atividade que indubitavelmente constitui uma espécie de serviço público.

Por isso, buscando fidelidade ao texto constitucional, de agora em diante empregaremos “preço” para denotar a remuneração de atividade econômica prestada pelo Poder Público sob regime de direito privado; “preço público” para aludir à remuneração devida ao Estado pela execução de qualquer atividade sob regime de direito público; e “tarifa” para fazer referência ao específico “preço público” devido em razão da prestação de serviços públicos.

2.5.2.2.2. Taxa, preço, preço público e tarifa

Firmado esse acordo vocabular, pode-se seguir no esclarecimento do tema, observando em que pontos as normas de competência relativas à instituição de cada uma dessas exações se assemelham e se distinguem das atinentes às taxas.

Pode-se dizer, de plano, que todas elas estão dirigidas a custear algum tipo de atividade passível de fracionamento em unidades de utilização²⁶⁴. Em relação às taxas, o artigo 145, II, di-lo expressamente, ao aludir à especificidade e à divisibilidade do serviço público; em relação às tarifas e preços públicos, a Constituição também faz referência ao seu pagamento “pelo usuário” (art. 150, §3º), no singular, o que igualmente torna pressuposta a possibilidade de individualização da prestação. Além disso, os preços, privados ou públicos, exigem a presença da autonomia da vontade, em maior ou menor grau e, conseqüentemente, pressupõem contrato com o destinatário da atividade, dado que “... *não existe contrato sem objeto determinado ou determinável em relação às pessoas dos contratantes*”²⁶⁵.

Por um lado, essas observações afastam tais prestações da função de remunerar serviços *uti universi*, isto é, serviços que não podem ser fruídos

²⁶⁴ RICARDO LOBO TORRES observa que, entre esses ingressos, “... *há uma identidade básica material...*”, consistente em que “... *são devidos pela prestação de serviços públicos divisíveis*” – **Tratado...** *op. cit.*, v. 4, p. 440.

²⁶⁵ FABIANO VERLI, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 99. No mesmo sentido: MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso de Direito Administrativo**, p. 443. Sobre o traço comum entre os institutos: “*Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago*” – INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, **XV Jornadas...**, *op. cit.*, p. 135.

individualmente e, por isso, “... *devem ser custeados por toda a comunidade...*”²⁶⁶. Por outro, a existência desse ponto em comum sugere que a diferença entre essas categorias pode ser dada justamente pelo tipo de atividade que cada uma visa a custear. Assim, pode-se reduzir ainda mais a zona cinzenta entre essas exações separando os tipos de atividade cujo custeio só pode ser promovido por uma delas, com exclusão das demais, ou por receitas gerais, inespecíficas.

Em primeiro lugar, a execução de atividades de polícia administrativa somente pode ensejar taxa, jamais tarifa ou preço de qualquer natureza, pois a Constituição, no artigo 145, II, distinguiu o “serviço público” do “exercício do poder de polícia” e, no artigo 175, permitiu que apenas aquele fosse remunerado por tarifas²⁶⁷.

Em segundo lugar, para remunerar a mera disponibilização de serviço público, independentemente de efetiva fruição, não se pode cogitar de tarifas, que só se tornam devidas com a efetiva “... *prestação de serviços públicos*”, na dicção do artigo 175. Apenas o artigo 145, II, franqueia ao Poder Público a prerrogativa de, mediante taxas, financiar a prestação meramente “potencial” de serviços públicos. Como diz FABIANO VERLI, só a taxa “... *permite ao Estado obter fundos mediante exercício de uma sua atividade independentemente do concurso da vontade do administrado e sem que seja efetivamente prestada...*”²⁶⁸.

Finalmente, tratando-se de remunerar o exercício de atividade econômica (em sentido estrito), somente se poderá cogitar de preço (privado), jamais de taxa, preço público, ou tarifa, porque: (i) o artigo 145, II, ao tratar das taxas, só alude a “serviço público” e a “exercício do poder de polícia”; (ii) o artigo 175, ao tratar das tarifas, só se refere a “serviços públicos”; e (iii) o artigo 173, §1º, II, preconiza a aplicação do regime de direito privado – seara a que

²⁶⁶ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Teoria Geral das Concessões...**, op. cit. p. 340-341.

²⁶⁷ Segundo ALCIDES JORGE COSTA, “O nosso ordenamento positivo permite uma perfeita distinção entre taxa e preço no campo do exercício do poder de polícia” – Taxa e Preço Público, op. cit., p. 343.

²⁶⁸ **Taxas...**, p. 92. Na mesma linha, HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, p. 328-331; e DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, op. cit. p. 74.

pertence o preço, fixado segundo regras de mercado – quando o Estado explora atividade econômica em sentido estrito²⁶⁹.

Essa distinção é importante porque as atividades qualificadas, pela Constituição, como “serviços públicos”, estão, geralmente, fora do comércio, não pertencem à esfera da livre iniciativa, opondo-se, portanto, à noção de “atividade econômica” em sentido estrito, a que se refere o artigo 173²⁷⁰. A presença do regime de direito público, “... *consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais...*”, afasta a aplicação do “... *regime jurídico próprio das empresas privadas...*” (art. 173, §1º, II)²⁷¹. O exame mais aprofundado da noção de “serviço público” será feito adiante, ao tratarmos da estrutura da regra que institui as taxas.

Concluimos, portanto, que (i) para atividades de polícia e serviços públicos cobrados independentemente de efetiva fruição, é descabido cogitar de preço, preço público ou tarifa, cabendo unicamente a alternativa da taxa; já (ii) para atividades econômicas em sentido estrito, é descabido cogitar de taxa, preço público ou tarifa, cabendo exclusivamente a alternativa do preço privado. Resta, então, apenas definir em que casos o serviço público *uti singuli*, efetivamente prestado ao usuário, poderá ou deverá ser remunerado por essa ou aquela exação²⁷².

Em nosso entendimento, quando um serviço tiver a sua execução regularmente delegada via permissão ou concessão, não restará dúvida quanto a ser a tarifa a única alternativa de remuneração do prestador pelo

²⁶⁹ Nesse sentido, diz WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA: “... *ao atuar, prestando... um serviço que não seja público..., estará o Estado impedido de remunerar-se por meio de taxa...*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 98. Na mesma linha: LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 80.

²⁷⁰ “Geralmente” porque há serviços públicos, como os educacionais e os relativos à saúde e à assistência social, que podem ser prestados, em regime de direito privado, pela iniciativa privada.

²⁷¹ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso de Direito Administrativo**, p. 698-702.

²⁷² Alguns autores defendem que o serviço público *uti singuli* é, na verdade, o único ao qual a Constituição atribui tal designação. Os “... *serviços públicos ‘uti universi’ têm regime e função mais próximos das obras públicas ou de outras atividades públicas não referidas diretamente a particulares...*”. A distinção essencial é que, “... *nos serviços ‘uti universi’, não há usuários, mas beneficiários difusos*” – CESAR GUIMARÃES PEREIRA, A Posição dos Usuários e a Estipulação da remuneração por Serviços Públicos, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 301. No mesmo sentido: CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 628. Veremos, adiante, ao tratar do conceito de “serviço público”, que a expressão é, sim, utilizada pelo constituinte em outros sentidos.

usuário²⁷³. Devem-se rejeitar as propostas que pretendem equiparar as tarifas às taxas e aplicar àquelas o regime jurídico destas, bem como as que, em linha semelhante, defendem que mesmo os serviços públicos concedidos ou permitidos deveriam ser remunerados por taxas²⁷⁴.

Primeiro, porque, como explica MARÇAL JUSTEN FILHO, adotar essa interpretação faria simplesmente “... *inaplicável a figura da tarifa, que nunca seria utilizável*”, tornando letra morta o artigo 175, parágrafo único, III²⁷⁵. JACINTHO ARRUDA CÂMARA complementa o raciocínio, dizendo que a “...*expressa referência ao regime tarifário...*” para os serviços públicos concedidos afasta a possibilidade de dizê-los remunerados por taxa²⁷⁶. A proposta segundo a qual a expressão “política tarifária” não diria respeito à relação entre concessionário e usuário, mas ao vínculo entre concedente e concessionário, não resiste à leitura do artigo 150, §3º, que, como visto, claramente associa a “tarifa” a um pagamento feito pelo usuário ao prestador de um serviço, e não pelo concessionário ao poder concedente, ou vice-versa.

Segundo, porque “... *o concessionário assume o serviço por conta e risco próprios..., estruturando-o segundo os postulados de direito privado*”. Embora o regime jurídico da prestação continue sendo público, o investimento provém de fonte privada e está voltado à persecução do lucro, finalidade “...*inconcebível na atividade administrativa desempenhada pelo estado*”²⁷⁷.

Terceiro, porque, como fica sujeito a intervenções e mudanças impostas pelo poder concedente, em razão da “... *obrigação de manter serviço adequado*” (art. 175, par. único, IV) – o que tem como reflexo a possibilidade

²⁷³ Isso não exclui a possibilidade de o concessionário ou permissionário ser remunerado por outras fontes, para além da tarifa. Como lembra CESAR GUIMARÃES PEREIRA, o prestador também se pode remunerar mediante exploração publicitária, exercício de atividades complementares autorizadas pelo “poder” concedente, ou mesmo por intermédio de subsídios públicos – A Posição dos Usuários..., *op. cit.*, p. 305.

²⁷⁴ Embora abandonada entre os administrativistas, a tese ainda é largamente defendida entre os tributaristas, como se vê, por exemplo, em: CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 537; BUS-SAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, 98; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 69; ALEXANDRE MACEDO TAVARES, **Fundamentos de Direito Tributário**, p. 83; e MARCOS HAILTON GOMES DE OLIVEIRA, o qual chega a dizer que “... *as tarifas não são preços, mas uma subespécie de taxa...*” – **Taxas, Tarifas e Preços “Públicos”**, p. 87-88 e 102.

²⁷⁵ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 346. Ainda que o cânone hermenêutico segundo o qual “a lei não contém palavras inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*), não seja absoluto, deve-se, em princípio, partir da premissa de que “... *leis e contratos foram redigidos com atenção e esmero...*” – CARLOS MAXIMILIANO, **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 125.

²⁷⁶ **Tarifa nas Concessões**, p. 29-30

²⁷⁷ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 346.

de “... *alteração unilateral do contrato...*” (art. 9º, §4º, da Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995) – o concessionário é compensado com a garantia, de índole constitucional (art. 37, XXI²⁷⁸) e legal (arts. 9º a 13 da Lei n. 8.987/1995), de que a tarifa será imediatamente alterada se necessário para manter o equilíbrio econômico-financeiro inicial, refletido na proposta vencedora do certame²⁷⁹. Procede-se a esse reajuste na via administrativa, independentemente de lei e com aplicação imediata, o que é manifestamente incompatível com o regime tributário, marcado pelos rigores próprios da legalidade e da anterioridade²⁸⁰. De fato, é “... *inviável promover concessão e subordinar a remuneração do concessionário a regime tributário*”. Defendê-lo implicaria violar a “...*reserva de Administração... relativamente à gestão do serviço público objeto de concessão*”²⁸¹.

Foi por essas razões que, entre os administrativistas e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o tema pacificou-se²⁸². Não localizamos,

²⁷⁸ O dispositivo constitucional, ao regular a exigência de licitação, prevê a garantia, ao contratado, da manutenção das “... *condições efetivas da proposta, nos termos da lei...*”. Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, a “... *tutela à intangibilidade da equação econômico-financeira do contrato administrativo tem sede constitucional*” e está ligada a esse dispositivo e aos princípios da eficiência e da isonomia – **Curso...**, *op. cit.*, p. 302. O direito à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, lembra EGON BOCKMANN MOREIRA, deriva também do princípio da confiança: “... *porque de boa-fé confia no poder concedente..., o concessionário faz seus investimentos de acordo com o definido no edital, proposta e contrato. (...) A solidez institucional e a consistência na execução dos contratos são dados que atenuam os custos de transação – o que, em sede de serviços públicos concedidos pode implicar melhores serviços, menores tarifas e lucros razoáveis*” – **Direito das Concessões de Serviço Público**, p. 33-34.

²⁷⁹ Sobre o amplíssimo tema das modificações nos contratos de concessão: LETÍCIA LINS DE ALENCAR, **Mutação na Concessão**, *passim*.

²⁸⁰ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Teoria Geral das Concessões**, *op. cit.*, p. 347.

²⁸¹ *Idem*, **Curso ...**, *op. cit.*, p. 442.

²⁸² Confirma-o EGON BOCKMANN MOREIRA, dizendo que “*Há algum tempo se pacificou a natureza não tributária dos pagamentos feitos pelos usuários nas concessões de serviços públicos (especialmente em casos em que a execução é atribuída a concessionário privado). No regime jurídico brasileiro, trata-se de cobrança que não tem natureza tributária. Se antes havia dúvidas, estas já se dissiparam, conforme se constata na jurisprudência*”. O autor cita numerosos precedentes e faz referência às obras de DINORÁ MUSETTI GROTTI, JOANA PAULA BATISTA, JACINTHO ARRUDA CÂMARA, CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA E ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO AMARAL – **Direito das Concessões...**, *op. cit.*, p. 327 e notas n. 25 e 26. No mesmo sentido, diz MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO que “... *a distinção quanto à natureza da imposição, com base no conceito constitucional de taxa, só é cabível quando o serviço seja prestado diretamente pelo Estado. Contudo, não tem nenhum sentido quando o serviço é prestado por meio de concessão ou permissão, porque a esses institutos é inerente a cobrança de tarifa. Se a Constituição permite a prestação de serviço público por meio de concessão ou permissão, também está permitindo a cobrança de tarifa. Impor a instituição de taxa (sujeita ao princípio da legalidade) aos serviços públicos concedidos tornará inviável a utilização da concessão, já que a taxa é inadequada como meio de assegurar ao concessionário o seu direito ao equilíbrio econômico-financeiro. Afirmar que determinado serviço só pode ser remunerado*

fora do universo dos tributaristas, quem pretenda aplicar às tarifas o regime jurídico próprio das taxas.

Vale acrescentar que a interpretação sustentada por boa parte da doutrina tributarista se baseia numa premissa errônea. Simplesmente não é correta a suposição de que conceder ou permitir o serviço, subordinando-o ao regime tarifário de remuneração, nos casos em que a Constituição o permita, conduziria a uma menor proteção do usuário, se comparada com aquela própria do regime tributário, pois o regime tarifário de modo algum se confunde com um regime da liberdade na fixação dos preços²⁸³. Como bem explica ADILSON DE ABREU DALLARI:

É evidentemente falso o argumento de que, se a remuneração não for feita sob a forma de taxa, o usuário fica desprotegido. Quem fixa a tarifa e autoriza eventuais reajustamentos não é a empresa concessionária, mas, sim, o Poder Público concedente. Este, por sua vez, não tem total liberdade para isso, pois além das limitações acima referidas, não pode esquecer que o usuário estará também amparado pela lei disciplinadora do controle social dos serviços públicos, prevista no §3º do art. 37 da Constituição Federal. (...) Os regimes jurídicos da taxa e da tarifa são diferentes, mas o valor de um ou de outro nunca pode ser estipulado livremente pelo Executivo, pois ambas as situações estão sujeitas a meios de controle adequados a cada uma delas. O usuário do serviço, de uma forma ou de outra, sempre terá a proteção da ordem jurídica, inclusive perante o Poder Judiciário²⁸⁴.

Em outras palavras, há um regime de garantias e controles próprios para as tarifas, que envolvem desde a exigência legal de modicidade (art. 6º,

por meio de taxa é o mesmo que afirmar que esse serviço não pode ser objeto de concessão ou permissão” – **Parcerias na Administração Pública**, p. 319.

²⁸³ É o que também aponta JACINTHO ARRUDA CÂMARA: “As regras aplicáveis ao regime tarifário são de natureza pública. Contrapõem-se incisivamente ao regime normal dos preços praticados nos mercados livres. Ao se falar em tarifa (ou em preço público), na verdade, se está excluindo o predomínio de ditas regras de direito privado” – **Tarifa...**, *op. cit.*, p. 32. “Quem fixa a tarifa é o Poder concedente, nos termos contratuais” – RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, *Serviços Públicos e Tributação: Natureza jurídica da contraprestação de serviços*, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 191.

²⁸⁴ Tarifa Remuneratória de Serviços Concedidos, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 220-221. No mesmo sentido, diz RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA: “... com tal alteração [a concessão], fica prejudicado o usuário? Não, uma vez que cabe ao Estado fiscalizar o montante da cobrança” (esclarecemos, nos colchetes) – **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 51.

§1º, da Lei n. 8.987/1995) até a aplicação do Código de Defesa do Consumidor (arts. 4º, VII; 6º, X; 22; e 59, §1º).

A escolha entre conceder ou prestar o serviço diretamente, é claro, não é inteiramente livre, pois os princípios que regem a Administração Pública, em especial o da eficiência (art. 37), exigem que se faça a melhor escolha possível – não para o poder concedente, o concessionário ou os usuários, mas para a coletividade. A identificação do mérito do projeto concessionário, observa EGON BOCKMANN MOREIRA, diz com “... *o leque de vantagens sociais deles resultantes...*”, apuradas em processo dialógico e público e externalizadas em atos de justificação²⁸⁵.

Além disso, muito embora, “*Na esmagadora maioria dos casos...*”, o Estado não esteja obrigado a prestar os serviços diretamente, podendo “...*promover-lhes a prestação*” mediante a contratação com terceiros²⁸⁶ – o que, aliás, a Constituição, em muitos casos, impõe expressamente (v.g. arts. 21, XI, XII, XXIII, “b” e “c”; 25, §2º; 30, V; 175 e 223) – há hipóteses em que o serviço não poderá ser objeto de concessão ou permissão. É o caso, por exemplo, das atividades da justiça e da manutenção do correio aéreo nacional e do serviço postal (art. 21, X)²⁸⁷. É o caso, também, dos serviços que somente serão públicos se os prestar a Administração, caracterizando atividade econômica se explorados por particulares, como os de saúde, educação, assistência e previdência social (arts. 197, 199, 202, 204, II e 209).

A questão que remanesce, então, é apenas a atinente ao meio de remuneração constitucional dos serviços públicos prestados diretamente pelo Estado, por meio de órgãos da Administração Direta ou pessoas jurídicas integrantes da Administração Indireta.

MARÇAL JUSTEN FILHO defende que o mesmo raciocínio aplicável às concessionárias e permissionárias se aplicaria ao “... *serviço público não concedido*”, em razão de ser-lhe igualmente inerente “... *o princípio da mutabilidade...*”, o que o faria incompatível com os ditames da legalidade e da anterioridade tributárias. Além disso, completa o autor, a Constituição (art. 167,

²⁸⁵ **Direito das Concessões...**, *op. cit.*, p. 241. Sobre os conceitos e técnicas a serem empregados para a avaliação do mérito do projeto concessionário: *Ibid.*, p. 239-247.

²⁸⁶ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 709.

²⁸⁷ O contraste entre os incisos XI e XII do artigo 21, que preveem a possibilidade de delegação a particulares, e o inciso X do mesmo artigo, que não a prevê, sugere essa conclusão.

VIII) veda o emprego “... *de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos...*”. Assim, caberia sempre ao Estado optar entre o regime das taxas ou das tarifas, segundo a maior ou menor susceptibilidade do serviço à exigência de adaptações ou mudanças.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em linha semelhante, sustenta que a decisão sobre o emprego de tarifa, preço público ou taxa, quando cabível, diria respeito, pura e simplesmente, a uma avaliação das vantagens ou desvantagens da opção²⁸⁸.

Concordamos, em linhas gerais, com o raciocínio, mas entendemos necessário ressaltar as hipóteses de prestação de serviços públicos pela Administração Direta. Por três razões principais.

Primeiro, porque, diferentemente do que ocorre no serviço público concedido ou permitido – ou mesmo, em alguma medida, na outorga a um ente da Administração Indireta – na atuação da Administração Direta não se cogita, em nenhuma extensão, de prestação de serviço “sob risco próprio”.

Segundo, porque quem identifica a necessidade de mudança e adaptação do serviço, ensejadora da necessidade de revisão da prestação tendente a remunerá-lo, é a própria Administração, responsável por propor a lei orçamentária e nela prever a cobertura do déficit gerado por eventuais incrementos que se veja obrigada a fazer nos serviços que presta (arts. 99, §1º; e 165). Não há, conseqüentemente, em relação a ela, reclamos que se possam fazer no sentido da proteção da confiança ou da segurança jurídica.

Terceiro, porque a vedação prevista no artigo 167, VIII, diz respeito apenas à utilização, sem autorização legislativa, “... *de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de ‘empresas, fundações e fundos’...*”. Ela não veda o emprego de recursos do

²⁸⁸ “A realidade está em que os serviços públicos de utilidade, específicos e divisíveis, podem ser remunerados por preços (regime contratual) ou por taxas (regime de Direito Público). O dilema resolve-se pela opção do legislador. Se escolher o regime tributário das taxas, ganha a compulsoriedade do tributo, inclusive pela mera disponibilidade do serviço, se prevista a sua utilização compulsória (CTN, art. 79, I, b), mas fica manietado pelas regras de contenção do poder de tributar. (...) Se escolher o regime contratual, perde a compulsoriedade da paga pela mera disponibilidade do serviço, mas ganha elasticidade e imediatez na fixação das tarifas, sistema aceito previamente pelo usuário ao subscrever o contrato de adesão (...)” – Serviços Públicos e Tributação, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 242-243.

orçamento fiscal para fazer frente a eventual déficit do serviço prestado pela Administração Direta e remunerado via taxa.

Portanto, as razões que justificam o afastamento do regime tributário, nos casos dos concessionários e permissionários e, eventualmente, nos casos dos serviços prestados pela Administração Indireta, não se aplicam, em nenhuma extensão, aos serviços públicos prestados pela Administração Direta, donde a conclusão de que ela somente pode empregar taxa, jamais tarifa ou preço, para cobrar pelos serviços públicos específicos e divisíveis que desempenha nessas condições.

Finalmente, como já reconheceu o Supremo Tribunal Federal, em julgado antes mencionado, há uma espécie de delegação *sui generis*, em que, embora os serviços públicos sejam prestados por particulares, o próprio texto constitucional prevê que a sua remuneração ou custeio se deve dar mediante uma subespécie de taxa: os emolumentos devidos a notários e registradores, cujos valores devem ser regulados por lei federal de caráter geral (art. 236, §2º).

Diante do exposto, parece-nos que a distribuição das hipóteses de aplicação dessas exações fica com a seguinte configuração:

TABELA 2 – ATIVIDADE A CUSTEAR E PRESTAÇÃO CORRESPONDENTE

Atividade a custear ou remunerar	Prestação
Atividade econômica	Preço
Exercício do poder de polícia	Taxa
Disponibilização de serviço (uso potencial)	Taxa
Serviço público efetivo, concedido ou permitido	Tarifa
Serviço público efetivo, prestado pela Administração Direta	Taxa
Serviço público efetivo, prestado pela Administração Indireta	Taxa ou tarifa
Serviços notariais e de registro	Emolumento (taxa)
Outras atividades estatais prestadas sob regime de direito público	Preço público

Fonte: O Autor

Feitas essas distinções, cabe, agora, rumar ao outro extremo da fronteira conceptual e investigar de que modo as taxas se diferenciam dos outros tributos.

2.5.3. As taxas entre os tributos

2.5.3.1. Considerações iniciais

O longo exame da doutrina, do direito positivo e da jurisprudência revela que as propostas de classificação dos tributos oscilaram sempre entre dar destaque a seus aspectos funcionais ou estruturais. Algumas comparam a taxa com outras exações perguntando, fundamentalmente, para que ela serve, ou, mais especificamente, que tipo de despesa ela se presta a custear; outras comparam a estrutura da norma que prescreve a sua incidência com as das regras que instituem outros tributos.

Tradicionalmente, a doutrina brasileira tem defendido não só a prevalência, como a aplicação exclusiva dos critérios estruturais na distinção entre as espécies de tributo²⁸⁹. Explica-o, certamente, o fato de que o período de maior domínio das correntes “estruturalistas” coincidiu com aquele em que editados os dois mais importantes textos de direito tributário positivo até a promulgação da Constituição de 1988: a Emenda Constitucional n. 18/1965 e o Código Tributário Nacional. Nesses textos, de fato, o legislador fez uma opção consciente e declarada por ignorar o tema atinente à finalidade dos tributos na conformação das espécies tributárias, o que é revelado inclusive mediante o estudo do processo de elaboração desses diplomas normativos. É acertada, por isso, a conclusão de SCHOUERI no sentido de que, para a aplicação das

²⁸⁹ Em relação à doutrina das taxas, essa postura reflete-se na existência de alguns posicionamentos no sentido de negar a afetação das receitas obtidas com esses tributos ao custeio das respectivas atividades. Por exemplo: “... *afaste-se qualquer indagação sobre o destino do produto da arrecadação das taxas, como requisito ou condição necessária para sua identificação. (...) Apenas se pode falar em destino da arrecadação nas hipóteses de empréstimos compulsórios e contribuições, tal como previsto nos arts. 148 e 149*” – RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 43; “... *não é da essência da taxa servir à manutenção apenas de serviços prestados diretamente pelo Estado, nem a vinculação de sua receita à atividade ensejadora da sua cobrança*” – FABIANO VERLI, **Taxas...**, p. 116; “*O destino que se fará do produto arrecadado é matéria do Direito financeiro, que não diz respeito ao Direito tributário*” – JANCZESKI, **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 41-42; “... *o fato gerador delas é vinculado, mas não a destinação do produto arrecadado (...). O Poder Público pode destinar o produto de certas taxas a outros fins que não ao da sua estrita aplicação no serviço público que as gerou, permissa vênua das opiniões abalizadas em contrário*” – SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Serviços Públicos e Tributação...**, *op. cit.*, p. 258-259.

disposições desses diplomas normativos, importa apenas perquirir sobre a natureza da hipótese de incidência, de modo que uma contribuição especial ou um empréstimo compulsório, cujas hipóteses de incidência não descrevam uma ação estatal, terão recebido, pelo CTN, no que não for incompatível com a CF/1988, tratamento de imposto²⁹⁰.

É bem verdade, por outro lado, que, ao menos em boa medida, isso decorreu do fato de esses textos não relacionarem, entre os tributos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, que ora eram considerados prestações de caráter não tributário, ora eram entendidos como subespécies das demais exações. Foi por isso mesmo que, sobretudo a partir do advento da Constituição atual, que deu um tratamento muito específico e minucioso a essas duas categorias, muitos autores passaram a defender a necessidade de outros critérios, para além dos atinentes à estrutura da norma de incidência, para classificar essas espécies tributárias, sob pena de as tornar indistinguíveis dos tributos listados no artigo 145, mesmo que o regime conferido a uns e outros seja profundamente distinto. E esses critérios adicionais propostos não estão relacionados com a regra de incidência do tributo, mas com o destino da receita decorrente da sua arrecadação.

Ferozes são as críticas dirigidas a tais propostas. Como visto ao longo da exposição, os principais argumentos contrários à divisão dos tributos em cinco espécies são os seguintes:

- a) em uma classificação de tributos, não se deveria dar atenção a aspectos “extrínsecos”, alheios à norma de incidência tributária e alusivos a fatores posteriores à extinção da relação jurídica, nela programada;

²⁹⁰ “Destarte, para os efeitos do Código Tributário Nacional, basta o conhecimento da hipótese tributária para que se conheça o regime jurídico estabelecido por aquele diploma. Ou seja: quando o Código Tributário Nacional se referir, por exemplo, a “impostos”, a norma se aplicará a todos os tributos cuja hipótese independa de atuação estatal, qualquer que seja o regime constitucional aplicável àquele tributo. Se, por exemplo, um empréstimo compulsório tiver no núcleo da hipótese tributária ‘adquirir energia elétrica’, então os dispositivos do Código Tributário Nacional referentes a impostos se estenderão ao empréstimo compulsório assim criado, sem prejuízo de o referido tributo, por sua natureza constitucional, dobrar-se às exigências do artigo 148 da Constituição Federal...” – **Direito Tributário**, op. cit., p. 99.

- b) as normas tributárias não servem apenas para custear despesas; essa é a sua função “fiscal”, mas elas podem também ser empregadas para realizar funções “extrafiscais”, induzindo condutas superconformes e desestimulando comportamentos indesejados, embora lícitos; dada a variabilidade de fins aos quais os tributos se poderiam prestar, seria irrelevante, no ensejo de defini-los, perquirir a respeito de sua finalidade e/ou do tipo de despesa que visam a financiar;
- c) o direito positivo brasileiro teria feito uma opção clara pelo critério que apela à hipótese de incidência, em consonância com a base de cálculo, como fator apto a distinguir a taxa dos outros tributos, dadas as previsões do artigo 145 da Constituição, que versa apenas três espécies tributárias, e dos artigos 4º e 5º do Código Tributário Nacional, que já vigiam quando entrou em vigor a CF/1988, e que afastam, declaradamente, o apelo a elementos finalísticos na identificação das espécies tributárias;
- d) seria pouco rigoroso, do ponto de vista científico, empregar mais de um critério – como olhar, simultaneamente, para a hipótese de incidência e a destinação do produto da arrecadação – com vistas a distinguir entre elementos de uma mesma classe; adotar semelhante expediente seria como classificar seres vivos entre os vertebrados ou invertebrados mediante a aplicação de critérios adicionais à verificação da presença ou ausência de coluna vertebral; a eventual afetação do produto da arrecadação de um tributo, dizem, pode até constituir um predicado adicional de uma exação, apto a criar subespécies de impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas é incapaz de convertê-las noutras espécies tributárias;
- e) a própria Constituição prevê, no dispositivo que veicula a proibição da afetação da receita de impostos, a existência de tributos desse gênero cujo produto da arrecadação é vinculado (arts. 37, XXII; 165, §8º; 167, §4º; 198, §2º; 212 e 212-A); além disso, o constituinte derivado promoveu, sucessivas vezes, a desvinculação parcial das receitas de impostos, taxas e contribuições (arts. 76 a 76-B do ADCT), sem alterar as regras do Sistema Tributário Nacional.

Embora impressionem a um primeiro olhar, após melhor reflexão, essas objeções parecem-nos improcedentes e, portanto, incapazes de afastar a necessidade, imposta pelo texto constitucional, de, na classificação das espécies tributárias, levar em conta também a função (fiscal) que cada exação exerce, refletida no tipo de despesa que cada tipo de tributo se destina a custear, além de atentar para a (não) restituibilidade do produto da arrecadação.

É o que procuraremos demonstrar nas linhas adiante.

2.5.3.2. Todo tributo é meio de auferir receitas para custear despesas

O primeiro argumento a ser desenvolvido parte, na verdade, de um truísmo, decorrente da verificação de que, sem prejuízo de outras funções que possa eventualmente cumprir, todo tributo é um instrumento para o Estado obter recursos e, assim, repartir encargos e benefícios entre os membros de uma comunidade. Trata-se das funções de repartição e distribuição a que aludem LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL²⁹¹.

Mesmo os tributos mais primitivos traziam, ensimesmada, essa função. De fato, segundo GRAPPERHAUS, há duas hipóteses básicas para o surgimento mais remoto do tributo. A primeira diz com o custeio das homenagens a divindades, cuja confecção exigia “... *sacrifícios individuais, como o trabalho das pessoas que faziam os desenhos, algumas vezes por semanas a fio...*” e, em contrapartida, demandava prestações dos demais membros da tribo, que proporcionavam aos artífices a alimentação e os materiais necessários à realização dos lauréis; a segunda refere-se à situação, bem menos idílica, em que um bando saqueava uma aldeia, mas, para poder voltar a pilhá-la, não só não a destruía, como passava a protegê-la de grupos rivais, fazendo

²⁹¹ “A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos e particulares. Essa é a ‘repartição entre o público e o privado’. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a ‘distribuição’” – **O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça**, p. 101.

o saque paulatinamente evoluir “... *para tributo periódico...*”²⁹² – “*La pillage transformée en redevance*”, na expressão de GABRIEL ARDANT²⁹³.

Esses tributos seminais apresentavam fundamentos e objetivos secundários claramente opostos: o primeiro fundava-se no consenso e visava à promoção de um interesse coletivo; o segundo nascia da violência e buscava satisfazer o interesse do soberano. Apesar disso, eles são iguais na sua estrutura mais basilar e na função – ao menos aquela mais imediata – que se destinam a cumprir: institui-se o tributo para custear despesas e/ou encargos, e faz-se isso definindo as hipóteses em que ele será devido e a medida em que cada integrante da comunidade será chamado a sacrificar recursos pessoais e/ou materiais para satisfazê-lo. No tributo-oblação, a comunidade decidia quem proveria os artigos dos viveres necessários, e em que medida; no tributo-imposição, o conquistador definia o montante necessário à satisfação de suas vontades e as prestações necessárias para atendê-las, fixando as hipóteses em que deveriam ser suportadas e a extensão da responsabilidade de cada membro da população dominada no cumprimento desse múnus.

O tributo moderno está fundado no consenso, plasmado nas exigências da legalidade – determinação consagrada pela generalidade das cartas constitucionais²⁹⁴ – e voltado mais a satisfazer direitos do que a atender a caprichos dos governantes. Resignificaram-no, sobretudo, a transformação da noção de propriedade num direito exclusivo do cidadão, tutelado pelo Estado, e o reconhecimento e positivação de direitos fundamentais, como instrumentos a serviço de um fim coletivo. Porém, a finalidade de custear despesas, repartindo os encargos correspondentes entre os membros de uma comunidade, presente nos tributos primitivos, permanece incólume nos modelos modernos.

²⁹² **O Tributo ao Longo dos Tempos**, p. 14-15. Segundo ZILVETI, ao longo do tempo, o tributo foi visto, alternadamente, “... *como honraria, como expropriação, como contraprestação, como dever de cidadania e até como obrigação*” – **A Evolução Histórica...**, *op. cit.*, p. 16.

²⁹³ **Histoire de l'impôt** (História do Imposto), p. 31. A expressão em destaque pode ser traduzida como “... *a pilhagem transformada em tributo*”.

²⁹⁴ Examinando numerosas Cartas Constitucionais, JOSÉ ROBERTO VIEIRA demonstrou como a legalidade se tem refletido de modo universal e quase sempre explícito, embora com variado grau de determinação e minuciosidade, nos ordenamentos mundo afora – **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As catilinárias brasileiras**, p. 130-185.

Como aponta CELSO DE BARROS CORREIA NETO, os tributos “... são cobrados para angariar fundos para o Estado. É hoje sua função mais básica, disso ninguém duvida”; trata-se de “... um meio pelo qual é lícito ao Estado interferir na propriedade privada e dela retirar uma parcela...”, um “...instrumento de financiamento da ação estatal voltada à realização dos direitos fundamentais”; um mecanismo “... pelo qual o Estado obtém recursos para o atendimento das competências institucionais – encargos ou atribuições – a que é vinculado pela Constituição”. Aliás, a Constituição claramente atribui ao tributo “... a função primordial de financiamento das atividades públicas...”, pois “... restringe a exploração econômica por parte do Estado e relega a papel secundário os demais instrumentos de captação de receitas públicas”²⁹⁵ – é o que se vê dos artigos 173 e 174.

A Lei n. 4.320/1964, aliás, afirma expressamente a presença dessa função como ínsita a todo tributo, ao prever, na própria definição do termo, que o seu produto se deve destinar “... ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas... pelas entidades de direito público” (art. 9º).

Insistimos, portanto, em que repartir encargos entre os membros de uma comunidade, mediante a definição do *an* e do *quantum debeatur* de cada exação, constitui a própria essência da atividade tributária²⁹⁶. Não por acaso, está na raiz das palavras “tributo” e “contribuição”, guardando afinidade, também, com os étimos de “taxa” e “tarifa”, vocábulos ainda muito empregados no sentido de quantia a ser paga por unidade de conta ou medida²⁹⁷. É interessante notar como a origem desses lexemas difere profundamente da atinente

²⁹⁵ **Os Impostos e o Estado de Direito**, p. 57 e 45-46.

²⁹⁶ “*El debate sobre el reparto de la carga tributaria nace asociado a la propia idea del tributo. La existencia de un gasto público y la necesidad de atender ese gasto a través de un ingreso determinó desde su origen, no sólo la idea de tener que establecer y exigir el ingreso sino también de precisar a quién o entre quienes se iba a exigir, y en qué cuantía se iba a requerir a cada uno de ellos* – JUAN A. MARTÍNEZ DE PISÓN, *Prólogo...*, op. cit., p. 11.

²⁹⁷ “*‘Tributum’ provém do verbo ‘tribuere’ que significa repartir por tribos, inicialmente, e, depois, repartir em sentido geral*” – SÍLVIO MEIRA, **Direito Tributário Romano**, p. 26; “*A palavra ‘contribuição’, guardando a sua simples etymologia, quer dizer repartição de uma coisa por muitas pessoas...*” (sic) – AMARO CAVALCANTI, **Elementos ...**, op. cit., p. 169; “*Taxa*” deriva “... do grego, do qual o latim tomou ‘taxare’, equivalente a fixar, estimar ou avaliar. *Taxar*, pela incursão etimológica, é algo como determinar imposto ou estabelecer a quantia que deve ser paga ao Poder Público” – BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, op. cit., p. 13; *Taxa* “... também quer dizer – a fixação de uma quantia ou quota pecuniária...” (sic) – AMARO CAVALCANTI, **Elementos...** op. cit., p. 170. Na mesma linha: ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA, **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**, p. 625. No mesmo sentido, sobre “*tasa*”, “*tassa*”, “*taxe*” e “*rate*”, respectivamente em espanhol, italiano, francês e inglês: Gabriel GIAMPIETRO BORRÁS, **Las Tasas...**, op.

ao verbete “imposto”, que, em lugar de acentuar a função ou o método de partilha dos encargos públicos, enfatiza antes a obrigatoriedade da prestação e, implicitamente, o meio violento de cobrança²⁹⁸.

O fato de a doutrina, a jurisprudência e o legislador terem oscilado tanto entre dar destaque a aspectos funcionais ou estruturais na classificação das espécies tributárias decorre, a nosso ver, justamente da circunstância de que ambos são inerentes ao fenômeno tributário: o tributo é sempre um meio para, entre outros fins, auferir recursos para custear gastos do Estado. Estavam certos os causalistas ao dizer que há, entre o tributo e o custeio das atividades estatais, “... *uma relação de meios para fins que não é indiferente ao direito...*”²⁹⁹.

2.5.3.3. A especiação dos tributos é tema afeto à competência tributária

O segundo ponto para o qual se deve chamar a atenção está em que a classificação dos tributos, no Brasil, é um tema predominantemente constitucional. É a Constituição que indica as espécies de tributo concebíveis

cit., p. 95, nota n. 30; RAYMOND GUILLIEN e JEAN VINCENT, **Lexique de Termes Juridiques** (Léxico de Termos Jurídicos), p. 514; ENRICO DI MITA, **Principi di Diritto Tributario** (Princípios de Direito Tributário), p. 26; e RATE, **Collins Dictionary**, disponível em: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/rate>, acesso em 23 jan. 2024. “Tarifa” “... vem do árabe, possuindo um sentido etimológico ligado à ideia de pauta de preços de navegação, de direitos alfandegários, que a cidade de Tarife, fundada pelos mouros, exigia dos mercadores quando por lá passavam com suas embarcações (uma espécie de tributo-pedágio). Tarifa, assim, exprime a ideia de tábua, de lista ou relação em que se fixam cotas” – BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, A Transferência do ‘Pedágio’ – Uma injusta e ilegítima concessão, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 12, p. 9. No mesmo sentido: SIMONE BARRETO, Tarifa, *op. cit.*, *passim*. Segundo RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “tarifa” é “tabela”; indica “... proporção entre o valor do serviço ou bem e a atividade prestada” – **Curso de Direito Financeiro**, p. 161. De acordo com HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, “... ‘tarifa’ significa apenas ‘tabela’, ‘lista’, ‘rol’, ‘pauta’...” – Distinção entre Taxa e Preço Público, *op. cit.*, p. 128.

²⁹⁸ Fenômeno semelhante ocorre com o vocábulo “tax”, do inglês. Segundo CHARLES ADAMS, “A similaridade entre coletores de tributos e ladrões é também encontrada no significado básico da palavra ‘tax’, que é ‘exaction’. Literalmente, ‘exaction’ significa ‘fazer sair à força’”. No original inglês: “The similarity between tax collectors and robbers is also found in the basic meaning behind the word ‘tax’, which is ‘exaction’. Literally, ‘exaction’ means ‘to force out’. By comparison, its sister word ‘extortion’ means ‘to twist out’” – **For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization** (Para o Bem e para o Mal: O impacto dos tributos no curso da civilização), p. 1.

²⁹⁹ EZIO VANONI, **Natureza e Interpretação...**, *op. cit.*, p. 126.

e os entes federados habilitados a empregá-los, com vistas a repartir competências entre eles. Por isso, a distinção entre as espécies tributárias não pode ser encontrada simplesmente mediante uma comparação dos diferentes tipos de normas que programam a incidência dos tributos; ela deve ser buscada num plano anterior: o das normas que outorgam a competência para tributar.

Conquanto trivial, essa observação ganha importância quando se atina para o fato de que toda competência é outorgada ao Estado e aos seus agentes, de qualquer dos Poderes, com vistas ao atingimento de um ou mais fins. No Estado democrático de Direito, não há competência sem propósito; não há poder sem porquê. Toda a Constituição brasileira é erigida em torno de propósitos (art. 3º). Mesmo que o texto de direito positivo porventura não o indique, o fim da norma estará lá, ajudando a conformar os contornos da prerrogativa concedida ao agente do Estado, donde o seu inequívoco cariz normativo, e não meramente político. A lei da ação popular, aliás, capta precisamente essa associação umbilical entre “competência” e “finalidade”, pois, ao definir “desvio de finalidade”, alude justamente ao descompasso entre a atuação do agente e o “... *fim... previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência*” (Lei n. 4.717, de 29 de junho de 1965, art. 2º, parágrafo único, “e”).

Oportuno registrar que a noção de desvio de finalidade não se aplica apenas à atuação do Executivo. Ela apanha, também, o agir dos outros Poderes, inclusive o Legislativo, como bem apontou CAIO TÁCITO³⁰⁰. Não por acaso, como antes mencionado, o Supremo Tribunal Federal já foi chamado numerosas vezes a apreciar a conformidade da legislação tributária com seus fins (fiscais e extrafiscais), inclusive em matéria de taxas³⁰¹. Ademais, em termos mais gerais, a temática do excesso no exercício do poder legislativo tem sido frequentemente examinada, na Corte Suprema, sob o ângulo do postulado da proporcionalidade, cuja aplicação está relacionada justamente a “...*aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou ... proceder à censura sobre a adequação (Geeignetheit) e a necessidade (Erforderlichkeit) do ato legislativo*”³⁰².

³⁰⁰ O Desvio de Poder no Controle dos Atos Administrativos, Legislativos e Jurisdicionais, **Revista de Direito Administrativo**, n. 242, p. 65-70.

³⁰¹ **Representação n. 1.077**, rel. Min. Moreira Alves, 28 mar. 1984, *passim*; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.564**, rel. Min. Rosa Weber, 21 jun. 2022.

³⁰² PAULO G. GONET e GILMAR F. MENDES, **Curso de Direito Constitucional**, p. 186.

Sintomaticamente, nos esforços da doutrina no sentido de desenhar as normas de competência tributária, a programação da finalidade dos tributos tem frequentemente figurado, ao lado da pré-determinação dos critérios da norma de incidência da exação, entre os elementos sem os quais não se criam, validamente, determinados tributos³⁰³.

Ainda mais numerosos têm sido os estudos que, ao examinar a postura dos tributos usualmente reconhecidos como finalísticos, procuram relacionar a programação da finalidade à regra de competência³⁰⁴. Nesse sentido, por exemplo, diz MISABEL DERZI que, *“Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições”*³⁰⁵.

Mesmo PAULO DE BARROS CARVALHO, um declarado integrante da corrente que divide os tributos em apenas três espécies, ao tratar das contribuições, afirma que *“... além de prescrever os dispositivos que fundamentam a regra-matriz de incidência tributária, a norma de competência determina, também, qual destino deve ser dado ao produto da arrecadação”*³⁰⁶.

³⁰³ TÁCIO LACERDA GAMA, por exemplo, observa que a delimitação da competência se dá segundo três possíveis técnicas de atribuição – “matéria”, “finalidade” ou “matéria e finalidade” – e, nos casos em que a finalidade é relevante, a falta de afetação jurídica do produto da arrecadação à finalidade prevista pela norma de competência *“... faz com que a norma criada...”* fique sujeita *“... à decretação de sua invalidade”* – **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**, p. 227-228. CRISTIANE MENDONÇA também considera que os critérios utilizados para a classificação das espécies tributárias consistem *“... em verdadeiros limites materiais à ação legislativo-tributária das pessoas políticas...”* – **Competência tributária**, p. 150. Nós mesmos, ao concebermos uma estrutura para a norma de competência tributária, entendemos relevante o critério da finalidade, ao menos para as contribuições especiais e empréstimos compulsórios – GUILHERME BROTO FOLLADOR, **As Normas...**, *op. cit.*, p. 263-264.

³⁰⁴ Eis alguns trabalhos dedicados a esse objetivo: (i) HERON CHARNESKI, Contribuições: Revisitando o problema dos desvios de finalidade à luz das normas de competência tributária e de execução da despesa pública, **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 33, p. 127-148; (ii) FERNANDO CASTELLANI, **Contribuições Especiais e sua Destinação**; (iii) ANDRÉA MASCITTO, **Consequências Jurídico-Tributárias do Desvio das Receitas de Contribuições**, *passim*; (iv) ANDRÉ MENDES MOREIRA e CESAR VALE ESTANISLAU, Inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o saldo do FGTS em caso de despedida sem justa causa, instituída pelo art. 1º da LC n. 110/2001, face ao atingimento de sua finalidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 7-20; (v) TATIANA ARAÚJO ALVIM, **Contribuições Sociais: Desvio de finalidade e seus reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário**, *passim*; (vi) ANDREI CASSIANO, **Contribuições: Mecanismos de controle para garantir a vinculação à finalidade constitucional e evitar o desvio de arrecadação**, *passim*.

³⁰⁵ A Causa Final e a Regra-Matriz das Contribuições, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (coord.), **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, p. 631.

³⁰⁶ **Direito Tributário: Linguagem e Método**, p. 235.

Desde os estudos de BOBBIO, reunidos em célebre obra, sobre a função das normas jurídicas, o tema ganhou novo fôlego³⁰⁷. Na apresentação relativa a essa coletânea de textos, CELSO LAFER observa, com toda a razão, que “... a reflexão sobre as funções é importante para a própria análise conceitual e tipológica das normas”³⁰⁸.

O tema atinente à finalidade, refletido na determinação do tipo de despesa que cada tributo visa a custear, portanto, não é apenas político, e não é apenas de Direito Financeiro; vinculado, pelo legislador constitucional, à norma de competência tributária, ele fez-se também jurídico e tributário³⁰⁹. O cientista do direito que classifica os tributos brasileiros levando em conta essa característica não abandona a sua missão de descrever (ou construir) normas a partir dos textos de direito positivo; ao contrário, é quem ignora essa característica que cumpre defeituosamente com tal mister³¹⁰.

2.5.3.4. A igualdade só se pode aplicar em vista de uma finalidade

Reforça essas conclusões a observação de que perquirir sobre a finalidade dos tributos é indispensável para aplicar o princípio da igualdade,

³⁰⁷ **Da Teoria à Função: Novos estudos de teoria do direito**, *passim*.

³⁰⁸ Apresentação à Edição Brasileira, in *ibid.*, p. LV.

³⁰⁹ Nesse sentido, diz LUCIANO AMARO que, “... se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras” – **Direito Tributário Brasileiro**, p. 77. Na mesma linha, diz HERON CHARNESKI que “... com a Constituição Federal de 1988, as finalidades se integram às regras relativas ao exercício da competência tributária sobre contribuições, e deixam de ser elementos extrajurídicos” – Contribuições, ... *op. cit.*, p. 130.

³¹⁰ “Se a classificação é elaborada pelo legislador, ela é válida (valor que se opõe a não válido), e como não se trata de proposição prescritiva, a ela não se pode atribuir os valores aléticos ‘verdadeiro’ ou ‘falso’ nem ‘correto’ ou ‘incorreto’. Por outro lado, coisa diversa é a classificação efetivada pelo cientista do direito; cuida de proposição descritiva, e por isso há de manter coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo: sendo correta, é verdadeira; caso contrário, é falsa” – EURICO DINIZ DE SANTI, Tributo e classificação ..., *op. cit.*, item 5. No mesmo sentido, diz ANDRÉ LUNA: “... ainda que extrínsecos à norma de incidência tributária, é perfeitamente válida a utilização de propriedades das normas de estrutura como critérios para classificação dos tributos, conforme proposto por Márcio Severo Marques..., Eurico Marcos Diniz de Santi..., Tárek Moysés Moussallem..., Paulo Ayres Barreto... e Fernando Gomes Favacho (...)” – **Classificação das Espécies Tributárias**, p. 64.

cuja observância, em cotejo com outras regras e princípios constitucionais, é condição do exercício regular da competência.

De fato, simplesmente não é possível avaliar a licitude das discriminações e equiparações que o legislador promove ao instituir um tributo sem indagar, antes, a que finalidade ele se presta. Afinal de contas, toda distinção é uma diferenciação entre dois sujeitos segundo uma medida de comparação que serve a um fim.

É o que diz, por exemplo, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, para quem a resposta acerca da observância da isonomia depende da análise de três aspectos: (i) “... o elemento tomado como fator de desigualação”; (ii) “... a correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado”; e (iii) a “... consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte *juridicizados*”, isto é, “... com as **finalidades** reconhecidas como valiosas na Constituição³¹¹.”

Em semelhante direção, afirma HUMBERTO ÁVILA que “... a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma **finalidade**”. Para ele, os sujeitos “... são sempre comparados por algum motivo. Não se compara por comparar (...)”. E a relevância do critério de comparação eleito pelo legislador depende “... da ‘relação de pertinência’ ou ‘vínculo de correlação lógica’ que ela deve manter com a **finalidade** que justifica a comparação”³¹².

ANDREI PITTEN VELLOSO, a seu turno, ao examinar os contornos da isonomia tributária, põe ênfase na “... necessidade de se delimitarem os **fins** que hão de orientar a concretização do princípio da igualdade mediante a análise da adequação **teleológica**” (destacamos)³¹³.

Desse raciocínio não discrepa SCHOUERI, para quem a importância de buscar uma justificativa, uma finalidade, uma causa para cada espécie tributária “... está no Princípio da Igualdade...”, o qual “... impõe que haja uma

³¹¹ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, p. 21-22. O destaque é nosso.

³¹² Teoria da Igualdade Tributária, p. 40. Sem os destaques, no original.

³¹³ O Princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas, p. 103.

fundamentação para toda diferenciação entre contribuintes”³¹⁴ – art. 150, II, da Constituição Federal.

Reconhece a doutrina, ademais, que o princípio da igualdade é uma “... norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador”, ou seja, ele “... não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta...”; a sua presença implica, antes, “... que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”³¹⁵. FRANCISCO CAMPOS já o percebia, ao afirmar que, “... por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, [o legislador] encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações” (esclarecemos, nos colchetes)³¹⁶.

É, portanto, indissociável a relação entre competência, finalidade e igualdade tributária. Só se outorga uma competência tributária visando ao atingimento de um ou mais fins, e a existência desses fins impõe ao legislador estruturar a norma, para cuja criação é habilitado, distinguindo entre os seus destinatários mediante o emprego de uma medida de comparação adequada à respectiva consecução.

Assim, “... a destinação [do produto da arrecadação, que decorre da associação da receita tributária a um ou mais tipos de despesa] é relevante para todas as espécies tributárias, inclusive para os impostos...”, muito embora, nesse caso, com “... conotação negativa...” (incluímos, nos colchetes)³¹⁷.

2.5.3.5. Não há óbice lógico a classificar segundo mais de um critério, se hierarquizados para gerar apenas uma divisão dicotômica em cada etapa

Muitos dos defensores da classificação dos tributos em apenas três espécies sustentam que seria ilógico aplicar mais de um critério para distinguir

³¹⁴ **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 105

³¹⁵ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **O Conteúdo...** *op. cit.*, p. 9.

³¹⁶ **Direito Constitucional**, *op. cit.*, p. 30.

³¹⁷ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **As Taxas...**, *op. cit.*, p. 48.

entre objetos de uma classe³¹⁸.

Curiosamente, porém, eles mesmos fazem aquilo que condenam, pois, para classificar os tributos em três espécies, precisam seguir dois critérios consecutivos. Primeiro, dividem os tributos entre aqueles cuja hipótese de incidência é vinculada e aqueles em que ela não é vinculada a uma prestação estatal, encontrando, nessa última categoria, os impostos; depois, subdividem os tributos vinculados em função da natureza “direta” ou “indireta” dessa vinculação, para só então encontrar as subespécies de tributos vinculados – “taxas” e “contribuições de melhoria”.

Defendem o procedimento sob o argumento de que ao menos estariam olhando para duas propriedades intrínsecas de um mesmo objeto – a hipótese de incidência – analisadas em sequência, em lugar de misturar propriedades intrínsecas e extrínsecas (*id est*, relacionais) dos tributos.

Ora, mas, se é assim, então esses críticos deverão concordar com que, em uma classificação das espécies tributárias promovida a partir da norma de competência, e não das normas de incidência, analisem-se, sequencialmente, a presença ou ausência de duas ou mais propriedades por ela ditas. Afinal, a finalidade e a materialidade da norma tributária a ser instituída

³¹⁸ Por todos, citamos HELENO TAVEIRA TORRES, para quem “*Nenhuma classificação pode aceitar dois critérios classificatórios, a não ser que se eleja novo modelo classificatório; tampouco se poderiam combinar classificações para, ao final, extrair-se como resultado conceitos de espécies do gênero tributo. Admitir tal entropia de critérios, classificando tributos pela materialidade da hipótese de incidência e pela finalidade, em análise combinatória, seria admitir que uma classificação poderia aceitar mais de um critério nela mesma, o que não ocorre. Ou o tributo será classificado pela materialidade e base de cálculo, ou será classificado pela finalidade. Os impostos têm sua finalidade específica, as taxas, também as têm, e assim a contribuição de melhoria, a contribuição social etc. E este é, sem dúvida, um critério possível de classificação. Efetivamente, o destino da receita poderá servir como instrumento de classificação das receitas, mas não como meio para dizer da tipologia dos tributos e dos efeitos e da legitimidade destes. Não se podem misturar critérios distintos: endógenos, pertinentes à norma; e exógenos, típicos para qualificar a destinação ou devolução do tributo. Quem assim opera, erra duplamente. Dentro e fora da própria classificação que pretende impor. A ‘destinação’ é elemento de afetação constitucional da receita obtida a partir do tributo já instituído, o que é feito para imposto (157-159, 167, IV, Constituição Federal) e contribuições, em vista dos orçamentos das diversas pessoas políticas ou autarquias e órgãos próprios, como forma de alimentação dos respectivos créditos orçamentários, no regime de parafiscalidade. Com isso, o Constituinte retirou do legislador orçamentário a disponibilidade sobre tais receitas, de modo a impedir quaisquer desvios. E assim também a receita de contribuições de melhoria e de taxas, além dos impostos excluídos pelo art. 167, IV, da CF, posto serem receitas previamente afetadas às respectivas despesas. Resumindo, todo tributo é finalístico, quando visto sob a ótica do destino da receita auferida com sua instituição*” – Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o Princípio da Segurança Jurídica, In ROBERTO FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, p. 598-599. No mesmo sentido: ROBERTO FERRAZ, **Taxa – instrumento de sustentabilidade**, p. 303-311.

são, ambos, elementos intrínsecos – e não extrínsecos – da norma de competência.

Assim, tal como fazem os defensores da corrente tripartida das espécies tributárias, é perfeitamente possível aplicar mais de um critério numa classificação, sem incorrer num vício lógico. Basta hierarquizar os critérios distintivos, de tal modo que a aplicação de cada um deles resulte em apenas uma divisão dicotômica em cada etapa, gerando, assim, resultados sempre mutuamente exclusivos e exaustivos³¹⁹.

Nada impede, por exemplo, que os critérios da restituibilidade e da pré-afetação do produto da arrecadação sejam introduzidos, no processo de organização, apenas depois de dividir os tributos segundo a natureza de sua hipótese de incidência. Ou mesmo seguir a ordem inversa desses critérios. Quanto mais propriedades de um tributo forem avaliadas para a sua classificação, mais espécies poderão ser obtidas, o que não significa que todas elas terão, necessariamente, assento concreto no ordenamento.

Vale recordar, aqui, a lição de ALCHOURRÓN e BULYGIN, segundo a qual o universo de casos (UC) de um problema normativo – tal como aquele consistente em definir quantas e quais são as espécies tributárias – é determinado em função do universo de propriedades (UP) consideradas relevantes para solucioná-lo. Como cada propriedade pode estar presente ou ausente em cada caso – o “um” e o “zero” desse código binário – então o universo de casos de um problema normativo é determinado pela equação $UC = 2^n$, em que “n” corresponde ao número de propriedades selecionadas. Se apenas uma propriedade for relevante para a classificação, então serão dois os casos logicamente possíveis; se forem duas, as soluções possíveis serão quatro; se três, então serão oito os casos possíveis; e assim por diante³²⁰. Naturalmente,

³¹⁹ São nessa linha, por exemplo, as propostas de: ANDRÉ LUNA, **Classificação das Espécies Tributárias**, *passim*; CARLOS RENATO CUNHA, Algumas Palavras sobre a Classificação das Espécies Tributárias, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, p. 71-88; VALTERLEI DA COSTA, **Uma Teoria das Espécies Tributárias: Do financeiro ao tributário para novamente ao financeiro: ‘Circulus Vitiosus Deus’ ou ‘Eterno Retorno’?**, *passim*; e TÁREK MOYSES MOUSSALLEM, Classificação dos Tributos (uma visão analítica), in **IV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, p. 629-630.

³²⁰ **Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales**, p. 34, disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/>, acesso em 22 ago. 2024. Na mesma linha, diz ANDRÉ LUNA que “... a análise combinatória de valores representada numa tabela-verdade de

pode haver subdivisões, aplicáveis apenas no caso de a resposta relativa à existência de determinada propriedade ser positiva, ou no caso de ela ser negativa, do que resultarão subgêneros ou subespécies de categorias. É o que ocorre com a distinção entre taxas e contribuições de melhoria, que, tanto na classificação tripartida como na quinária, constituem subespécies de tributos vinculados.

Aplicadas essas premissas, podemos, seguindo qualquer ordem de aplicação dos critérios da vinculação da hipótese de incidência, do caráter direto ou indireto dessa vinculação, da afetação do produto da arrecadação e de sua restituibilidade, obter idênticos resultados. Vejamos:

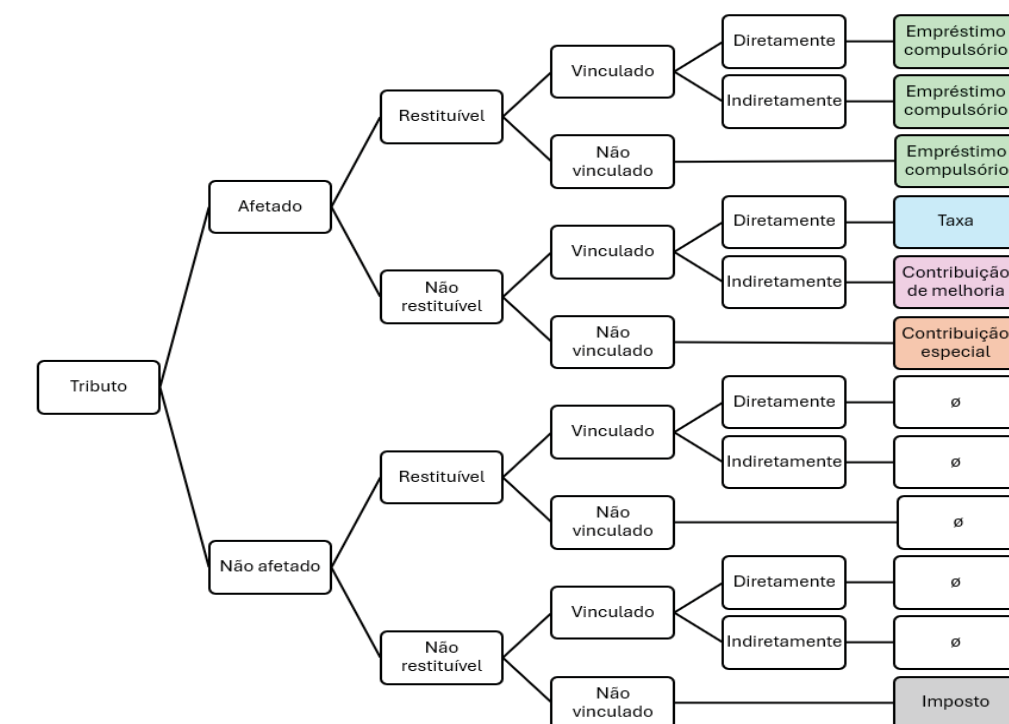
FIGURA 1 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS A PARTIR DA ESTRUTURA



Fonte: O autor

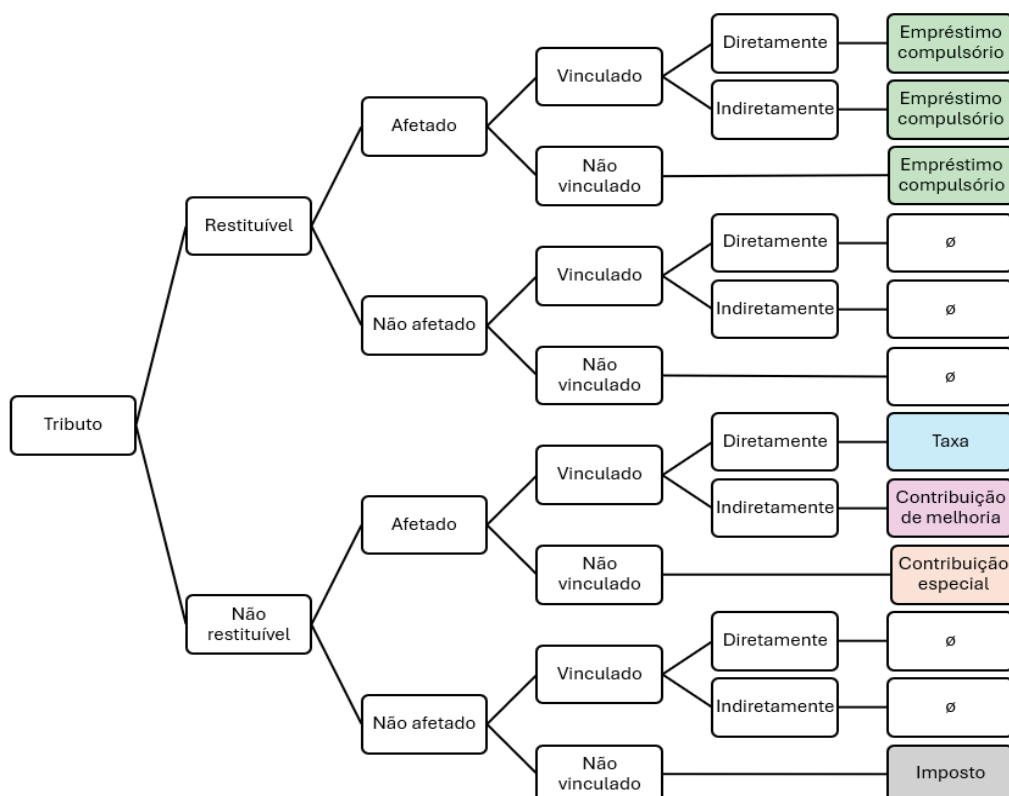
uma expressão composta por 'n' proposições (predicados) terá 2^n resultados" – **Classificação...**, op. cit., p. 11.

FIGURA 2 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS A PARTIR DA FUNÇÃO



Fonte: O autor

FIGURA 3 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS SEGUNDO A RESTITUIBILIDADE



Fonte: O autor

Os conjuntos vazios, representados, nos diagramas, pelo símbolo “ $\emptyset$ ” representam, pura e simplesmente, os casos relativos a tributos inconstitucionais, isto é, os casos para os quais o ordenamento, no seu universo de soluções, não confere o tratamento próprio de tributo, mas o de meio ilícito de subtração, pelo Estado, da riqueza privada.

Com todas as vênias à posição contrária, pensamos que nada há de irracional nesse arranjo, e que, portanto, o argumento que diz ser ilógico empregar mais de um critério para classificar categorias jurídicas não resiste ao teste de consistência de suas premissas. Corrobora-o o fato de que o ordenamento brasileiro não é o único a empregar mais de um critério para distinguir as espécies tributárias. É também esse o caso, diz SÉRGIO VASQUES, da classificação de tributos empregada pelo legislador alemão – sistema em que, aliás, as técnicas jurídicas de controle do *quantum* das taxas lograram notáveis avanços:

Entre a doutrina alemã, a contraposição da taxa ao imposto sempre se traçou com maior subtileza, não só por ter faltado um trabalho que de algum modo pacificasse a doutrina, como o de Achille Donato Giannini, mas porque o texto da *Reichsabgabenordnung* de 1919, primeiro, e o da *Abgabenordnung* de 1977, depois, sugerem uma forma mais complexa de distinguir uma e outra figura.

A catalogação dos tributos públicos para que apontam as duas leis alemãs assenta também no elemento estrutural do pressuposto. Afinal, a *Abgabenordnung* define o imposto como uma prestação pecuniária que não constitui a contrapartida de qualquer outra prestação e que é exigida a todo aquele que concretize o respectivo pressuposto que se decide da natureza unilateral ou bilateral de um tributo. A isto, contudo, a *Abgabenordnung* acrescenta que o imposto constitui uma prestação exigida por uma entidade pública ‘com o propósito de angariação da receita’. Ora, esta referência ao propósito do imposto, que em primeira linha serve para distingui-lo de figuras que não possuem natureza tributária, abre a porta a uma catalogação dos tributos públicos assente também na respectiva finalidade. É que se a generalidade dos tributos se dirige à angariação da receita, esta finalidade apresenta matizes diferentes quando referida aos tributos unilaterais ou bilaterais. Com o imposto pretende-se arrecadar receita destinada ao financiamento de prestações públicas indeterminadas; com a taxa pretende-se angariar receita destinada a financiar prestações públicas determinadas, provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo. A contraposição entre os tributos unilaterais e bilaterais, entre a taxa e o imposto, estende-se, portanto, do seu pressuposto à respectiva finalidade³²¹.

³²¹ O Princípio da Equivalência..., *op. cit.*, p. 101.

2.5.3.6. Todo tributo “extrafiscal” é, ainda assim, fiscal

A possibilidade de, na compostura das normas tributárias, estar presente o fenômeno da extrafiscalidade, em nada infirma o raciocínio até aqui expandido, pois a existência de razões extrafiscais jamais tem o condão de afastar totalmente as razões fiscais que justificam a instituição de um tributo, qual seja, carrear recursos aos cofres públicos, para fazer frente a despesas indeterminadas (impostos) ou determinadas (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios).

Em outras palavras, mesmo quando se prestam a fomentar ou desestimular determinado comportamento – o que, em rigor, sempre fazem, já que nenhum deles é exatamente neutro, do ponto de vista da afetação das escolhas do contribuinte – os tributos seguem servindo ao propósito de angariar receitas gerais ou específicas. A existência de um objetivo não exclui a dos demais.

Aliás, desde as suas origens, as teorias relativas aos fins extrafiscais dos tributos foram sempre apresentadas como teorias que dizem com a presença, na norma tributária, de finalidades *adicionais* à arrecadatória, predominantes ou subalternas, mas jamais substitutivas dela³²². Hoje, ainda, não há quem o negue³²³. Conquanto fosse um formalista dos mais empedernidos, BECKER reconhecia que, na construção jurídica de “... *todo e cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre (...); apenas haverá maior ou menor prevalência*

³²² Nesse sentido, por exemplo, a referência de PEDRO ADAMY à “... *teoria do conceito duplo de imposto de Adolph Wagner, que não tem apenas finalidades arrecadatórias, mas também abarca finalidades sociopolíticas e distributivas...*” – Origens Teóricas da Extrafiscalidade, **Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 354.

³²³ “... *uma tendência ficou evidenciada: a presença da fiscalidade e da extrafiscalidade em um mesmo tributo, restando tênue o limiar entre essas funções*” – ANDRÉ FOLLONI, ANTONIO BAZILIO FLORIANI NETO e MICHELLE NOBRE MAIOLLI, Proporcionalidade e Igualdade como Limitação à Tributação Extrafiscal, p. 40; “*Os tributos são utilizados não apenas com finalidade fiscal (obtenção de receita), mas também com finalidade extrafiscal...*” – LEANDRO PAULSEN, **Constituição e Código Tributário Comentados**, p. 9.

*nesse ou naquele sentido ...*³²⁴. Desse juízo não discrepa PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem não há “... *entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade*”. E, para não deixar dúvida, o mestre paulista arremata: “*Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro*”³²⁵.

Isso significa que, se a taxa tem por finalidade custear, total ou parcialmente, atividades de polícia e prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, distribuindo esse custo entre os destinatários dessas atuações, não será a presença de objetivos extrafiscais que a poderá desviar totalmente desse fim. Afinal, foi apenas para custear essas atividades, e não outras, que a Constituição municiou os entes federados com a competência para instituir tributos dessa natureza. Para custear todas as demais despesas, o texto magno valeu-se de outras figuras, tributárias e não tributárias. Pretender empregar receitas de taxas para custear despesas alheias às atividades de polícia e à prestação dos serviços públicos que lhe dão ensejo é incorrer em desvio de finalidade, por mais convincentes que possam ser os argumentos no sentido da necessidade de atender a essa ou àquela finalidade extrafiscal³²⁶.

2.5.3.7. A classificação estrutural-funcional dos tributos na Constituição

Para além de tudo quanto consignado, são vários os elementos que apontam no sentido da adoção, pelo texto constitucional, de elementos estruturais e funcionais na especiação dos tributos.

³²⁴ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 545.

³²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 238.

³²⁶ Nesse sentido, diz SERGIO VASQUES: “... a raiz do problema está na renúncia em identificar um critério material de repartição dos encargos tributários e na parificação da igualdade tributária com as razões da extrafiscalidade. Enquanto não isolamos os critérios de repartição adequados a cada área do sistema tributário e enquanto não lhes reconhecemos um valor superior às razões de ordem extrafiscal que com eles se confrontam, a conformação dos tributos públicos fica entregue às discriminações mais variadas. E este não é um problema que se possa resolver exigindo um mínimo de razoabilidade na discriminação, pois que na prática legislativa sempre existe uma adequação mínima entre as diferenças de tratamento introduzidas na lei e as finalidades a que a lei se encontra orientada...” – **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 51.

Embora só o tenha feito, de modo expresso, ao tratar das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, indicando a natureza das despesas que poderiam vir a custear (arts. 148, *caput* e par. único; e 149), ao tratar das taxas e das contribuições de melhoria, o constituinte o fez de modo implícito, em razão de que as despesas passíveis de custeio por tais tributos são divisáveis *primo ictu oculi*. É que, à diferença das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, que só incidem ou podem incidir sobre fatos praticados pelo sujeito passivo – donde resulta a necessidade de o legislador indicar as despesas a serem custeadas a partir de sua arrecadação – as contribuições de melhoria e as taxas e só incidem quando há o desempenho de uma ação estatal, como uma obra pública, uma atividade de polícia ou a prestação ou disponibilização de um serviço público. Portanto, na programação da hipótese de incidência possível dessas exações já está indicada, também, a única destinação possível do produto da sua arrecadação, que é justamente o reembolso (total ou parcial) dos custos (razoavelmente) havidos no desempenho da tarefa administrativa.

Vale ressaltar que, no caso da contribuição de melhoria, a possibilidade de empregar o produto da sua arrecadação unicamente “... *para fazer face ao custo de obras públicas...*” e a fixação da “... *despesa realizada...*” como um “... *limite total...*” da arrecadação constam, expressamente, do CTN (art. 81) e do Decreto-Lei n. 195/1967 (arts. 3º e 4º). E a taxa e a contribuição de melhoria, como visto, são subespécies de um mesmo tipo de tributo (o dos vinculados a uma ação estatal), de modo que não há razão para imaginar, para ambas, um regime tão distinto nesse particular.

Também é preciso mencionar que a definição de tributo constante do art. 9º da Lei n. 4.320/1964, já em vigor à época da edição da Constituição, indica claramente a possibilidade de distinguir entre os tributos conforme o produto de sua arrecadação seja destinado “... *ao custeio de atividades gerais ou específicas...*”. Ainda que se entenda pela sua derrogação pelo Código Tributário Nacional, ela ao menos aponta para a possibilidade de promover-se a distinção entre os tributos à luz desse critério – o que, em nosso entendimento, foi efetivamente seguido pela Constituição.

Outro indicativo da adoção, pela Constituição, do critério finalístico para a definição das taxas, está na previsão que veda “... a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa...” (art. 167, IV). A Constituição anterior, como visto, vedava a afetação da receita de qualquer “tributo” – e não apenas a dos “impostos” – excetuadas as exceções nela mesma previstas (art. 65, §3º, da CF/1967). Mais do que simples correção técnica, a alteração sugere estar presente, no constituinte de 1988, o objetivo de distinguir entre os tributos que devem e os que não devem ser afetados a uma finalidade, *i.e.*, a uma despesa.

É verdade que a Constituição previu algumas ressalvas, vinculando a receita de alguns impostos a determinados fins. Trata-se, contudo, de vinculações cuja observância pelo legislador não constitui requisito para a criação do tributo e que, portanto, não integram a norma de competência relativa à sua instituição.

É dizer, mesmo que o legislador, ao instituir um imposto, deixe de promover a vinculação ao custeio de atividades de saúde ou educação, na forma prevista pela Constituição, isso não invalidará a exação, nem modificará a natureza do tributo. Pode haver sanções decorrentes do descumprimento desse dever, como as ligadas à responsabilidade fiscal, ou as que autorizam a intervenção de um ente subnacional na esfera de outro (CF, arts. 34, V e 35, III), mas não a decretação da nulidade da própria norma tributária.

Se, por outro lado, o legislador pretender criar um imposto e afetar o produto da arrecadação a uma finalidade distinta daquelas a que excepcionalmente está autorizado pela Constituição, então, ao fim e ao cabo, terá criado uma contribuição especial, cuja validade ou invalidade terá de ser examinada à luz dos dispositivos que regulam a criação de alguma das espécies desse gênero tributário. Em muitos casos – como, por exemplo, na hipótese de ser criado por Estados ou Municípios, a quem, de modo geral, falece competência para instituir contribuições – o tributo assim concebido será inconstitucional.

Não se pode dizer o mesmo da lei que pretenda instituir contribuição especial, de melhoria, taxa ou empréstimo compulsório. Ela deverá, necessariamente, vincular o produto da arrecadação do tributo ao custeio de determinada despesa, fazendo-o em termos explícitos ou – como é mais comum no

caso das taxas – implícitos, sob pena de não se criar aquele tributo específico, mas coisa distinta. Se não houver vinculação, explícita ou implícita, do produto da arrecadação das taxas, ou se a vinculação for a outra finalidade, que não a decorrente do texto constitucional, será necessário examinar a validade do dispositivo à luz das regras que regulam a criação de impostos, pois, das quatro espécies acima listadas, não se cogitará, ao menos na porção em que o desvio de finalidade se manifestar.

Trata-se, aqui, de aplicar a diferença, há muito observada por PONTES DE MIRANDA e – também há tempos – recuperada por HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, entre a “destinação intrínseca” e a “destinação extrínseca” do produto da arrecadação; a primeira está presente nos tributos cuja afetação da receita faz parte da própria regra de competência tributária; a segunda está associada aos impostos, em que a afetação do produto da arrecadação não é ínsita à regra de competência do tributo³²⁷.

Pelas mesmas razões, nada do que foi dito resta infirmado pelas desafetações de receita previstas nos artigos 76 a 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Mesmo presumindo a sua constitucionalidade – que é, no mínimo, duvidosa, na medida em que os dispositivos preveem o custeio, pelos poucos sujeitos passivos daquelas regras tributárias, de despesas gerais, sem que a divisão desse dispêndio esteja baseada na sua capacidade contributiva, que é o critério por excelência para repartir encargos relativos a impostos, como veremos adiante – esses dispositivos em nada afetam as normas de competência que regulam a criação das taxas e contribuições especiais. A desvinculação de receitas por ele determinada cumpre-se no momento da edição da norma orçamentária, e não no da edição da norma tributária. Antes, e pelo contrário, a desafetação autorizada pela Emenda

³²⁷ Dizem HAMILTON DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO: “*Destinação intrínseca se tem na taxa, pois a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço. Vale dizer, a taxa existe para essa finalidade; ela é instituída com este objetivo, apresentando-se a prestação do serviço como a sua causa. Nos impostos, como sua finalidade é de gerar recursos para atender às despesas em geral, sem especificação, sua destinação não decorre da natureza tributária da figura, mas sim de uma norma expressa que, eventualmente, determine que certo imposto seja aplicado nesta ou naquela finalidade. Daí falar-se em destinação extrínseca, pois não decorrerá do tipo tributário, mas sim de uma norma específica nesse sentido*” – Distinção..., op. cit., p. 129-130.

Constitucional pressupõe a existência de uma anterior vinculação pelas normas que tenham criado tais tributos.

Além disso, para salvar o dispositivo da inconstitucionalidade, pode-se também defender, numa interpretação alternativa, que o máximo de 30% (trinta por cento) de desafetação diz respeito justamente ao excesso de arrecadação permitido às taxas em função das dificuldades inerentes à determinação, *ex ante*, do valor (custo) das atividades estatais que elas visam a remunerar. Adotada essa interpretação, apenas esse excesso razoável, tolerável, é que poderia ser, ao menos excepcionalmente, durante o período determinado de tempo previsto na norma, objeto de destinação para o custeio de outras atividades³²⁸. Esse tema será melhor explorado nos capítulos seguintes.

2.6. NOSSO CONCEITO DE TAXA E OS PRÓXIMOS PASSOS

Em razão do exposto, conceituamos taxa como o tributo instituído com base numa norma de competência que, visando a compensar as pessoas políticas, ou quem lhes faça as vezes, dos custos totais ou parciais havidos para desempenhar um serviço público ou atividade de polícia administrativa, habilita-os a editar normas de incidência tributária cujas hipóteses de incidência descrevem a realização dessa mesma atividade de polícia ou serviço público, não associado ao regime tarifário.

A adoção dessa definição implica que os limites à fixação de seu *quantum* devam derivar tanto da estrutura da norma impositiva programada na norma de competência, quanto da finalidade à qual está vinculado o seu exercício.

A estrutura está mais diretamente a serviço da segurança jurídica; a função está mais diretamente vinculada à justiça na repartição do encargo

³²⁸ É a sugestão de DONOVAN LESSA: “... pensamos que, ao estabelecer o percentual de 30%, o legislador constituinte 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” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 129.

tributário. Por isso, a estrutura está predominantemente determinada por regras, normas que têm por objeto imediato a prescrição de um comportamento ou a outorga de uma competência, e visam apenas indiretamente à consecução de um fim, enquanto a função está predominantemente condicionada por princípios, normas que visam diretamente a um fim e influenciam apenas de modo indireto as prescrições de comportamento e as atribuições de competência necessárias à sua consecução³²⁹. Naturalmente, como não há correspondência biunívoca entre disposições e normas, nada impede que uma só disposição (ou um só conjunto de disposições) veicule, a um só tempo, tanto regras quanto princípios³³⁰.

Os limites estruturais ao *quantum* das taxas serão examinados no próximo capítulo; os funcionais, no subsequente. Desde logo se adverte que não é possível estabelecer uma segregação absoluta entre estrutura e função, já que ambas se condicionam reciprocamente, tal como o sistema muscular se relaciona com o esquelético. Isso é ainda mais evidente em se tratando das taxas, cuja vinculação a uma prestação estatal específica se dá tanto sob o ponto de vista da estrutura da norma impositiva quanto sob o ponto de vista do destino dos valores arrecadados a esse título. Portanto, a divisão de capítulos projetada para este trabalho tem objetivo meramente analítico.

³²⁹ Valemo-nos, aqui, da proposta de distinção entre regras, princípios e postulados formulada por HUMBERTO ÁVILA – **Teoria dos Princípios**, p. 98.

³³⁰ A inexistência de correspondência biunívoca entre disposições e normas é demonstrada por GUASTINI – **Das Fontes às Normas**, p. 34-36.

3. LIMITES ESTRUTURAIS AO *QUANTUM* DAS TAXAS

3.1. INTRODUÇÃO

Depois de construir um conceito de taxa, com vistas a apartá-la dos demais tributos e de outras figuras afins, pode-se, enfim, passar à análise dos lindes que os seus aspectos estruturais impõem à definição normativa de seu *quantum*. Trata-se, mais especificamente, de examinar os limites à instituição de taxas ditados pela extensão do seu arquétipo constitucional e das normas gerais que lhe complementam o sentido (CF, art. 146, III), a fim de determinar o seu impacto no estabelecimento do valor a ser cobrado do contribuinte.

3.2. FUNÇÃO DAS LEIS COMPLEMENTARES EM MATÉRIA DE TAXAS

Premissa cuja fixação é fundamental para a análise proposta é a que diz com a função das leis complementares em matéria de taxas.

O tema relativo à função da lei complementar em matéria tributária tem geralmente oposto duas correntes: **(1)** a “tricotômica”, que, seguindo a literalidade do artigo 146 da Constituição, atribui à lei complementar a tripla serventia de (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária; e **(2)** a “dicotômica”, para cujos representantes a prerrogativa de o legislador nacional estabelecer normas gerais em matéria tributária se circunscreve às finalidades enunciadas nos incisos I e II do dispositivo, já que os fatos de o Brasil se constituir como federação e consagrar o princípio da autonomia municipal o impediriam de, sem amesquinhar a competência das pessoas políticas subnacionais, tratar, livremente, de matérias como a definição

“... de tributos e de suas espécies...” e “... dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes... [dos] ... impostos discriminados [na] Constituição...” (adaptamos, nos colchetes)³³¹⁻³³².

Inclinávamo-nos pela última posição³³³. Convenceu-nos, contudo, proposta segundo a qual a função do legislador complementar, prevista no artigo 146, III, é a de, respeitando embora a discriminação de rendas entabulada pelo constituinte, eleger um ou mais dentre os significados compatíveis com as disposições constitucionais, para que sirvam de diretriz geral aos legisladores dos entes subnacionais na tarefa de instituir os tributos de sua competência, tendo em vista os objetivos de uniformizar e padronizar a interpretação do texto constitucional pelos entes federados³³⁴.

Essa proposta parte da premissa de que, na interpretação das disposições constitucionais mediante as quais se outorgam competências tributárias, conferidas por meio de palavras e expressões tão vagas como “mercadoria”, “serviço”, “imóvel”, “poder de polícia”, “serviço público” *etc.*, remanesce sempre uma zona de indeterminação, de penumbra, que o constituinte incumbiu o legislador nacional de reduzir em alguma medida, a fim de evitar que cada ente federado lhes pudesse dar a sua própria interpretação, com o que se correria não apenas o risco de que uns usurpassem as competências dos outros, mas também o de que se pusessem em posição de inferioridade ou superioridade em relação aos demais.

Tal leitura parece-nos mais condizente com os fatos de:

³³¹ Entre os defensores da primeira corrente podemos apontar, a título exemplificativo: AIRES FERNANDINO BARRETO – **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, p. 30-31 (na 2ª edição, p. 40-41); HUMBERTO ÁVILA – **Sistema Constitucional Tributário**, p. 136-141; LUCIANO AMARO – **Direito Tributário Brasileiro**, p. 182; e LUÍS EDUARDO SCHOUERI – **Direito Tributário**, p. 56-76; entre os arautos da segunda estão: GERALDO ATALIBA – Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, *in Revista de Direito Público*, v. 2, n. 10, p. 58; PAULO DE BARROS CARVALHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 226; ROQUE CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 994-1003; REGINA HELENA COSTA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 30; e JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Normas gerais de direito tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva, *in* PAULO DE BARROS CARVALHO, **50 Anos do Código Tributário Nacional**, p. 698.

³³² A referência a entes federados “subnacionais”, feita para contrapor os Estados, o Distrito Federal e os Municípios à União, naturalmente não está associada ao estabelecimento de relação hierárquica entre umas e outras pessoas políticas. O caráter “subnacional” a que aludimos diz unicamente com a esfera territorial de vigência das disposições por eles editadas, que não abarca todo o território nacional.

³³³ **As Normas de Competência Tributária**, *op. cit.*, p. 173-174, nota n. 338.

³³⁴ VALTERLEI A. DA COSTA e VIVIAN CARLA DA COSTA, Normas Gerais em Matéria Tributária, *in* **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 29, p. 209-243.

- (i) a previsão do artigo 146, III, compor, com os dois incisos anteriores, uma enumeração, em lugar de figurar no *caput*, ou num parágrafo do dispositivo, como seria de se esperar se ele estivesse mesmo a complementar o sentido da disposição geral, ou a excepcionar o alcance dos incisos precedentes;
- (ii) o inciso III do artigo 146 ser uma disposição originária da Constituição, integrando, portanto, o modelo de federação desenhado pelo constituinte, que não é dado ao intérprete substituir por um modelo idealizado de arranjo federativo³³⁵;
- (iii) a própria designação “lei complementar” indicar que a função desse tipo de veículo introdutor de normas é completar e concluir a mensagem constitucional, sanando suas eventuais indeterminações, de modo a favorecer não só a autonomia, mas também a isonomia entre os entes federados³³⁶;
- (iv) a discussão sobre as funções da lei complementar ser conhecida quando editada a Carta, sem ter resultado em redação distinta para o artigo 146; e
- (v) o constituinte haver recepcionado a legislação pretérita, “... *no que não... incompatível com... o novo sistema tributário nacional*” (art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), fato que impõe ao intérprete o ônus de demonstrar essa incompatibilidade para poder negar aplicação à legislação tributária precedente à Carta de 1988, em especial ao Código Tributário Nacional, nos pontos em que recebido com eficácia de lei complementar.

³³⁵ Nesse sentido, VALTERLEI A. DA COSTA e VIVIAN CARLA DA COSTA: “... *estando ambos [o art. 1º e o art. 146, III] originalmente no texto constitucional, com o enunciado ‘o Brasil é uma Federação’ não se afasta o enunciado ‘é função da lei complementar estabelecer normas gerais, mesmo que se agite a bandeira da interpretação sistemática, pois nada impede de ser assim construída nossa Federação’*” – *Ibid.*, p. 228 (esclarecemos, nos colchetes). A comparação entre os modelos de repartição de competências dos Estados federados encontrados mundo afora, feita por FABRICIO TOMIO, MARCELO ORTOLAN e FERNANDO CAMARGO, revela a grande variabilidade dos níveis de autonomia concedidos aos entes subnacionais. Para esses autores, embora a Federação brasileira apresente importantes traços do federalismo anglo-americano, está mais próxima do modelo germânico, do “federalismo de execução”, em que há acentuado papel do governo central na regulação das políticas públicas a cargo dos entes subnacionais – *Análise Comparativa dos Modelos de Repartição de Competências Legislativas nos Estados Federados*, **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, n. 51, p. 73-100.

³³⁶ Como diz LUCIANO AMARO, cabe ao legislador nacional “... *‘complementar as disposições constitucionais’...*, *aumenta[ndo] o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição...*” (adaptamos, nos colchetes) – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 182.

Trazendo a discussão para o campo específico das taxas, pensamos que seria demasiado otimista esperar que todos os quase seis mil entes federados competentes para as instituir dessem, a expressões constitucionais tão vagas como “exercício do poder de polícia”, “utilização efetiva ou potencial”, “serviços públicos específicos e divisíveis” e “prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (CF, art. 145, II), a mesmíssima interpretação.

Mesmo que esses eventuais conflitos interpretativos não levem a “conflitos de competência”³³⁷ – caso em que a lei complementar atuaria sob a proteção do artigo 146, I – a uniformização semântica proporcionada pela legislação complementar deve ser prestigiada por ser convergente tanto com a diretriz de tratamento isonômico aos entes federados, quanto com os ditames da segurança jurídica, na vertente da certeza do direito, caracterizada pela sua (i) cognoscibilidade, (ii) confiabilidade e (iii) calculabilidade³³⁸.

Se é verdade que a corrente tricotômica por vezes acaba por conferir ao legislador complementar um poder excessivo, que amesquinha a autonomia dos entes federados, não permitindo que eles tributem as atividades econômicas mais tipicamente verificadas em seu território, a corrente dicotômica, como observa MARCOS VINICIUS DE PAIVA, acaba por “... *desprezar a feição uniformizadora do princípio federativo...*”, que concretiza o mandamento segundo o qual os entes federados, embora autônomos nos termos da Constituição (art. 18), não podem “... *criar... preferências entre si*” (art. 19, III), o que fatalmente ocorreria se cada um desse, a termos como “poder de polícia” ou “uso potencial”, um sentido mais ou menos amplo. Como explica o autor, a manutenção do arranjo federativo – que, entre nós, é também caracterizado pela presença da autonomia municipal – depende de um delicado equilíbrio entre autonomia e uniformidade, pois, sem uniformidade e com autonomia

³³⁷ Como explica JOSÉ ROBERTO VIEIRA, trata-se, em rigor, de conflitos interpretativos, e não de conflitos “de competência”, pois, normalmente, não decorrem da atribuição de competências tributárias concorrentes pelo constituinte, mas de divergências na interpretação que os entes federados conferem às disposições por meio das quais as competências lhes são conferidas – Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO (coords.), **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**, p. 49-101.

³³⁸ RICCARDO GUASTINI, Prefácio da Edição em Inglês, in HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da Segurança Jurídica**, p. 21-26.

plena, os entes federados tornam-se soberanos e, sem autonomia e com uniformidade total, fazem-se idênticos, em qualquer dos casos rompendo com essa espécie de “pluralidade na unidade” que caracteriza a Federação³³⁹.

Dessarte, presumiremos, em princípio, a compatibilidade das disposições do CTN sobre as taxas com o texto constitucional, entendendo que, nos pontos em que se amoldam ao conteúdo do artigo 146 da Constituição, foram recepcionadas com “... *eficácia de lei complementar*”³⁴⁰. Aliás, tais regras parecem estar efetivamente cumprindo com seu papel uniformizador na disciplina desses tributos, do que faz penhor a existência de pouquíssimos questionamentos acerca de sua compatibilidade com o texto magno.

Assim, empregaremos as disposições do CTN, em cotejo com as da Constituição, como fios condutores do raciocínio na construção das regras-matrizes das taxas, sobre as quais começamos, doravante, a versar.

3.3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Embora as disposições normativas que veiculam normas superiores – constitucionais e complementares – não indiquem todos os traços das taxas a serem instituídas sob o seu amparo, as referências que fornecem ao legislador ordinário acabam por condicionar enormemente a regularidade de sua atuação na criação dessas exações. Isso porque, conquanto o discurso das fontes normativas seja preñado de incoerências, lacunas e redundâncias, as normas resultantes de sua exegese não devem padecer dos mesmos vícios, desde que devem corresponder a uma reconstrução racional da linguagem do legislador³⁴¹.

³³⁹ **O Conceito de Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária**, p. 82 e 92.

³⁴⁰ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Normas Gerais...*, *op. cit.*, p. 691.

³⁴¹ “*Duas ou mais proposições são coerentes quando são compatíveis*” – JOSÉ FERRATER MORA, **Dicionário de Filosofia**, p. 101. Embora a coerência não seja uma propriedade intrínseca dos sistemas de direito positivo, para cumprir de modo eficaz a função de dirigir condutas, o direito deve “... *adecuarse a ciertas pautas de racionalidad; la coherencia interna de las normas jurídicas, así como su compatibilidad mutua, son ejemplos de tales exigencias básicas. La eliminación de las contradicciones en las normas jurídicas es, por lo tanto, uno de los objetivos más importantes de la ciencia del derecho*” – ALCHOURRÓN e BULYGIN, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 22. Como observa JOSÉ ROBERTO VIEIRA,

Da exigência de coerência deriva a necessidade de o intérprete, ao atribuir significado às disposições normativas, buscar compatibilizar o antecedente e o conseqüente da norma resultante da atividade hermenêutica, bem como os elementos que os compõem, de modo a construir, com eles, uma “unidade lógica”³⁴².

Fazer do tributo um todo unitário é tarefa imposta, ainda, pela observação de que, em pelo menos uma de suas acepções, ele compreende a compostura integral da norma impositiva, e não apenas a relação jurídica prescrita no seu mandamento, ou o objeto dela³⁴³.

Constitui, também, injunção da própria dinâmica da incidência normativa, que se dá, infalível e instantaneamente, sempre que ocorre, no mundo fenomênico, o fato abstratamente descrito no suposto normativo³⁴⁴. Se o fato em razão do qual a norma incide é uno, e se a relação jurídica – a “obrigação

“...mesmo não lhe sendo intrinsecamente necessária a coerência, o Direito Positivo para ela deve inclinar-se...” – A Noção de Sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, n. 33, p. 61. Sobre a diferença entre o discurso das fontes e o dos intérpretes: RICCARDO GUASTINI, **Das Fontes...**, *op. cit.*, p. 25-27. Como aponta HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, a “... ‘melhor explicação’ para o uso de uma palavra ou expressão por parte do constituinte ou do legislador... há de passar, entre outros critérios, pelo da coerência” – **Textura Aberta da Linguagem e Limites ao Poder de Tributar**, p. 199.

³⁴² Sobre a unidade lógica da norma tributária: GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 65. O autor alude, mais propriamente, à “unidade lógica da hipótese de incidência”; como, porém, ele insere, no antecedente, praticamente todos os “aspectos” da norma impositiva, inclusive a base de cálculo, sentimo-nos autorizados a promover essa extensão semântica.

³⁴³ Referimo-nos a uma das seis acepções de “tributo” mencionadas por PAULO DE BARROS CARVALHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 23-27.

³⁴⁴ Como argumenta BECKER, “A incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes” – **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 330. Na mesma linha, PONTES DE MIRANDA diz ser “... falsa qualquer teoria que considere apenas ‘provável’ ou ‘suscetível de não ocorrer’ a incidência das regras jurídicas” – **Tratado de Direito Privado**, t. I, p. 60. Ressalvam-se da infalibilidade os casos de derrotabilidade, isto é, de afastamento (da aplicação) de uma norma em razão da introdução de outras normas ou de outras premissas fáticas no raciocínio. Como explica CÉSAR SERBENA, o raciocínio jurídico é “não-monotônico”, pois “... o agente se reserva o direito de mudar suas conclusões quanto obtém alguma nova premissa ou informação, de modo que algumas razões são ‘derrotadas’ por outras quando comparadas” – **Lógica e Direito...**, *op. cit.*, p. 87. Destacamos a inexorabilidade da incidência para anotar, na esteira, entre outros, de ANDRÉ FOLLONI – **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Críticas e Perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**, p. 235 a 237; e ADRIANO SOARES DA COSTA – **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Linguístico de Paulo de Barros Carvalho**, *passim* – nossa discordância em relação a quem equipara incidência e aplicação, distinguindo o “evento” fenomênico do seu relato em linguagem e situando o nascedouro das relações jurídicas apenas neste segundo momento. Como aponta FOLLONI, exigir, “...do evento, que seja provado em linguagem escrita em documento competente, para que se constitua como fato, significa... fazer o evento retornar, imediatamente, à condição de evento. Torna-se, novamente, uma ocorrência empiricamente verificável: antes era o evento, agora é a prova, ou o documento – sentença, ato administrativo, guia de lançamento – empiricamente verificável: também um evento” – *Ibid.*, p. 235. Já havíamos expressado essa posição em **As Normas de Competência...**, *op. cit.*, p. 49, nota n. 76.

tributária”, na linguagem do CTN – surge, *ipso facto*, em função da incidência (art. 113, §1º), não pode haver descompasso entre os critérios que determinam os conteúdos do antecedente e do consequente normativos, nem entre uma e outra dessas proposições.

Assim, a norma veiculada pelo ente competente para instituir uma taxa só poderá incidir se, quando e onde ocorrer o fato que a Constituição, com o complemento das normas gerais, o autoriza a tributar, e só poderá dar ensejo a uma relação jurídica cujos sujeitos e objeto estejam coerentemente associados ao fato descrito na hipótese normativa. É por isso que se diz que, ao outorgar competência para instituir taxas, a Constituição construiu o arquétipo dessas exações, indicando “... a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível (...)” dos tributos desse gênero³⁴⁵.

É nesse sentido que se pode afirmar, com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, AIRES BARRETO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que a norma constitucional de competência tributária efetivamente “cria” o tributo, ainda que ele permaneça em estado de potência, incapaz de atrair os fatos do mundo concreto e, a partir deles, projetar relações jurídicas, enquanto não houver a intervenção do legislador para detalhá-lo, colorindo o esboço iniciado pelo constituinte e aprimorado, onde cabível, por lei complementar nacional³⁴⁶.

Essa reconstrução racional, obtida a partir da interpretação dos textos normativos que versam sobre a instituição de tributos, tem recebido o nome de “regra-matriz de incidência tributária”. Pelo menos em uma de suas acepções, ela corresponde à forma lógica – a “matriz”, o “molde”, o “... esquema de

³⁴⁵ CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 509.

³⁴⁶ “... mesmo antes de sua instituição por lei, o tributo apenas previsto na Constituição já existe” – JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**, p. 5. “Facialmente informe, mas já insculpido em seus traços ligeiros, o tributo se prefina na Constituição mesma. (...) Escultura sem semblante, mas sempre escultura, eis o tributo na Constituição” (*sic*) – AIRES BARRETO, **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 26 (na 2ª edição, p. 34-35). No mesmo sentido: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!, *in* HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 629-633; também em: Uma Cruzada de Souto contra o Instinto de Rebanho: A Constituição brasileira como berço dos tributos, *in* FLÁVIO COUTO BERNARDES, JUSELDER CORDEIRO DA MATA e VALTER DE SOUZA LOBATO (co-ords.), **ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 503-514.

interpretação”, a que alude KELSEN³⁴⁷ – da norma de incidência dos tributos, cujos específicos desenhos normativos se obtêm mediante a saturação das variáveis proposicionais que compõem essa estrutura, no processo de desformalização que conduz do nível meramente sintático aos níveis semântico e pragmático da linguagem³⁴⁸.

Embora numerosos autores tenham tratado do tema, propondo variantes para a estrutura da regra-matriz, a concepção mais aceita, e de que nos valeremos para o exame das taxas – com um ou outro senão, explicitado no curso da exposição – é a de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴⁹. Para ele, na hipótese da norma impositiva está a indicação das propriedades do comportamento (critério material, denotado pela associação de um verbo a um complemento) cuja ocorrência, em certas circunstâncias de tempo e lugar (critérios temporal e espacial), fará irromper, por força do nexo de imputação (dever-ser neutro, interproposicional), o laço obrigacional prescrito no consequente, formado, a seu turno, pela indicação dos critérios pessoal e quantitativo, isto é, pelo apontamento dos sujeitos (ativo e passivo) e do objeto da relação jurídica (dever de prestar uma quantia em dinheiro, determinada pela conjugação da base de cálculo à alíquota), elementos estes unidos por um nexo de imputação (dever-ser intraproposicional) regido pelo modal deôntico “obrigatório”³⁵⁰.

Como determina os casos em que um tributo incidirá e os parâmetros da relação jurídica daí emergente, a regra-matriz de incidência tributária acaba por expressar o conteúdo mínimo dos enunciados necessários para que se possa considerar instituído um tributo. Por isso, os traços dessa norma básica correspondem justamente à matéria posta pelo constituinte sob o pálio da

³⁴⁷ **Teoria Pura do Direito**, p. 4. VALTERLEI DA COSTA, em sentido semelhante, refere-se à regra-matriz como uma “chave de leitura” do direito positivo – O Critério Temporal da Hipótese Tributária do Imposto de Renda: Uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto”, **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, n. 6, p. 123.

³⁴⁸ Trata-se, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO, do “... instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado...” – **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 146.

³⁴⁹ Trata-se, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, do autor em cuja obra “... a estrutura da norma tributária encontrou sua mais precisa e sofisticada elaboração” – Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, v. 37, p. 20.

³⁵⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 267-387.

estrita legalidade – exigência inconfundível com a mera reserva de lei³⁵¹ – pelos artigos 150, I e §6º, da Constituição Federal.

O artigo 97, III e IV, do CTN, aliás, capta bem a mensagem do constituinte, ao dizer subordinadas à lei a “... *definição do ‘fato gerador’...*” e do “...*sujeito passivo...*”, bem como a “... *fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo...*”, excetuada “... *a atualização do [seu] valor monetário...*” (art. 97, §2º – esclarecemos, nos colchetes) e ressalvadas as hipóteses de mitigação constitucional da legalidade. Vai igualmente nesse sentido a leitura que o Supremo Tribunal Federal historicamente tem feito a respeito do conteúdo material da estrita legalidade tributária, sendo válido referir que, mesmo quando a Corte – de forma indevida, a nosso sentir – conferiu ao administrador ampla liberdade de conformação, reconheceu que a estrutura da regra-matriz expressa o conteúdo mínimo das matérias subordinadas à estrita legalidade tributária³⁵². Exemplo emblemático desse posicionamento é o do aresto em que a Corte declarou inconstitucional a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), instituída pela Lei n. 9.960, de 28 de janeiro de 2000, sob o fundamento de que, além de o tributo não ter por hipótese de incidência o exercício do poder de polícia, mas a atuação do contribuinte, a lei que o veiculava não especificava os contribuintes potencialmente poluidores, que seriam alvo da fiscalização a ser custeada, nem as alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, limitando-se “... *a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes...*” (*sic*)³⁵³.

³⁵¹ Segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a expressão “reserva de lei” é mais adequada para descrever sistemas como o francês, em que a Constituição define tanto espaços para a lei como para regulamentos autônomos – Legalidade Tributária ..., *op. cit.*, p. 16-19.

³⁵² “A lei que institui tributo... deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material ..., temporal ... e espacial ..., assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide – base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide – sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88)” – **Recurso Extraordinário n. 677.725**, rel. Min. Luiz Fux, 11 nov. 2021, p. 3, 10 e 116. Em outro precedente, a afirmação é ainda mais peremptória: “O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência, os quais se reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva” – **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 628.848**, rel. Min. Roberto Barroso, 19 ago. 2014, p. 1.

³⁵³ **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178**, rel. Min. Ilmar Galvão, 29 mar. 2000, p. 1.

Exige-se, portanto, em relação a toda a extensão material da regra-matriz tributária, *lex scripta* e *lex stricta*, a fim de que a regra da legalidade possa realizar “... a ideia de autotributação”, que lhe é subjacente³⁵⁴.

É bem verdade que, em alguma medida, essa exigência pode ser considerada uma derivação dos princípios republicano e democrático (CF, art. 1º e 34, VII, “a”), tanto mais se secundada pelos artigos 5º, II, e 37, que garantem ao cidadão o direito de fazer ou deixar de fazer tudo o que não estiver prescrito em lei, ao mesmo tempo que subordinam a validade de todas as ações da Administração Pública à existência de autorização legal. Porém, ao prescrever que o tributo não pode ser criado nem aumentado “... *sem lei que o estabeleça*” (art. 150, I), o constituinte deixa claro que nem mesmo o tributo criado *secundum legem* é admissível; para ser válido, ele tem de ser, desde logo, “estabelecido” pela própria lei, que deve, assim, fixar todos e cada um dos critérios da norma capaz de instituí-lo ou aumentá-lo, sem delegar a definição de seus traços essenciais – aqueles da regra-matriz – à Administração ou ao Judiciário.

Os objetivos a que o legislador deve atender, como representante da vontade popular (CF, art. 1º, par. único), para realizar a ideia de autotributação, são, notadamente, dois: (i) possibilitar que o virtual sujeito passivo da relação jurídica tributária conheça, com antecedência, as consequências de se verificar, no plano concreto, a conduta descrita pela norma tributária, de modo a poder exercer a liberdade de – dentro, é claro, dos limites impostos pelas contingências da vida concreta – expor-se ou não aos fatos capazes de dar azo à incidência do tributo; e (ii) viabilizar o cumprimento, pelo devedor, da obrigação prescrita, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário³⁵⁵.

Pelo fato de destinar-se a cumprir com essas funções, a estrutura abstrata da regra-matriz de incidência tributária acaba por demarcar a fronteira

³⁵⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Legalidade e Norma de Incidência: Influxos democráticos no Direito Tributário, in BETINA TREIGER GRUPENMACHER (coord.), **Tributação: Democracia e Liberdade**, p. 943.

³⁵⁵ Segundo HUMBERTO ÁVILA, a legalidade “... serve a um duplo propósito: de um lado, permitir ao contribuinte exercer seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, traçando, com autonomia e independência, linhas de ação lastreadas nas mencionadas hipóteses e consequências, e, de outro, proporcionar-lhe condições de cumprir com sua obrigação de pagar prestações pecuniárias que não constituam sanção de ato ilícito, franqueando-lhe acessar e compreender as necessárias informações sobre ‘o que, onde, quando, a quem e quanto’ pagar” – **Legalidade Tributária...**, op. cit., p. 45-46.

entre os papéis do legislador e da Administração, da lei e do regulamento, na disciplina do tributo³⁵⁶. Afinal, o artigo 84, IV, da Constituição, só autoriza a expedição de decretos e regulamentos para a “... *fiel execução...*” da lei, jamais para a sua dilatação ou amesquinamento. Como aponta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, isso significa que “... *até aos mais eminentes atos administrativos, decretos e regulamentos presidenciais, não é dado ir além da humilde execução da lei*”³⁵⁷. É o que também registram os artigos 3º, 99 e 142 do CTN, ao dizer que o “... *conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos...*” e que um tributo, para merecer o nome, deve ser “... *instituíd[o] em lei...*” e – no que vai certo exagero³⁵⁸ – vir “... *cobrad[o] mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (adaptamos, nos colchetes).

Para garantir que a lei cumpra com essas finalidades, projetam-se, com apoio no princípio da segurança jurídica (CF, art. 5º, *caput*), as regras da estrita legalidade, da irretroatividade e da anterioridade genérica e nonagesimal (CF, art. 150, I e III, “a” a “c”), segundo as quais a lei que instituir ou majorar uma taxa só poderá colher fatos descritos na lei, ocorridos após o início de sua vigência, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, e desde que decorrido um intervalo mínimo de noventa dias entre a introdução e a incidência (e aplicação) de suas disposições. A legalidade, a irretroatividade e a anterioridade figuram, aqui, como regras, cuja aplicação não pode ser afastada mediante o apelo à ponderação com os fins colimados em normas de caráter principiológico.

Fixadas essas premissas, podemos avançar ao exame dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência das taxas, o que, de um lado, contribuirá para identificar os parâmetros normativos do seu *quantum* e, de outro,

³⁵⁶ Sobre o regulamento e seus limites no direito brasileiro: JOSÉ ROBERTO VIEIRA *et al*, Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, n. 4, p. 175-233.

³⁵⁷ Legalidade Tributária ou Lei da Selva..., *op. cit.*, p. 18.

³⁵⁸ Há exagero porque, como observa DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, “*Nenhum ato de produção normativa é inteiramente livre, da mesma forma que não existe determinação exauriente a ponto de retirar do aplicador toda a margem de apreciação subjetiva (...). Em todos os patamares do processo de positivação do direito, as normas fundantes determinam apenas parcialmente o conteúdo das normas fundadas*” – **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**, p. 150.

ajudará a delimitar o alcance das conclusões a que se chegar no tocante ao tema.

3.4. AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA POSSÍVEIS DAS TAXAS

3.4.1. Considerações Iniciais

Apesar de numerosíssimas – para não dizer “inúmeras” – as espécies de taxa passíveis de instituição pelas quase seis mil pessoas de direito público aptas a criá-las em nosso sistema constitucional, todas podem ser reconduzidas a apenas dois gêneros: **(i)** taxas de polícia e **(ii)** taxas de serviços públicos, estas últimas subdivididas em **(ii.a)** “taxas de serviço fruível” e **(ii.b)** “taxas de serviço fruído”, conforme sejam devidas já quando de sua oferta ao administrado ou somente por ocasião de sua efetiva utilização³⁵⁹.

Ao contrário do que ocorre noutros ordenamentos, no Brasil não se podem validamente instituir taxas pelo uso de bens públicos, pela realização de obras públicas, em substituição à prestação de serviços devidos pelos cidadãos (como o militar, o eleitoral *etc.*), ou fundadas em qualquer outra causa distinta do exercício regular e efetivo do poder de polícia e da prestação ou disponibilização de serviço público específico e divisível³⁶⁰. Reconheceu-o o

³⁵⁹ A distinção entre *taxa de serviço fruível* e *taxa de serviço fruído* é sugerida por CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 534 – e endossada por BUSSAMARA – **Taxas**, *op. cit.*, p. 79.

³⁶⁰ Nesse sentido é a doutrina de CARRAZZA: “... no Brasil, ao contrário do que se dá em outros Países, a utilização de bens do domínio público e a realização de obras públicas não são ‘hipóteses de incidência possíveis’ das taxas” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 529; BUSSAMARA: “Quaisquer outras eventuais modalidades de taxas não encontrariam respaldo algum em nosso atual sistema constitucional tributário. Seria o caso, por exemplo, da instituição de taxas de uso (pela utilização de um bem pertencente ao domínio público) ou de obras (pela realização de obras públicas)” – **Taxas**, *op. cit.*, p. 35; RENATO BECHO: “Como o constituinte foi expresso ao fixar as taxas que podem ser instituídas em nosso sistema tributário, ele implicitamente negou a possibilidade de instituição de outras exações semelhantes...” – **Lições de Direito Tributário**, p. 243; ALEXANDRE TAVARES: “... a partir do momento que a Constituição ‘autorizou’ as pessoas políticas a instituírem taxas de serviço em razão do poder de polícia administrativa, implicitamente impossibilitou-as de virem a criar outras modalidades de taxas...” – **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 103; e DONOVAN LESSA, para quem é descabido o emprego de taxa por uso de bem público, “... 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.*)” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 62.

STF, por exemplo, ao julgar o tema n. 261 da repercussão geral, ocasião em que concluiu ser “... *inconstitucional a cobrança de taxa... pelo uso de espaços públicos dos municípios por concessionárias prestadoras do serviço público de fornecimento de energia elétrica*”³⁶¹.

Impõe-se, de fato, essa conclusão, pela circunstância de os tributos constituírem uma limitação constitucional ao direito de propriedade, que, além de esteio da ordem econômica, é também direito fundamental do cidadão (CF arts. 5º, *caput* e XXII e 170, II), o que obriga o intérprete a procurar lhe conferir máxima eficácia, respeitados os limites constitucionais³⁶². Aliás, é justamente pelo fato de excepcionar (ou ajudar a conformar) o direito de propriedade que “... *toda outorga de competência [tributária] encerra, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação*” (esclarecemos, nos colchetes)³⁶³. Se a Constituição não houvesse especificado a natureza das atividades que lhes poderiam dar azo, as pessoas políticas poderiam “... *criar quaisquer modalidades de taxas...*”³⁶⁴; como, porém, o constituinte circunscreveu essa competência à instituição de taxas de serviço e polícia, a criação de outras modalidades desse gênero de exações, encontradiças mundo afora, é absolutamente proscrita no direito brasileiro.

Reconheça-se, de todo modo, que, apesar da aparente clareza dessas fronteiras, nem sempre é fácil identificar, na prática, quando se está diante de uma exação não tributária ou de uma taxa de polícia ou de serviço. Basta pensar, por exemplo, na cobrança pelo estacionamento em vias urbanas, que, a depender da configuração que assumir, pode ter a natureza de taxa de serviço, taxa de polícia, preço público ou tarifa³⁶⁵. Somente o exame cuidadoso

Admite-se a cobrança de taxa pelo uso de bem público, por exemplo, em PORTUGAL (art. 4º, p. 2, da **Lei Geral Tributária – Decreto-Lei n. 398/98**) e na ESPANHA (art. 6 da **Ley n. 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos**).

³⁶¹ **Recurso Extraordinário n. 581.947**, rel. Min. Eros Grau, 27 mai. 2010, p. 1-23. O enunciado da tese não consta do próprio acórdão, mas apenas do repositório de teses do tribunal: **Tema 261 – Cobrança de Taxa de Ocupação do Solo e do Espaço Aéreo por Poste de Transmissão de Energia Elétrica**, disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2605054&numeroProcesso=581947&classeProcesso=RE&numeroTema=261>, acesso em 07 mar. 2026.

³⁶² INGO WOLFGANG SARLET, **A eficácia dos direitos fundamentais**, p. 286.

³⁶³ CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 536.

³⁶⁴ *Idem*.

³⁶⁵ Para GERALDO ATALIBA, trata-se de taxa de polícia – Taxa de Estacionamento em Via Pública, **Revista de Direito Administrativo**, v. 157, p. 357-362; RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA entende que “*Não se pode falar em poder de polícia, porque não se está res-*

das disposições que estabelecem a incidência e, muito especialmente, das que fixam critérios para a determinação do valor cobrado, é que poderá esclarecer se a exação está sendo exigida, *v.g.*, em contrapartida do uso de um bem público – caso em que não se poderá submeter ao regime jurídico tributário – ou com lastro efetivo no artigo 145, II, do texto magno. Isso evidentemente reforça a importância do estudo a que nos propusemos neste trabalho, voltado à delimitação dos parâmetros normativos do *quantum* das taxas.

3.4.2. Critério material: pontos comuns aos dois gêneros de taxa

3.4.2.1. Primeiras palavras

O elemento nuclear da hipótese de incidência tributária é o critério material. Ele consiste na descrição, em termos hipotéticos, do comportamento que, ocorrido em determinadas coordenadas de tempo e espaço, abstraídas para fins analíticos, fará irromper o vínculo jurídico prescrito no consequente.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério material é composto por um “... *verbo pessoal e de predicação incompleta...*” – um verbo transitivo, portanto – seguido “... *da obrigatória presença de um complemento...*”, *i.e.*, de um ou mais termos que lhe complete(m) o sentido³⁶⁶. Exige-se que o verbo seja pessoal porque as normas jurídicas só têm sentido se editadas para regular comportamentos de pessoas; exige-se que seja transitivo, porque as condutas representadas pelos verbos desprovidos de complemento não são passíveis de gradação, *i.e.*, não podem ter a sua intensidade medida, e, assim, não podem expressar conteúdo econômico.

tringindo o direito de propriedade, nem a liberdade dos indivíduos” – **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 128-131. GLADSTON MAMEDE defende que se poderia tratar tanto de taxa (de serviço) como de preço público ou tarifa – **IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**, p. 41-42.

³⁶⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 339.

A hipótese de incidência deve descrever uma conduta representativa de manifestação econômica porque, no direito brasileiro, o tributo é sempre uma prestação “... *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir...*” (CTN, art. 3º). Se deve haver coerência entre a hipótese e o consequente, e o tributo é uma prestação pecuniária, então o fato descrito na hipótese deve, necessariamente, ser também suscetível de avaliação monetária. Aplica-se, aqui, a ideia de capacidade contributiva objetiva ou absoluta – num sentido “fraco”³⁶⁷ – como regra de competência que constrange o legislador a escolher “... *apenas manifestações de força econômica para compor a hipótese de incidência das normas tributárias*”³⁶⁸.

Às vezes, a conduta hipotética descrita pelo critério material é também qualificada pelo modo de execução, caso em que se junta, ao verbo nuclear do suposto normativo, um advérbio. É o que ocorre, como se verá, nas taxas de polícia, que só têm lugar quando a atividade administrativa em que se fundam é “regular e efetivamente” executada pelo Estado.

Embora os critérios materiais das taxas de polícia e de serviços sejam formados por verbos e complementos distintos, algumas características lhes são comuns, pelo que é medida de economia iniciar o exame de suas regras-matrizes pela análise desses traços compartilhados, sem prejuízo de

³⁶⁷ Aludimos a um “sentido fraco” da noção de capacidade contributiva objetiva para fazer referência à simples exigência de que o comportamento descrito na hipótese de incidência da norma tenha conteúdo econômico. Esse significado opõe-se ao que consideramos ser um sentido “forte” desse conceito, presente apenas quando a hipótese normativa, para usar a expressão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, descreve um “fato-signo presuntivo de riqueza”, capaz de fazer presumir a capacidade econômica do sujeito passivo por ela colhido – **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 532. A hipótese de incidência das taxas não denota capacidade contributiva objetiva nesse sentido “forte” porque descreve uma conduta do Estado, e não do contribuinte. Encontramos esse sentido “fraco” da noção de capacidade contributiva objetiva, por exemplo, na afirmação de que, “*En el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguilena, las piernas derechas o torcidas*” – DINO JARACH, **El Hecho Imponible...**, *op. cit.*, p. 85.

³⁶⁸ ANDRÉ MENDES MOREIRA, Capacidade Contributiva, in PAULO DE BARROS CARVALHO, MARIA LEONOR VIEIRA e ROBSON MAIA LINS (coords.), **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. 5, disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>, acesso em: 7 set. 2025. Há quem entenda que o regime jurídico das taxas não exigiria sequer a observância da capacidade contributiva nesse sentido objetivo – MARIVALDO ANDRADE DOS SANTOS, A Mensurabilidade da Base de Cálculo Exigida em Função do Exercício do Poder de Polícia, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, p. 136. A nosso sentir, o fato de a ação estatal descrita no suposto da norma estar individualmente relacionada ao contribuinte faz com que essa manifestação de cunho econômico enlace ambos os partícipes da relação jurídica a um mesmo valor monetário.

retomá-los, em suas particularidades, quando da análise de cada gênero de taxa.

3.4.2.2. As taxas incidem sobre conduta do Estado

O primeiro – e mais importante – elemento comum às regras-matrizes das taxas de polícia e de serviço está em que ambas descrevem ações do Estado, e não do contribuinte³⁶⁹. Sem isso, aliás, sequer poderiam ser chamadas de taxas, na classificação das espécies tributárias que emerge da Constituição e que o CTN, ao menos em parte, abraçou, ao apartar os tributos vinculados dos “não vinculados”, aos quais denomina “impostos” (art. 16)³⁷⁰.

Uma exegese meramente literal dos artigos 145 da Constituição e 77 do CTN poderia sugerir o contrário, pois, se ao tratar do “... *exercício... do poder de polícia*”, esses dispositivos descrevem uma ação estatal, ao disciplinar as taxas de serviço eles aludem a uma ação do contribuinte – a “... *utilização, efetiva ou potencial...*” do serviço público³⁷¹. Há, inclusive, quem defenda

³⁶⁹ Nesse sentido: “... o fato gerador da taxa não é um ‘fato do contribuinte’, mas um ‘fato do Estado’” – LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 31; “A locução constitucional não deixa dúvidas: as taxas só podem ser cobradas ‘em razão’ do exercício do poder de polícia ou da prestação de um serviço público. Assim, a causa da sua instituição é a atividade do Estado; não a do contribuinte” – HUMBERTO ÁVILA, *As Taxas e sua Mensuração...*, op. cit., p. 37; “... a conduta central da hipótese de incidência da taxa... é sempre realizada pelo Estado, e não pelo contribuinte” – DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, op. cit., p. 68-69; “Embora ambas as taxas se diferenciem quanto à espécie de atividade desenvolvida pela administração pública, ... têm em comum o pressuposto da existência de uma determinada atividade desenvolvida pelo poder público...” – RUBENS MIRANDA DE CARVALHO, **Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro**, p. 131; “Em ambas as hipóteses, o fato gerador da taxa não é praticado pelo contribuinte, mas sim pelo Estado” – FRANCISCO MILEO FILHO, JOÃO ALHO NETO e LUCAS HENRIQUE MONTE SANTO, *Taxa de Polícia e Base de Cálculo: o caso da TFRH*, **Direito Tributário Atual**, n. 36, p. 186; “... quem deve realizar a conduta descrita no verbo é a Administração Pública” – RENATO LOPES BECHO, **Lições...**, op. cit., p. 246.

³⁷⁰ Como visto no capítulo anterior, quando o CTN se refere a “impostos”, abarca não apenas os tributos que recebem essa designação na Constituição, mas todos aqueles cuja hipótese de incidência descreva “... uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16). A definição legal alcança, portanto, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

³⁷¹ É o que igualmente se verifica na referência do artigo 150, V, da Constituição, à “... utilização de vias conservadas pelo Poder Público” como hipótese de incidência do pedágio.

essa interpretação³⁷². Entretanto, a análise detida desses enunciados, promovida com obediência ao dever de fazê-los coerentes com as demais normas superiores relativas às taxas, logo desfaz esse engano.

Primeiro, porque a expressão “... *utilização... potencial...*” expressa uma contradição em termos, já que o verbo “utilizar” denota ação concreta e comissiva, tanto mais quando associado ao complemento “serviço”. Por isso mesmo, tal locução foi chamada de “paradoxal” por GERALDO ATALIBA e de “ilógica”, “contraditória” e “absurda”, por LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO³⁷³.

Segundo, porque é impossível que uma relação jurídica emergja de ação meramente potencial. O direito disciplina condutas intersubjetivas, e não pensamentos ou cogitações, que são o campo da moral. Os comportamentos regulados pelo direito podem ser comissivos ou omissivos, mas são sempre efetivos, práticos e concretos, jamais virtuais. Ademais, as regras que preveem a incidência de tributos versam, sempre, sobre condutas comissivas, pois as omissões só são normativamente relevantes quando o sujeito viola um dever de agir positivamente, o que significa que as normas que tomam por hipótese condutas omissivas têm natureza sancionadora e, assim, não se podem amoldar ao conceito de tributo (art. 3º do CTN).

Terceiro, porque o artigo 79, I, “b”, do CTN, ao estabelecer o que se deve entender por serviço “potencialmente utilizado” pelo contribuinte, cumprindo a sua função própria de norma geral, define-o como aquele que é “...*posto à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento*”, evidenciando, assim, que é à atividade do Estado, de pôr ou manter o serviço à disposição – e não à do contribuinte, de fruí-lo ou tomá-lo – que se refere o critério material da “taxa de serviço fruível”.

E se a taxa de serviço meramente fruível tem por critério material uma conduta do Estado, com a taxa de serviço efetivamente fruído não se pode passar coisa diversa, pois o que distingue uma e outra subespécie de

³⁷² Para RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “... *não é a prestação do serviço o fato gerador da exigência da taxa, mas a utilização do serviço*” – **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 90. Para MARCOS H. GOMES DE OLIVEIRA, “... *o constituinte em momento algum se refere à prestação de serviço, mas... à sua utilização pelo contribuinte*” – **Taxas...** *op. cit.*, p. 130. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM vai além, dizendo que “... *o substrato de incidência não é a atuação estatal ‘per se’, mas a condição de o contribuinte ser destinatário daquela atividade*” – **Manual...**, *op. cit.*, p. 111.

³⁷³ ATALIBA, Considerações em torno da Teoria Jurídica da Taxa, **Revista de Direito Público**, v. 2, n. 9, p. 48; PEREIRA FILHO, **As Taxas...**, *op. cit.*, p. 64-68.

taxa é, fundamentalmente, o momento em que se reputa realizado o fato jurídico tributário³⁷⁴: nas taxas de serviço fruído, ele só se consoma com a efetiva utilização, pelo contribuinte, da prestação ofertada; nas de serviço fruível, realiza-se antes, com a mera disponibilização, ao utente, do serviço de cujo custeio ele deve obrigatoriamente participar. E, se é assim, não parece razoável supor que duas taxas submetidas à mesma disciplina constitucional e legal poderiam sofrer uma variação estrutural tão grande apenas pela circunstância de o sujeito ser ou não compelido a participar do seu custeio, até porque a decisão legislativa no sentido de fazer cogente essa participação pode vir a qualquer momento, apanhando, na transição, numerosos destinatários. Caso se admitisse que, nas taxas de serviço fruível e fruído, as ações a serem medidas pela norma tributária fossem distintas – denotando, na primeira, um comportamento do Estado, e, na segunda, uma conduta do contribuinte – poder-se-ia dar o caso em que o sujeito passivo, já obrigado ao pagamento de uma taxa por serviço apenas disponível, quando de sua conversão em serviço fruído, tivesse de pagar outra, lastreada em critérios normativos totalmente distintos, apenas pelo fato de vir a dele se utilizar efetivamente. Não parece ser essa a interpretação mais razoável, à luz da isonomia, já que a sua adoção implicaria tratar diferentemente dois contribuintes que estão em situação idêntica perante a finalidade da norma tributária, que é a de obter o ressarcimento, total ou parcial, dos custos a que dão causa. Por isso, o artigo 150, II, da Constituição, impõe a rejeição dessa proposta interpretativa.

Assim, ambos os gêneros de taxas devem, nas suas hipóteses de incidência, descrever uma atividade do Estado, e não do contribuinte, o que, como se pode desde logo inferir, tem enormes implicações na determinação da relação jurídica emergente da regra instituidora de taxa³⁷⁵.

Por exemplo, é justamente por dizerem respeito a uma atividade do Estado, e não do contribuinte, que, em ambos os gêneros de taxa, o surgi-

³⁷⁴ Não por acaso, para distinguir as taxas de serviço fruído das de serviço fruível, o art. 79, I, do CTN, emprega, nas duas alíneas, o advérbio de tempo “quando”.

³⁷⁵ O STF reputou inconstitucional uma lei que instituíra taxa de fiscalização ambiental definindo, “... *como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte..., mas a atividade por esses exercida*” (sic) – **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178**, rel. Min. Ilmar Galvão, 29 mar. 2000, p. 1.

mento da obrigação de pagar o tributo pode prescindir completamente da vontade do destinatário da atuação estatal, como fica especialmente evidente na generalidade das taxas de polícia e naquelas por serviço meramente ofertado. Basta que o contribuinte se exponha à prática da ação estatal subjacente, a ele especificamente referida, para pôr-se no raio de ação da norma impositiva.

É também por dizer respeito a uma conduta estatal que a incidência da taxa independe de que a atividade administrativa descrita no suposto da norma gere vantagem ou benefício para o contribuinte. A ação de polícia e a disponibilização ou prestação do serviço público são promovidas em função do interesse público, e não do interesse do sujeito passivo. O proveito da atividade é necessariamente coletivo, e apenas contingentemente individual. Os contribuintes não são chamados a concorrer com o custeio das atividades ensejadoras da taxa porque delas se beneficiam, mas apenas porque lhes dão causa. Como já observavam os precursores do estudo das taxas, e como segue apontando a doutrina, tanto o exercício da atividade de polícia como a prestação ou disponibilização de serviços públicos podem inclusive vir em desfavor do contribuinte, sem que isso obste a incidência da taxa³⁷⁶. Diferentemente, e.g., da contribuição para o custeio de obra pública, cuja incidência o constituinte condicionou à verificação de uma “melhoria” para o contribuinte, a incidência das taxas não restou subordinada à concretização de uma situação mais vantajosa para o específico destinatário da ação estatal descrita no antecedente normativo³⁷⁷.

³⁷⁶ Como lembra SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “... existem serviços públicos detrimen-
tosos, que causam malefícios...”, como a “... certidão que declara débito para com o
Fisco ou [a] vistoria que redunde em interditar a cozinha do restaurante fiscalizado (poder
de polícia)” – **Comentários à Constituição...**, op. cit., p. 132 (inserimos, nos colchetes).

³⁷⁷ A doutrina, nesse sentido, é remansosa: “É irrelevante para o direito tributário que a ati-
vidade estatal traga algum benefício ou vantagem para o contribuinte ...” – SEIXAS FILHO,
Taxa..., op. cit., p. 6; “O direito positivo nacional não faz menção à vantagem como ele-
mento caracterizador da taxa. (...) No Brasil, a doutrina hodierna, amplamente majoritária,
abandonou a teoria do benefício..., entendendo que os serviços financiados pela taxa não
buscam proporcionar vantagens ou benefícios ao indivíduo, mas à coletividade” –
JANCZESKI, **Das Taxas...**, op. cit., p. 40-41. Afinal, “... nem toda ação estatal que dá en-
sejo à cobrança de taxas decorre de uma requisição voluntária do contribuinte. As taxas
de polícia são o maior exemplo disso (...). 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 de arcar com o pagamento da taxa judiciária
e das custas processuais... ou ainda nos serviços de utilização compulsória (...)” – DONO-
VAN LESSA, **O Aspecto...**, op. cit., p. 64-65; “A circunstância de que a atividade estatal
permissiva da cobrança de taxas... esteja não só diretamente relacionada com o sujeito
passivo, mas que também lhe seja específica e divisível, não significa que tal atividade seja

Por fim, é igualmente por esse motivo que o valor da taxa não deve ser definido em função do montante que a prestação estatal representa para o contribuinte, mas em proporção ao que ela representa para o Estado. As taxas não têm caráter retributivo, mas compensatório. Não remuneram eventual vantagem conferida ao contribuinte; apenas compensam, total ou parcialmente, os custos incorridos pelo Estado para realizar uma ação em proveito da coletividade, mas cujo causador pode ser individualmente determinado.

Diferentemente, portanto, do que muitos insistem em dizer, não há, nas taxas, sinalagma ou contraprestação³⁷⁸. O dever de o Estado executar a

desenvolvida exclusivamente no interesse desse mesmo sujeito passivo. (...) Não posso, por isso, concordar com as afirmações no sentido de que a ideia de benefício seja essencial ao conceito de taxa... – RUBENS MIRANDA DE CARVALHO, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 137. “O Estado..., ao instituir a taxa, não tem como referência um benefício a ser concedido ao particular, mas, sim, o interesse da coletividade” – LUÍS EDUARDO SCHOUERI e TÍAGO LUIZ DE MOURA ALBUQUERQUE, A Taxa de Fiscalização do Mercado de Títulos, e Valores Mobiliários, seu Efeito Indutor e seus Limites, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 253; “A atividade estatal que constitui fato gerador da taxa não constitui, necessariamente, uma vantagem para o contribuinte. Por isso temos sustentado que a contraprestacionalidade não é uma característica essencial dessa espécie tributária” (sic) – HUGO DE BRITO MACHADO, Proporcionalidade e Proibição de Confisco. Taxa de Coleta de Lixo - A taxa pode ter como critério de graduação a área construída do imóvel, *in* MISABEL DERZI (coord.), **Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso**, p. 281. O entendimento foi registrado, também, num dos enunciados do INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: “La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa. Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contra-prestativa” (sic) – **XV Jornadas Latinoamericanas...**, *op. cit.*, p. 134.

³⁷⁸ A lista de autores que apontam para o suposto caráter contraprestacional ou sinalagmático das taxas é vasta, e vem composta por ilustres membros. Para SCHOUERI, “Se a taxa é cobrada ‘em razão’ da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele” – **Direito Tributário**, p. 172; para ALBERTO XAVIER, há, entre a atividade pública e a taxa, um “... nexó sinalagmático, em termos de uma se apresentar como contraprestação da outra” – **Manual de Direito Fiscal I**, p. 44-45; para REGINA HELENA COSTA, a taxa “... ostenta caráter contraprestacional...” – **Curso...**, *op. cit.* p. 66; PAULO DE BARROS CARVALHO diz ser evidente “... o caráter sinalagmático deste tributo...” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 43; de acordo com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “... as taxas não deixam de ser uma contraprestação, mesmo que para cobrir o seu custo a administração tenha que recorrer parcialmente a outras entradas” – **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 37); segundo CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, “... tanto a taxa como o preço público são contra-prestações de serviço” – Taxa e Preço Público, *op. cit.*, p. 40 – sic; para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a taxa corresponde “... a uma contraprestação (remuneração) pelos serviços...” – Taxa e Preço Público, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**, p. 206; no entendimento de ANDRÉ MENDES MOREIRA e CESAR VALE ESTANISLAU, a “retributividade” teria estribo “... no caráter sinalagmático das taxas...” – **Taxas de Fiscalização...**, *op. cit.*, p. 11; segundo CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO, “... as taxas tem natureza sinalagmática, contraprestacional...” – Igualdade e Equivalência nas Taxas e seus Parâmetros de Controle na Jurisprudência do STF, *in* LEONARDO BUISSA, SIMON RIEMANN e RAFAEL LARA MARTINS (orgs.), **Direito e**

atividade de polícia ou o serviço público decorre de lei e prescinde do prévio pagamento desse tributo. Ao contrário, o dever de pagar a taxa é que só pode decorrer da execução da atividade administrativa descrita no suposto da norma. Como bem observou BUSSAMARA, “... *paga-se a taxa... por ter havido uma atuação estatal..., mas não ocorre tal atuação por ter havido o pagamento de uma taxa. As relações jurídicas não se confundem. São extemporâneas*”³⁷⁹.

Nisso, aliás, as taxas se distinguem dos preços, preços públicos e tarifas, os quais, sendo expressão de relações bilaterais, de natureza contratual, ainda que com grande mitigação da autonomia privada, efetivamente têm natureza contraprestacional, sinalagmática, e, por isso mesmo, podem ser remunerados em função do efetivo benefício que geram aos contratantes – observados, é claro, quando pertinente, a “modicidade tarifária” e os demais requisitos para a sua instituição e manutenção (arts. 6º, §1º e 9º da Lei n. 8.987/1995), bem como os direitos do consumidor de serviços públicos, como os listados nos artigos 4º, VII (racionalização e melhoria), 6º, X (adequação e eficácia) e 22 (eficiência, segurança e continuidade) da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor). Distinguem-se, também, das contribuições de melhoria, que têm, no benefício gerado ao contribuinte, o “limite individual” da tributação (CTN, art. 81).

Além disso, diferentemente do que ocorre com as atividades financiadas por taxas – que, por razões esmiuçadas adiante, sequer podem ser regularmente exigidas antes da ocorrência do fato jurídico tributário – o pagamento das tarifas e dos preços pode muito bem constituir condição para a execução, pelo Poder Público ou pelo concessionário ou permissionário, da atividade a que se referem.

Finanças Públicas nos 30 Anos da Constituição, p. 348; para FRANCISCO MILEO FILHO, JOÃO ALHO NETO e LUCAS MONTE SANTO, os entes tributantes “... *utilizam-se das taxas de polícia para fins puramente arrecadatários, olvidando-se de sua natureza sinalagmática contraprestacional...*” – Taxas de Polícia..., *op. cit.*, p. 199; CAROLINA P. BASSANI e NELSON SOUZA NETO também entendem que há “... *caráter sinalagmático...*” nas taxas – Taxas: Aspectos controvertidos sobre a instituição de sua cobrança e destinação do produto da arrecadação, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 36, p. 119.

³⁷⁹ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 41.

3.4.2.3. A ação estatal ensejadora de taxa é referida a contribuintes determinados: especificidade e divisibilidade

Dizer que a hipótese de incidência das taxas corresponde à descrição de uma atividade do Estado não nos impede de reconhecer que ambos os gêneros de taxa têm, como traço comum, a referibilidade de sua hipótese de incidência a um contribuinte específico. Não o tivessem, elas seriam “impostos”, no sentido amplo em que o CTN os conceitua; afinal, são eles que têm por hipótese de incidência “... *uma situação independente de qualquer ‘atividade estatal específica, relativa ao contribuinte’*” (art. 16).

Tanto as taxas de polícia como as de serviço público trazem, no suposto normativo, a descrição de condutas estatais referidas a destinatários determinados, que, justamente por isso, são imediatamente guindados à condição de únicos contribuintes possíveis da exação. Como diz BUSSAMARA, a hipótese de incidência da taxa “... *não é somente uma atuação estatal, mas a conjugação desta, particular e diretamente, com o administrado*”³⁸⁰.

Há, nesse ponto, certa proximidade entre as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, pois todos estão, de algum modo, vinculados à execução de prestações estatais determinadas, desde que visam a custear os gastos a elas relativos. Nas taxas e nas contribuições de melhoria, porém, essa associação – a que se tem chamado de “referibilidade” – é mais estreita, justamente porque a vinculação entre o contribuinte e a ação estatal ensejadora do tributo, além de ser individual, em lugar de decorrer do seu pertencimento a um grupo social, é determinada não só pela finalidade da receita pública por meio dela arrecadada, mas também pela própria hipótese de incidência³⁸¹. Como observa DONOVAN LESSA,

³⁸⁰ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 31. É também nesse sentido a lição de ATALIBA: “A referibilidade entre a atuação - posta como aspecto material da h.i. da taxa - e o obrigado é essencial à configuração da taxa. Não pode a lei exigir taxa de conservação de rua de um proprietário não lindeiro à via pública que recebeu o serviço. Ou taxa por serviço de correio que ele não utilizou, nem taxa por fiscalização que não houve” – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 156.

³⁸¹ É o que leva LUCIANO AMARO a inserir, na mesma categoria de tributos, todos sob o rótulo de “taxas”, as taxas de serviço e polícia, o pedágio e a contribuição de melhoria. Segundo ele, “O que agrega essas várias figuras é a conexão do interesse individual a determinada atuação estatal, que se reflete, de modo divisível, sobre os vários indivíduos...” com ela relacionados – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 85.

nas contribuições especiais o que há é “... *uma referibilidade de grupo, e não individual...*”, justamente porque o seu “... *fato gerador não é a atuação estatal, mas sim um fato próprio do contribuinte que o conect[a] de algum modo à finalidade para a qual a contribuição foi instituída*” (adaptamos, nos colchetes)³⁸². Na mesma direção, diz AIRES BARRETO que, “... *nas taxas, a atuação do Estado está voltada diretamente ao obrigado; nas contribuições, essa referibilidade é mediata, oblíqua, indireta*”³⁸³.

Ademais, como o objetivo primário das taxas é repartir os custos das atividades de polícia e dos serviços públicos descritos no antecedente normativo, e como os contribuintes sujeitos a tais imposições se distinguem, perante essas finalidades, justamente em função de sua maior ou menor participação na geração dos respectivos dispêndios, a aplicação da isonomia aos destinatários do tributo pressupõe a possibilidade de identificar e medir a atuação estatal especificamente relacionada a cada um deles.

Isso resulta, em termos estruturais, na exigência de que a ação estatal descrita no antecedente normativo seja específica, para poder ser identificada, e divisível, para poder ser medida e partida em unidades de execução. É por isso que, embora a Constituição e o CTN só aludem à especificidade e à divisibilidade ao tratar das taxas de serviços, esses requisitos também alcançam as taxas de polícia, como, aliás, reconhecem a doutrina e a jurisprudência dominantes³⁸⁴.

³⁸² **O Aspecto...** *op. cit.*, p. 49-51. É a isso que alude CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ quando pondera que, “... *en algunos casos la equivalencia se refiere a un grupo considerado en su conjunto*” – **El Principio de Equivalencia...**, *op. cit.*, p. 67.

³⁸³ **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 29 (na 2ª edição, p. 38).

³⁸⁴ Nesse sentido, v.g.: “... *o ato que deriva do exercício do poder de polícia só autoriza a exigência da taxa em questão se ‘específico’ e ‘divisível’*” – CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 533; “*O poder de polícia também deve ser ‘específico’ e ‘divisível’*” – BUSSAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 89; “... *só o poder de polícia específico é passível de estipêndio por meio de taxas. E mesmo assim exige-se que seja divisível e mensurável*” – ELIANA CALMON, Comentário ao art. 77, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (coord.), **Código Tributário Nacional Comentado**, p. 440; “*A divisibilidade (presente na taxa de serviço) não está ausente da configuração da taxa de polícia, que também corresponde a uma atuação do Estado divisível e referível ao contribuinte*” – LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 34; PAULO DE BARROS CARVALHO, aludindo à “retributividade” de ambos os gêneros de taxa – **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 791. Vale citar o seguinte precedente do STF: “*As taxas são tributos vinculados a atividade estatal dirigida a sujeito identificado ou identificável...*”; tanto nas taxas de polícia como nas de serviço “... *a atuação estatal deve ser direcionada ao contribuinte*” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908**, rel. Min. Carmen Lúcia, 11 out. 2019, p. 13. Em sentido contrário, entendendo que às taxas de polícia não se aplicariam os requisitos da especificidade e da divisibilidade:

Confirma-o, também, o fato de que muitas das construções teóricas mais antigas sobre as taxas, inclusive as cunhadas no seio da Ciência das Finanças, já apontavam para a especificidade e/ou a divisibilidade da ação administrativa subjacente como características intrínsecas das taxas, mesmo quando ausente disposição normativa que o determinasse de modo expresse³⁸⁵. Aliás, a legislação e a doutrina estrangeiras, de modo geral, sequer distinguem o serviço público do poder de polícia ao estabelecer as hipóteses de incidência das taxas, e isso não as impede de indicar a especificidade e/ou a divisibilidade da atuação estatal como traços ínsitos a tais tributos³⁸⁶.

Pode-se também acrescentar, em reforço do argumento, que afastar a exigência de atuação estatal específica e divisível para a caracterização da hipótese de incidência das taxas de polícia equivaleria a, na prática, admitir a cobrança pela mera possibilidade do seu exercício, violando, assim, a previsão constitucional segundo a qual apenas as taxas de serviço, nunca as de polícia, é que podem ser cobradas, em determinados casos, com fundamento em atividade administrativa apenas ofertada ao contribuinte³⁸⁷.

Todas as taxas incidem, portanto, sobre atividades estatais específicas e divisíveis, o que, aliás, também se pode inferir, *a contrario sensu*, da dicção do já mencionado artigo 16 do CTN, segundo o qual o imposto se distingue da taxa justamente por ter “... *por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

Até o momento, referimo-nos à “especificidade” e à “divisibilidade” sob o amplo espectro da “referibilidade”, sem distinguir uma e outra categoria. E a verdade é que, com grande frequência, a doutrina e a jurisprudência as empregam de maneira indiscriminada, ora associando-as num binômio, ora

JARBAS MEDEIROS, O Poder de Polícia como Fato Gerador da Cobrança de Taxas, p. 433; e LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Direito Tributário**, p. 1024.

³⁸⁵ Vejam-se, nesse sentido, v.g., as teorias de GERBINO e TANGORRA, mencionadas no item 2.3 do segundo capítulo, p. 27-31.

³⁸⁶ Veja-se, v.g., a seguinte conclusão da Jornada do INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, realizada em Caracas, em 1991: “*Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago*” – **XV Jornadas ...**, op. cit., p. 135.

³⁸⁷ DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, op. cit., p. 62.

tomando o significado de uma pela outra³⁸⁸. É importante, por isso, apartá-las de modo mais claro, tanto mais considerando que, desde a EC n. 18/1965, quando restaram incorporados expressamente ao regime jurídico das taxas, esses requisitos “... *não mais se ausentaram da sede constitucional*”³⁸⁹.

Pois bem, em disposições que PAULO DE BARROS CARVALHO considera “... *muito elucidativas*...”, o CTN procura definir “especificidade” e “divisibilidade”, dizendo que os serviços públicos são “... *específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas*” e “... *divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários*” (art. 79, II e III)³⁹⁰.

Analisando a questão apenas sob o prisma dessa previsão, a distinção parece ser unicamente de perspectiva: enquanto a especificidade é associada ao caráter unitário da prestação, definindo-se sob o ângulo da Administração, a divisibilidade é associada à natureza individual da fruição (“utilização”), tomando em conta, pois, o ponto de vista do contribuinte. Contudo, um exame mais cuidadoso revela que cada verbete tem um significado particular.

A ideia de “especificidade” fica mais clara quando a opomos à noção antônima de “genericidade”. “Genérico” é o enunciado que, por sua amplitude semântica, aplica-se a uma multiplicidade de casos num dado contexto³⁹¹. Um enunciado faz-se genérico mediante disjunções inclusivas, que

³⁸⁸ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES afirma que “... *serviço público divisível é a atividade estatal que pode ser individualizada e destacada do complexo dos serviços gerais do Estado*” – **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 182-183. RUBENS GOMES DE SOUSA sustenta que os serviços públicos divisíveis são os “... *que podem ser individualizados e destacados do complexo dos serviços e atividades gerais do Estado*” – **Compêndio de Legislação Tributária**, p. 124; SCHOUERI afirma que a ideia de “divisibilidade” se opõe à de “... *serviços gerais, ou voltados à coletividade em geral*” – **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 179.

³⁸⁹ JANCZESKI, **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 56.

³⁹⁰ **Curso...** *op. cit.*, p. 42

³⁹¹ Como explica HUMBERTO ÁVILA, “genericidade” não é o mesmo que vagueza, generalidade ou abstração. Um termo ou enunciado é genérico quando certamente se aplica a uma variedade indiscriminada de casos; é vago, quando é incerta a sua aplicação a casos-limite; é geral, quando aplicado a um número indeterminado de indivíduos, e é abstrato quando aplicado a um número indeterminado de situações. Para resumir, “*O contrário de geral é individual, e o contrário de abstrato é concreto. Já o contrário de genérico é específico*” – **Teoria da Indeterminação no Direito: Entre a indeterminação aparente e a determinação latente**, p. 33-37. Importante reconhecer que a palavra “genericidade” não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, embora esteja presente em estudos no campo da linguística, como no de ANA MÜLLER – A Expressão da Genericidade no Português do Brasil, **Letras**, n. 55, p. 153-165.

atraem numerosos significados alternativos para um determinado termo ou expressão; o objetivo de especificar é justamente eliminar essas disjunções, ou, ao menos, algumas delas. Assim, pode-se considerar “específica” a atividade administrativa que é destacada do conjunto das ações do Estado, por meio da identificação de seus traços materiais, espaciais, temporais e pessoais³⁹².

As previsões da Constituição e do CTN segundo as quais se podem instituir taxas pelo “*exercício do poder de polícia*” ou pela “*prestação de serviços públicos*” são evidentemente genéricas, e é justamente por isso que reclamam especificação por parte do legislador ordinário. Uma atividade estatal conotada por um verbo pessoal e transitivo só estará devidamente especificada se se puder dizer (i) em que ela consistiu, (ii) como, quando e onde ocorreu, (iii) quem a executou e, especialmente, (iv) a quem se dirigiu. Consequentemente, a exigência de especificidade redundará na impossibilidade de cobrar “...*taxas sobre serviços que... estejam diluídos nas infinitas atuações da Administração*”, ou cujo destinatário concreto não se possa identificar³⁹³.

A noção de “divisibilidade”, a seu turno, está associada à possibilidade de não apenas determinar quem foi alcançado pela ação estatal, mas também medir a intensidade com que essa ação atingiu cada destinatário. Como diz JANCZESKI, “... *a divisibilidade supõe a possibilidade de identificação de cada contribuinte-usuário e a medida de sua utilização efetiva ou potencial*”³⁹⁴. Portanto, uma ação estatal só é divisível quando houver a “... *possibilidade de repartição de seus custos... de forma individualizada*”³⁹⁵; consequentemente, “... *a impossibilidade de divisão do custo ... impõe afirmar que o serviço [ou atividade de polícia] é indivisível, não podendo jamais ser financiado por taxa*” (acrescentamos, nos colchetes)³⁹⁶.

³⁹² “Será específico o serviço destacável como unidade autônoma dentro de todos os serviços públicos. São os serviços prestados por órgão incumbido para esse fim, separável de todos os demais órgãos da Administração, possuindo dotação orçamentária, corpo de servidores lotados, bem como móveis e imóveis a ele atribuídos” – RENATO LOPES BECHO, *Lições...*, op. cit., p. 248.

³⁹³ FABIANO VERLI, *Taxas e Preços Públicos*, op. cit., p. 101.

³⁹⁴ JANCZESKI, *Das Taxas...*, op. cit. p. 57. Na mesma linha, diz MARCOS H. GOMES DE OLIVEIRA, que “... *divisível... é o serviço... passível de mensuração em unidades de uso...*” – *Taxas...*, op. cit., p. 133

³⁹⁵ DONOVAN LESSA, *O Aspecto...*, op. cit., p. 76.

³⁹⁶ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, *Taxas...*, op. cit., p. 100.

Em rigor, a exigência de que os serviços públicos e os atos de polícia sejam (mensuráveis e) divisíveis “... *pressupõe que o Estado os destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas...*”, o que sugere ser ociosa a afirmação da especificidade como característica da taxa. É dizer, “... *a divisibilidade supõe a especificidade*”, enquanto a recíproca não é verdadeira, pois, da possibilidade de se destacar uma atividade do conjunto de ações da Administração não se extrai, automaticamente, a viabilidade de medir a intensidade do relacionamento de cada um dos atingidos por ela³⁹⁷. Os termos “divisibilidade” e “especificidade” estão em relação de subalternidade, sendo a “divisibilidade” a qualidade subalternante e a especificidade a subalterna³⁹⁸.

Ainda assim, a referência constitucional e legal à especificidade não é despicienda, pois impõe que o legislador identifique claramente, os serviços públicos ou atividades de polícia que compõem a hipótese de incidência³⁹⁹. Sem essa identificação precisa, a lei instituidora da exação não será capaz de satisfazer o objetivo de possibilitar que o contribuinte exerça “... *sua autonomia com base no caráter orientador do Direito...*”⁴⁰⁰. Somente sabendo qual é a atividade estatal que dá azo à taxa, e quais as consequências de se expor à situação descrita em sua hipótese, é que o contribuinte pode procurar evitar

³⁹⁷ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 34. No mesmo sentido: FABIANO VERLI, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 103. Também para REGINA HELENA COSTA “O serviço público divisível... é aquele que, sendo específico, possibilita a mensuração dessa fruição individual” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 67. Há, não obstante, quem afirme o contrário, dizendo que “... *a divisibilidade se constitui em um desdobramento da especificidade, isto é, se o serviço é específico (são identificáveis os sujeitos passivos), então será possível também a individualização do custo do serviço público, em função de cada contribuinte*” – LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 99.

³⁹⁸ Como explica SERBENA, “Duas proposições estão em relação de subalternação quando: a) da verdade da subalternante se infere a verdade da subalterna; b) a falsidade da subalterna permite deduzir a falsidade da subalternante; c) a falsidade da subalternante deixa indefinida a verdade ou a falsidade da subalterna; d) a verdade da subalterna deixa indefinida a verdade ou falsidade da subalternante”; e todas essas relações “... *permanecem válidas para as noções de obrigatório, proibido e facultativo...*” – **Lógica e Direito...**, *op. cit.*, p. 62-64. Segundo CÉLIA TEIXEIRA, uma “... *proposição ‘q’ é subalterna de uma proposição ‘p’, se sempre que ‘p’ for verdadeira, ‘q’ também o for, mas não vice-versa*” – SUBALTERNAS, PROPOSIÇÕES, in JOÃO BRANQUINHO, DESIDÉRIO MURCHO e NELSON GONÇALVES GOMES (ed.), **Enciclopédia de Termos Lógico-Filosóficos**, p. 721.

³⁹⁹ É nesse sentido, por exemplo, a previsão do art. 6º da **Lei Complementar n. 107, de 11 de janeiro de 2005**, do Estado do PARANÁ, dispositivo segundo o qual as leis que instituem taxas “...*deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida*”.

⁴⁰⁰ HUMBERTO ÁVILA, **Legalidade Tributária Material...**, *op. cit.*, p. 29.

dar causa à sua ocorrência, ou reduzir a intensidade com que o fato jurídico tributário o colherá. Além disso, “... *si no se delimita el bien o servicio que se va a remunerar, la aplicación del principio de equivalencia resulta imposible*”⁴⁰¹. Aqui, justamente, reside um dos principais problemas no exame das taxas concretamente instituídas, pois, infelizmente, é muito comum que o legislador não cumpra com esse ônus, de descrever com clareza a atividade administrativa ensejadora do tributo; e, ao designá-la mediante termos genéricos, acaba por “... *delegar [à Administração] o que não poderia ser delegado*”: a definição da própria hipótese de incidência (esclarecemos, nos colchetes)⁴⁰².

Importante acrescentar que, para preencher o requisito da divisibilidade, não é preciso que toda a ação estatal subjacente ao serviço público ou à atividade de polícia seja, do início ao fim, promovida em caráter estritamente individual. Basta que a atuação se individualize em algum momento, de modo que se possa dizer que determinado contribuinte é o causador último da realização do gasto público, para caracterizar a hipótese ensejadora da taxa.

Vale fazer referência, neste ponto, à classificação de MISABEL DERZI, que distingue entre as atividades estatais **(i)** absolutamente indivisíveis, cuja execução não comporta uso individualizado, como os serviços atinentes à segurança nacional, ou os que são executados em logradouros públicos, colhendo todos os que neles se encontram⁴⁰³; **(ii)** relativamente indivisíveis, em que a prestação é indivisível enquanto posta à disposição, mas divisível quando efetivamente fruída, como ocorre com o serviço de prestação jurisdicional; e **(iii)** plenamente divisíveis, em que, mesmo no “uso potencial”, é possível identificar o destinatário específico da ação estatal, do que são exemplos as taxas atinentes a serviços prestados em domicílio⁴⁰⁴.

A classificação é interessante, por sua função ilustrativa, mas parece-nos algo artificiosa, por ser difícil pensar em uma atividade administrativa

⁴⁰¹ CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, *El Principio de Equivalencia...*, op. cit., p. 66

⁴⁰² MARCOS VINICIUS DE PAIVA, *O Conceito de Normas Gerais...*, op. cit., p. 139.

⁴⁰³ “O ato de policiar uma praça, onde se realiza uma manifestação qualquer, para evitar distúrbios, não se presta ... para ser ato jurígeno, no sentido de gerar a cobrança de uma taxa” – SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentários...*, op. cit., p. 128.

⁴⁰⁴ Notas de Atualização..., op. cit., p. 856. Segundo HELY LOPES MEIRELLES, “... a especificidade e a divisibilidade ocorrem, em regra, nos serviços de caráter domiciliar, como os de energia elétrica, água, esgotos, telefonia e coleta de lixo, que beneficiam individualmente o usuário e lhe são prestados na medida de suas necessidades, ensejando a proporcionalidade da remuneração” – *Direito Municipal Brasileiro*, p. 160.

que seja, do começo ao fim, executada ou posta à disposição apenas em vista de contribuintes específicos. Mesmo os serviços prestados em domicílio envolvem a prática de atos que dizem respeito a todos os contribuintes, ou a um grande grupo deles, antes de dizerem com cada destinatário específico. A atividade de saneamento pressupõe a manutenção dos reservatórios de água, das estações de tratamento *etc.*; o fornecimento de energia elétrica pressupõe a manutenção das usinas geradoras e dos transformadores; a coleta de lixo pressupõe o planejamento das rotas e a manutenção dos caminhões utilizados na atividade; e assim por diante. Até mesmo o fornecimento de cópia de folhas dos autos de um processo administrativo pressupõe a manutenção da máquina fotocopadora. Em todo caso, admitida, para argumentar, a distinção proposta, parece-nos claro que a “divisibilidade”, a que alude a Constituição, abrange as duas últimas categorias por ela sugeridas.

O Supremo Tribunal Federal admite a existência desses requisitos para ambas as modalidades de taxa e, com base no seu exame, firmou entendimento sobre a constitucionalidade de muitas subespécies delas⁴⁰⁵.

Foi assim, por exemplo, que consolidou a conclusão de que o “...serviço de iluminação pública não pode ser remunerado por taxa” (súmula n. 670, súmula vinculante n. 41 e tese de repercussão geral n. 44), porquanto “... destinado à coletividade toda, prestado ‘uti universi’ e não ‘uti singuli’”, tratando-se, pois, de um “... serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte”⁴⁰⁶. O entendimento, aliás, tornou-se tão pacífico que o próprio legislador constitucional acabou por se curvar, passando a outorgar competência aos Municípios e ao Distrito Federal para, mediante contribuição, e não mais via taxa, financiar o custeio – e,

⁴⁰⁵ Segundo LEANDRO PAULSEN, “O STJ não tem apreciado a questão da especificidade e da divisibilidade por entender que se trata de matéria constitucional...” – **Constituição e Código Tributário Comentados**, p. 20.

⁴⁰⁶ **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 231.132-0**, rel. Min. Carlos Velloso, 25 mai. 1999, p. 1; **Recurso Extraordinário n. 231.764-6**, rel. Min. Ilmar Galvão, 10 mar. 1999, p. 1. RUY BARBOSA NOGUEIRA defendia-o já em 1982, sob, entre outros, o argumento de que “... ruas e praças... são modelos de bens de uso comum do povo”, pelo que o serviço de iluminação pública “... não é um serviço específico nem tampouco divisível” – Contribuição de Melhoria e Taxa de Iluminação Pública, **Revista de Informação Legislativa**, n. 73, p. 270-271.

nos termos da Emenda Constitucional n. 123/2023, também “... *a expansão e a melhoria...*”⁴⁰⁷ – do serviço de iluminação pública (CF, art. 149-A).

Idêntica premissa levou à aprovação da tese de repercussão geral objeto do tema n. 146, segundo a qual a taxa relativa aos “... *serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos*” é inconstitucional, pois realizada “... *em benefício da população em geral (uti universi) de forma indivisível...*”.

Pela razão inversa, o mesmo enunciado, posteriormente refletido na súmula vinculante n. 19, consignou que as taxas cobradas “... *em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis...*” são regulares, desde que as ações que lhes dão azo “... *sejam completamente dissociadas de outros serviços públicos de limpeza realizados em benefício da população em geral...*”⁴⁰⁸.

Nem tudo são flores, todavia, quando se trata do exame desse assunto pelo STF. Um tema em relação ao qual a jurisprudência da Corte tem oscilado enormemente é o atinente às atividades executadas por órgãos de segurança pública, em especial o combate a incêndios e sinistros⁴⁰⁹.

Nos anos 1960, dizendo, entre outras razões, que se trataria de atividade geral e indivisível, a Corte editou as súmulas n. 138 e 274, que afirmavam ser inconstitucionais, respectivamente, “... *a taxa contra fogo, do Estado de Minas Gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo*” e “...*a taxa de serviço contra fogo cobrada pelo estado de Pernambuco*”. Vale ressaltar que essa conclusão foi firmada mesmo à míngua de texto normativo que expressamente demandasse a presença das características da especificidade e divisibilidade, exigência introduzida apenas pela EC n. 18/1965.

Porém, ao final daquela mesma década – quando, curiosamente, a EC n. 18/1965 já vigorava, condicionando a instituição das taxas à presença

⁴⁰⁷ Vale destacar que, antes mesmo do advento da EC n. 132/2023, o STF já julgara, com repercussão geral, o tema n. 696, ocasião em que fixou a tese segundo a qual é “... *constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede*” – **Recurso Extraordinário n. 666.404**, rel. para acórdão Min. Alexandre de Moraes, 18 ago. 2020, p. 2.

⁴⁰⁸ **Repercussão Geral por Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 576.321-8**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 4 dez. 2008, p. 5.

⁴⁰⁹ MARCIANO SEABRA DE GODÓI, A Polêmica Taxa de Extinção de Incêndios e a Oscilante Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 15, n. 2, p. 488-536.

de ambas as características na atividade administrativa – esse entendimento foi revisto, sob o argumento de que, embora as atividades de combate a incêndio fossem prestadas em favor de toda a população, algumas pessoas, como os “... *titulares de imóveis comerciais e industriais, especialmente os dedicados a atividades perigosas ou que manuseiam materiais inflamáveis*”, eram especialmente interessadas no serviço, pelo que não seria justo fazer toda a população, inclusive a residente em Município não servido por bombeiros, custeá-lo⁴¹⁰. Foi a posição que ALIOMAR BALEEIRO, CAIO TÁCITO e SEABRA FAGUNDES esposaram à época, e que bastou para que a Corte considerasse essas taxas específicas e divisíveis, revogando a súmula n. 274 e editando a de n. 549⁴¹¹.

Mais tarde, já sob o lume da Constituição de 1988, a questão voltou a ser examinada, dando início a uma verdadeira celeuma, pois ora ensejava decisões no sentido de admitir taxas pelo uso potencial do serviço de combate a incêndio ou sinistro, ora levava a pronunciamentos no sentido contrário. Para piorar, o STF não cuidava de estabelecer um diálogo com os precedentes que haviam lastreado a orientação anterior.

A Corte, então, afetou um caso para analisá-lo em sede de repercussão geral e, ao julgá-lo, em 2017, fixou a tese objeto do tema n. 16, segundo a qual “*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*”⁴¹².

Ainda que o enunciado não o evidencie, já que destaca mais o tema relativo ao “conflito de competências” entre Estados e Municípios, a leitura do acórdão mostra que operou decisivamente, no julgamento, a discussão sobre a especificidade e a divisibilidade do serviço de prevenção e combate a incêndios. A divergência decorreu, em grande medida, da ausência de especifica-

⁴¹⁰ *Ibid.*, p. 499.

⁴¹¹ ALIOMAR BALEEIRO, Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais - Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, v. 79, p. 437-451; CAIO TÁCITO, Serviço Público Especial – Taxa de Incêndio – Constitucionalidade, **Revista de Direito Administrativo**, n. 242, p. 436-444.

⁴¹² **Recurso Extraordinário n. 643.247**, rel. Min. Marco Aurélio, 1º ago. 2017, p. 1.

ção, pela lei, das ações ensejadoras da taxa. A maioria dos ministros considerou que a hipótese de incidência era tão inespecífica, tão genérica, que o contribuinte não podia saber pelo que, efetivamente, estaria pagando⁴¹³.

Se a taxa visasse a compensar os custos com a realização de atividades de fiscalização sobre os imóveis comerciais, no sentido de prevenir incêndios, a atividade administrativa seria específica e evidentemente passível de divisão entre os proprietários dos imóveis atingidos; se visasse a compensar a execução efetiva dos atos destinados a combater um incêndio ou sinistro na propriedade de alguém, ela seria igualmente específica e divisível; do modo como descrita, porém, não era possível chegar a outra conclusão, senão à de que o tributo visava a custear prestações indeterminadas, incluindo atividades realizadas em logradouros públicos, e, por isso, não individualizáveis⁴¹⁴.

Portanto, o resultado a que se chegou no caso não implica a conclusão apriorística de que as atividades dos bombeiros, ou da Defesa Civil, ou mesmo de outras forças de segurança pública, seriam, sempre, inespecíficas e/ou indivisíveis, pois é perfeitamente possível segregar, do conjunto dessas ações, algumas capazes de satisfazer as duas características⁴¹⁵.

Não por acaso, o tema foi novamente examinado em 2019, ocasião em que a orientação da Corte foi reiterada, porém com maior atenção a esse dever de o legislador descrever claramente a atividade subjacente à cobrança. O voto condutor consignou que a identificação do caráter específico e divisível das ações estatais depende do conteúdo da hipótese de incidência; por isso, ao mesmo tempo que declarou a inconstitucionalidade da “*Taxa Anual de Segurança Contra Incêndio*”, cobrada sobre atividades genericamente descritas, afirmou, em contrapartida, a constitucionalidade da “*Taxa de Aprovação de Projetos de Construção*”, cobrada pela análise de projetos de sistema de pre-

⁴¹³ A **Lei n. 8.822, de 24 de novembro de 1978**, de São Paulo capital, objeto do exame, dizia apenas que a taxa seria devida “... pela utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios ou de outros sinistros em prédios”.

⁴¹⁴ Vale mencionar que a EC n. 123/2023 incluiu, na competência municipal e distrital, a prerrogativa de instituir contribuição para “... o custeio, a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos...” (CF, 149-A).

⁴¹⁵ Sobre o tema, defendendo que mesmo atividades de segurança pública realizadas em razão de eventos particulares poderiam ensejar taxa: RODOLFO SILVA KREDENS, **Tributação de Segurança Pública: A constitucionalidade da cobrança de taxas de polícia ou de serviços públicos, em eventos particulares**, p. 85-106.

venção contra incêndio, com valores que variavam em função da área da construção avaliada, do tipo de estabelecimento e do fator de risco para sinistros, justamente por considerar que, no caso, a hipótese de incidência dessa segunda taxa discriminava satisfatoriamente a atividade administrativa ensejadora da tributação, elegendo elementos relativos à intensidade da atuação estatal como relevantes para a determinação de seu valor⁴¹⁶.

Linha de raciocínio semelhante fora adotada pela Corte no julgamento do tema n. 891 da repercussão geral. Entendeu-se, no caso, que o dispositivo que instituiu a “Taxa de Serviços Administrativos”, devida à Superintendência da Zona Franca de Manaus, era inconstitucional, porque se limitava a repetir o texto constitucional, sem “... *definir, concretamente, qual atuação estatal própria do exercício do Poder de Polícia, ou qual serviço público, específico e divisível...*, seria passível de taxaço...”⁴¹⁷.

Finalmente, em março de 2025, a Corte julgou o tema n. 1.282 da repercussão geral, ocasião em que concluiu que “... *o simples fato de uma atividade ser executada por órgão de segurança pública não impede que, ... presentes a especificidade e a divisibilidade..., ela enseje a cobrança de taxa*”, acrescentando que, em regra, os serviços de prevenção e combate a incêndios e de busca, salvamento e resgate, prestados pelos bombeiros, seriam plenamente divisíveis, porque passíveis de fruição separada por seus usuários. Ponderou, por outro lado, que haveria, também, casos em que tais serviços teriam caráter universal, indivisível, como no serviço de combate a incêndio realizado “... *em praças, vias ou outros logradouros públicos...*”⁴¹⁸.

Ao que parece, portanto, a jurisprudência do STF tem avançado na exigência de que o legislador seja mais específico ao descrever a hipótese de incidência das taxas, ainda que, contrariando sua própria orientação, a Corte, ao examinar a legalidade da taxa relativa à emissão de anotação de responsabilidade técnica (tema n. 829 da repercussão geral), tenha-se inclinado pela

⁴¹⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.770**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 13 set. 2019, p. 1-25; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908**, rel. Min. Carmen Lúcia, 11 out. 2019, p. 1-50.

⁴¹⁷ **Agravo no Recurso Extraordinário n. 957.650/AM**, Rel. Min. Teori Zavascki, 5 mai. 2016, p. 4.

⁴¹⁸ **Recurso Extraordinário n. 1.417.155**, Rel. Min. Dias Toffoli, 26 mar. 2025, p. 38.

perigosa interpretação de que, no caso de “... *ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços...*”, seria possível “... *o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência*”⁴¹⁹. Ora, não pode haver dúvida de que, tratando-se, a descrição do serviço público tributado, da conformação da própria hipótese de incidência, essa tarefa cabe inteiramente ao legislador, não podendo a Administração ir além de a detalhar e esmiuçar⁴²⁰. Tudo quanto seja necessário para identificar como, quando, onde e perante quem a atuação estatal ensejadora da taxa ocorre, e tudo quanto seja imprescindível para determinar em que medida a ação estatal colheu cada destinatário, cabe ao Legislativo, e não ao Executivo, determinar. Retornaremos ao tema adiante.

3.4.2.4. Taxas incidem sobre atividades administrativas reguladas e regulares

Outro traço compartilhado pelas taxas de serviço e polícia é a exigência de regulação legal da atividade administrativa que dá ensejo ao tributo, prévia ou concomitantemente à sua instituição. É dizer, além de se exigir que a norma impositiva especifique, claramente, a atuação administrativa que lhe pode dar ensejo, é preciso, também, que tal atividade esteja regulada em lei.

Com efeito, não há exercício de poder de polícia ou prestação de serviço público que se possa regularmente levar a cabo sem prévia disciplina legal⁴²¹. Como observa HERALDO GARCIA VITTA, “... *em face do princípio*

⁴¹⁹ **Recurso Extraordinário n. 838.284**, Rel. Min. Dias Toffoli, 19 out. 2016, p. 1, 13 e 17.

⁴²⁰ O que, aliás, deve ser feito inclusive para atender ao artigo 6º, VI, “e”, da Lei do Usuário do Serviço Público (Lei n. 13.460, de 26 de junho de 2017), que inscreve, entre os direitos básicos do usuário de serviços públicos, a prerrogativa de obter “... *informações precisas e de fácil acesso... sobre... valor das taxas e tarifas cobradas pela prestação dos serviços, contendo informações para a compreensão exata da extensão do serviço prestado*”.

⁴²¹ É nesse sentido a doutrina: “... *para que a tributação por via de taxa validamente ocorra é mister venham editadas duas leis: ‘uma’, de natureza administrativa, regulando o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público, ‘outra’, de índole tributária, qualificando estas atuações e atribuindo-lhes o efeito de, uma vez realizadas, darem nascimento, ‘in concreto’, a esta modalidade de tributo*” – CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 529; “... *para que uma determinada taxa possa ser cobrada corretamente será necessário que tais atuações estatais estejam previstas anteriormente em lei, condicionando-se, por sua vez, a atividade tributante do Estado a uma dupla edição normativa*” – BUSSAMARA, **Taxas...**, op. cit., p. 39; “O poder de polícia deve ser exercido por lei editada pela pessoa política titular da competência administrativa. Só depois disso é que a Administração Pública pode

da legalidade, o exercício da competência material [pelo Estado] pressupõe edição de lei...” (acrescentamos, nos colchetes)⁴²². Afinal, enquanto ao particular só é obrigatório fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei (CF, arts. 5º, II e 170, p. único), à Administração só é permitido atuar com fundamento na lei (CF, art. 37)⁴²³.

Muito embora a CF/1988 não aponte expressamente a regularidade da atividade administrativa descrita no antecedente entre as condições para a incidência das taxas – ao contrário do que faziam, por exemplo, a EC n. 18/1965 e a CF/1967 – e apesar de o CTN somente fazer essa exigência explícita ao tratar das taxas de polícia (art. 77), não há dúvida de que apenas a atuação estatal efetuada dentro das balizas legais é capaz de, validamente, dar azo à incidência do tributo⁴²⁴.

Justamente porque nulos, não podem ensejar taxa os atos administrativos praticados sem a observância dos ditames da “... *legalidade*, [da] *impessoalidade*, [da] *moralidade*, [da] *publicidade* e [da] *eficiência*” (CF, art. 37) e, quando envolverem processo administrativo, também os da “... *finalidade*, [da] *motivação*, [da] *razoabilidade*, [da] *proporcionalidade*, ... [da] *ampla defesa*, [do] *contraditório*, [da] *segurança jurídica* [... e do] *interesse público*...” (art. 2º da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999), entre outros (adaptamos, nos colchetes). Entre os atos administrativos inidôneos para fazer nascer a obrigação de pagar taxa, ao menos enquanto não houver a convalidação, ou a preservação de seus efeitos administrativos, estão os praticados por sujeito incompetente, os formalmente viciados, aqueles cujo objeto seja ilegal, cuja motivação seja dissonante da finalidade legal, ou praticados com desvio de finalidade (art. 2º da Lei n. 4.717/1965).

regular o assunto e exercer a prerrogativa por meio de atos concretos” – GERALDO ATALIBA, **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, p. 236; “*Para que os entes tributantes instituam e cobrem uma taxa, é necessário que, previamente, haja uma lei, cujo conteúdo será de direito administrativo, regulando uma das áreas de exercício do poder de polícia*” – RENATO LOPES BECHO, **Lições...**, op. cit., p. 245.

⁴²² **Poder de Polícia**, p. 127

⁴²³ VLADIMIR DA ROCHA FRANÇA, Princípio da Legalidade Administrativa e Competência Regulatória no Regime Jurídico-administrativo Brasileiro, **Revista de Informação Legislativa**, n. 202, p. 11-12.

⁴²⁴ “*O parágrafo único do art. 78 do CTN é despicando. Quando o legislador diz que o regular exercício do poder de polícia é aquele compreendido dentro dos estritos limites legais, nada mais fez do que reforçar a característica marcada pelo princípio da legalidade que rege a atuação estatal...*” – RENATO LOPES BECHO, **Lições...**, op. cit., p. 246

Vale observar, a propósito, que o artigo 118, I, do CTN, somente estabelece que a “... *validade jurídica dos atos efetivamente praticados...*” é irrelevante para a “... *definição legal do fato gerador...*” quando se trata de atos levados a cabo “... *‘pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros’...*”, e não quando se trata de atos praticados pela própria Administração.

Examinaremos adiante, no detalhe, a específica exigência de regularidade da atividade administrativa ensejadora de taxas de polícia.

3.4.2.5. As imunidades e demais “limitações constitucionais ao poder de tributar” aplicam-se aos dois gêneros de taxa

Para finalizar o tópico atinente aos aspectos comuns a ambas as modalidades de taxa, é preciso registrar que, assim como a titularidade da competência para as instituir é definida segundo os mesmos parâmetros, também as hipóteses de imunidade previstas no texto constitucional se aplicam, sempre que possível, aos dois gêneros.

É importante enfatizá-lo, porque nem sempre é clara, na prática, a linha que separa a prestação do serviço público do exercício do poder de polícia. Vale mencionar que o STF, com arrimo no artigo 5º, XXXIV, “b”, da Constituição, declarou a inconstitucionalidade de uma lei que exigia o recolhimento de taxa para a expedição de certidões relativas a inquéritos, registros de furto ou roubo de veículos, perda de documentos, entre outros, mesmo depois de discutir se a exação se enquadraria num ou noutro gênero de taxas, e independentemente de haver chegado a um consenso a esse respeito⁴²⁵.

Aliás, grande parte das imunidades relativas a taxas estão a serviço do exercício de direitos fundamentais, pelo que a sua aplicação independe de regulação legal (CF, art. 5º, §1º) e a sua extensão não pode ser amesquinhada nem mesmo por emenda à Constituição (CF, art. 60, §4º, IV).

⁴²⁵ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.969**, rel. Min. Ayres Britto, 19 mar. 2007, p. 1-26.

Consequentemente, não se pode instituir nem taxa de serviço, nem taxa de polícia, relativamente às atuações estatais que digam com o exercício, pelo contribuinte, dos direitos: **(i)** “... de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, “a”); **(ii)** de obter “... certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal” (art. 5º, XXXIV, “b”); **(iii)** de ajuizar ação popular independentemente do pagamento de custas judiciais, salvo comprovada má-fé (CF, art. 5º, LXXIII); **(iv)** de, sendo carente de recursos, receber “... assistência jurídica integral ...” da Defensoria Pública (arts. 5º, LXXIV e 134)⁴²⁶; **(v)** de, sendo pobre, obter o registro civil de nascimento, o assento de óbito e as respectivas certidões (art. 5º, LXXVI, “a” e “b”⁴²⁷); **(vi)** de impetrar *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXVII), bem como **(vii)** praticar outros “... atos necessários ao exercício da cidadania..., na forma da lei” (art. 5º, LXXVII⁴²⁸); **(viii)** de os seus filhos e dependentes receberem assistência em creches e pré-escolas, desde o nascimento até cinco anos de idade (art. 7º, XXV e art. 208, IV⁴²⁹); **(ix)** de receber o ensino público em estabelecimentos oficiais (art. 206, IV⁴³⁰), incluída a educação básica obrigatória (art. 208, I); **(x)** de obter a celebração do casamento civil (art. 226, §1º); e **(xi)** de, sendo maior de sessenta e cinco anos, utilizar o transporte coletivo urbano (art. 230, §2º⁴³¹).

⁴²⁶ O que, segundo o STF, inclui a gratuidade do exame de DNA para os hipossuficientes – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.394**, rel. Min. Eros Grau, 2 abr. 2007, p. 1-20.

⁴²⁷ O art. 30 da Lei de Registros Públicos fazia o reconhecimento do estado de pobreza depender da declaração do interessado. Todavia, a Lei n. 9.534, de 10 de dezembro de 1997, alterando a de n. 9.265, de 12 de fevereiro de 1996, estendeu esse direito a todos.

⁴²⁸ A Lei n. 9.265/1996, foi editada para regulamentar o dispositivo. Todavia, a Lei n. 12.687, de 18 de julho de 2012, alterando a de n. 7.116, de 29 de agosto de 1983, fixou a gratuidade também da “... primeira emissão da Carteira de Identidade”, e o STF, chamado a examinar a sua constitucionalidade, ante a alegação de que ela fixaria uma isenção heterônoma, confirmou-a, com base no dispositivo constitucional em tela – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.825**, rel. Min. Edson Fachin, 15 dez. 2016, p. 1-12.

⁴²⁹ Segundo o STF, as crianças de até cinco anos de idade têm direito subjetivo ao atendimento em creches e pré-escolas, podendo o Judiciário determinar sua efetivação forçada – **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 554.075**, rel. Min. Carmen Lúcia, 30 jun. 2009, p. 1-8.

⁴³⁰ Essa previsão deu azo à tese de repercussão geral n. 40 e à súmula vinculante n. 12, segundo as quais “*A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da CF*”, ressalvada a cobrança de mensalidade em curso de especialização, como se decidiu no **Recurso Extraordinário n. 597.854**, rel. Min. Edson Fachin, 26 abr. 2017, p. 1-2.

⁴³¹ O art. 39 da Lei n. 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), repete a regra constitucional.

Além das regras que veiculam imunidades, também circunscrevem a atuação do legislador, no tocante a ambos os gêneros de taxas, as demais “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Algumas disciplinam a relação entre Fisco e contribuinte; outras, porém, tratam das relações entre o Fisco e a comunidade, dizendo, portanto, com os aspectos funcionais das taxas, pelo que trataremos de umas e outras no próximo capítulo. Em todo caso, dentre as primeiras podemos destacar, sobretudo, a vedação à instituição de taxas que incidam sobre o mínimo existencial ou tendam a esgotar a riqueza do contribuinte, tendo, assim, caráter análogo ao do confisco, numa perspectiva estritamente individualista dessa garantia constitucional. Trata-se, é importante notar, de limites cuja identificação e aplicação independe de qualquer avaliação da finalidade do tributo, exaurindo-se no exame da relação entre Fisco e contribuinte.

3.4.3. Critério material das taxas: pontos específicos de cada gênero

3.4.3.1. Introdução

Depois de explorar os pontos comuns às modalidades de taxas, é o momento de examinar as peculiaridades de cada gênero dessa exação, tarefa à qual damos início pela análise das taxas de polícia.

3.4.3.2. Taxas de polícia

O critério material das taxas de polícia é composto pelo verbo “exercer” – conduta qualificada pelos advérbios “efetivamente” e “regularmente” – seguido do complemento “o poder de polícia”. Como se trata de um verbo com significado muito abrangente, optamos por inverter a ordem de análise, examinando, primeiro, o conteúdo da expressão “poder de polícia”, para apenas

na sequência estudar o sentido do referido verbo e dos advérbios que o acompanham na descrição da conduta.

3.4.3.2.1. O complemento: o poder de polícia

Para investigar o sentido da expressão “poder de polícia” no artigo 145, II, da Constituição Federal, é fundamental oferecer um panorama das origens do instituto e das mudanças que ele experimentou ao longo do tempo, para só então passar ao exame dos dispositivos constitucionais e legais que tratam da questão sob a perspectiva do Direito Tributário vigente.

3.4.3.2.1.1. Origens do poder de polícia

Segundo GUSTAVO BINENBOJM, “polícia” e “política” têm a mesma raiz etimológica. Ambos os termos derivam do grego *politeía* e do latim *politia*, estando “... ligados ao surgimento da ‘polis’ e associados, portanto, à constituição e organização da cidade ou do Estado”⁴³². A raiz comum oculta, sob o mesmo vocábulo, duas formas distintas de organização social; enquanto

⁴³² **Poder de Polícia: Ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**, p. 24 e 451. No mesmo sentido: ODETE MEDAUAR, *Poder de Polícia: Origem, evolução, crítica à noção, caracterização*, in ODETE MEDAUAR e VITOR RHEIN SCHIRATO (orgs.), **Poder de Polícia na Atualidade**, p. 15. Alguns de nossos melhores dicionários de etimologia não apontam essa raiz comum. ANTONIO GERALDO DA CUNHA, por exemplo, aponta para o “... *lat. politia* – *ae. deriv. do gr. politeia*...”, como origem de “polícia” e para o “...*lat. tard. politica*, *deriv. do gr. politiké*...”, como étimo de “política” – **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**, *op. cit.*, p. 508-509. FRANCISCO DA SILVEIRA BUENO também indica o “*Lat. tard. politica*, *gr. politiké*...” como origem de “política” – **Grande Dicionário Etimológico-Prosódico da Língua Portuguesa** (*sic*), v. VI, p. 3118. Idêntica referência é verificada em JOSÉ PEDRO MACHADO – **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**, v. IV, p. 395. Em todo caso, parece claro que a palavra “polícia” está, de algum modo, “*Ligada, etimologicamente, ao vocábulo ‘política’, pois ambas vêm do grego ‘pólis’ (cidade, Estado)*...” – JOSÉ CRETELLA JUNIOR, **Direito Administrativo do Brasil**, v. IV, p. 21. Na “Política” de Aristóteles, por exemplo, o termo “*politeía*” (πολιτεία), que os dicionários associam à “polícia”, tem um significado abrangente, designando “... *em geral, ‘constituição’ ou ‘regime político’, ou, ainda, ‘cidadania’...*” – JOÃO SILVA LIMA, **Pólis e Politeía em Aristóteles: Estudo sobre a ética da cidadania na Política**, p. 15.

a “política” está ligada à vida na pólis, ao regramento autônomo e coletivo da vida social, a “polícia” está associada ao poder heteronormativo do *paterfamilias* sobre a esfera privada e familiar⁴³³.

Essa dualidade da palavra reflete o fato de que não havia, entre os gregos, uma separação muito nítida entre as esferas pública e privada. O indivíduo pertencia à cidade; era parte dela. Nas cidades-Estado do mundo helênico, a noção de “*politeía*” acabava por abarcar a generalidade da atuação administrativa, colhendo “... *todas as atividades da ‘polis’...*”, nos planos interno e externo⁴³⁴.

A Cidade Eterna, ao contrário da Hélade, “... *conheceu direitos individuais...*” desde muito cedo, pois, nela, o “... *afluxo de riquezas e escravos, entre outras razões, possibilitaram o forjar de um ‘jus privatus’, distinto do ‘jus publicus’*”⁴³⁵. Por isso, no Lácio e nas vastas projeções do domínio romano, a função policial foi desde muito cedo associada à de “... *guardiã do equilíbrio [entre] ... indivíduo e bem comum*” (acrescentamos, nos colchetes)⁴³⁶.

Na transição para o medievo, a polícia manteve-se ligada à harmonização dos interesses individuais e coletivos, mas “... *desprende[u]-se do aspecto relativo às relações internacionais...*”, ganhando traços de “... *atribuição regaliana...*”, privilégio conferido ao senhor feudal para “... *tudo fiscalizar, coagir e regulamentar dentro de seus domínios*”⁴³⁷ (adaptamos, nos colchetes). Nesse contexto, o senhor detinha, perante seus vassalos e servos, o *ius politiae*, cujo conteúdo abrangia tudo quanto “... *necessário à busca da boa ordem da ‘coisa pública’*”⁴³⁸ – expressão que, é claro, no contexto fragmentado do mundo medieval, deve ser entendida com todas as ressalvas possíveis.

Na era moderna, “... *a polícia passa da microesfera da família... para a macroesfera do Estado...*”, atingindo o seu apogeu⁴³⁹. O soberano,

⁴³³ BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 24.

⁴³⁴ ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, **O Poder de Polícia Fiscal**, p. 27.

⁴³⁵ *Ibid.*, p. 28-29. No mesmo sentido: LUÍS MANUEL FONSECA PIRES, **Limitações Administrativas à Liberdade e à Propriedade**, p. 135.

⁴³⁶ CLÓVIS BEZNOS, **Poder de Polícia**, p. 1-11. No mesmo sentido: HERALDO GARCIA VITTA – **Soberania do Estado e Poder de Polícia**, p. 52-53; e ESTÊVÃO GOMES – **Poder de Polícia no Direito Administrativo Contemporâneo**, p. 11 e 60.

⁴³⁷ LUÍS MANUEL FONSECA PIRES, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 136; JARBAS MEDEIROS, **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 416.

⁴³⁸ CLÓVIS BEZNOS, **Poder...**, *op. cit.*, p. 13.

⁴³⁹ GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 25.

visto, por seus súditos, como um *paterfamilias*, era considerado detentor de um poder absoluto, desprovido de limites. Nesse período, a atuação estatal associada à polícia tornou-se “... *tão importante que passou a se confundir com o próprio Estado*”, alcançando todos os domínios em que ele intervinha, à exceção da Justiça e das Finanças⁴⁴⁰. Por isso mesmo, é usual chamar esse modelo de ação administrativa de “Estado de Polícia”⁴⁴¹.

As doutrinas liberais, consagradas pelas revoluções burguesas que irromperam no fim do século XVIII, buscaram, em certa medida, domesticar a atividade policial, mediante o reconhecimento e positivação de direitos individuais e a submissão da Administração ao império da lei. Nesse contexto, a polícia passou a ser apenas uma função de um dos poderes estatais, não mais se confundindo com uma espécie de *patria potestas* do titular do poder. O seu sentido passou a ser menos o de um poder despótico, e mais o de uma atividade promovida para conter os excessos do individualismo, nos termos da lei e mediante a imposição de deveres negativos, por cujo cumprimento cabia ao Estado zelar, sobretudo nas áreas da segurança, da tranquilidade e da salubridade públicas⁴⁴². Foi disso que o Código do 3º do Brumário do ano IV (1795) incumbiu a “polícia administrativa”, por oposição à “polícia judiciária”⁴⁴³.

No Estado Social, ou de Bem-Estar, a polícia passou a servir não só à frenagem dos excessos no exercício de direitos individuais contrapostos, mas também à articulação dos “... *direitos, liberdades e garantias*... [individuais] *com os direitos sociais*” (acrescentamos, nos colchetes). Além disso, como o Estado passou “... *a atuar em áreas antes fora do seu alcance*...”, o poder de polícia estendeu-se a muitas outras searas e passou a abranger tanto a

⁴⁴⁰ Segundo ODETE MEDAUAR, “... *nos primórdios do século XVIII, ‘polícia’ designa o total da atividade pública interna, sem a justiça e as finanças*”. A autora explica, a partir de CHARLES-ÉDOUARD MINET, que “... *o Edito de Saint-Germain-en-Laye, baixado por Luís XIV, em 15 de março de 1667, é geralmente considerado o ato de nascimento da polícia moderna, por distinguir, pela primeira vez, as funções de justiça e as funções de polícia, visando estas a ‘assegurar o repouso do público e dos particulares, purgar a cidade do que pode causar desordens, buscar a abundância e fazer viver cada um segundo sua condição e seu dever’*” – Poder de Polícia: origem..., *op. cit.*, p. 15.

⁴⁴¹ ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia**..., *op. cit.*, p. 60.

⁴⁴² “... *foi com essa acepção geral, de administração, que o vocábulo se manteve até o final da Idade Média, difundindo-se o seu uso nos idiomas do romance, até que, sob o influxo das ideias liberais germinadas no século XVIII, concentrou-se o seu significado para a designação das atividades do Estado limitativas e condicionadoras das liberdades individuais*” – DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 437.

⁴⁴³ ODETE MEDAUAR, Poder de polícia: Origem..., *op. cit.*, p. 16.

imposição de deveres negativos, como a exigência de prestações positivas por parte do indivíduo em prol da coletividade⁴⁴⁴.

A partir do último quartil do século passado, o Estado Social passou a ser percebido como ineficiente e perdulário, o que fomentou o reavivamento de muitos postulados liberais. Todavia, ao contrário do que se poderia supor, isso implicou um recrudescimento, e não uma retração, da esfera de atuação do poder de polícia, sobretudo porque, em razão da transferência, aos particulares, de ações antes cometidas ao Estado, o Poder Público passou a atuar, nessas áreas, menos como prestador direto de utilidades aos cidadãos, e mais como fiscal das atividades deixadas a cargo dos particulares.

Esse apanhado revela que a polícia é um instituto antigo, e que ainda conserva algo do seu sentido original, embora tenha sofrido grandes transformações ao longo do tempo. A expressão “poder de polícia”, porém, é bem mais recente. A Suprema Corte americana invocou-a, pela primeira vez, ao julgar o caso *Brown vs. Maryland* (1827), em que chancelou a prerrogativa de os governos estaduais controlarem a entrada de mercadorias perigosas, mesmo à míngua de legislação federal que o autorizasse, por entender que essa competência era inerente ao “*police power*” das unidades federadas⁴⁴⁵.

Trata-se de um conceito evidentemente relacionado com o que deita raízes na Antiguidade, mas que, no direito norte-americano, assumiu outra feição, excedente da demarcação dos limites da atividade administrativa. De fato, naquelas paragens, o “poder de polícia” abrange, também, competências legislativas, o que explica o fato de o tema ter sido tratado, em tal contexto,

⁴⁴⁴ CAIO TÁCITO, O Poder de Polícia e seus Limites, **Revista de Direito Administrativo**, n. 27, p. 4; ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, **O Poder...**, *op. cit.*, p. 37-45.

⁴⁴⁵ Segundo LAURENCE TRIBE, “... o Presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos, Marshall, foi aparentemente o primeiro a empregar o rótulo ‘poder de polícia’ para referir-se às prerrogativas residuais de soberania, que os Estados não haviam cedido ao governo federal. No caso ‘Brown versus Maryland’, embora considerando que a cláusula de proteção ao comércio impedia Maryland de exigir que um importador estrangeiro fosse licenciado pelo Estado antes de vender produtos importados, Marshall proclamou: ‘O poder de impedir a entrada da pólvora é uma decorrência do poder de polícia, que inquestionavelmente permanece, e deve permanecer, com os Estados’”. Tradução livre. No original inglês: “Chief Justice Marshall was apparently the first to employ the rubric ‘police power’ to describe the residual prerogatives of sovereignty which the states had not surrendered to the federal government. In ‘Brown v. Maryland’, while holding that the commerce clause prevented Maryland from requiring a foreign importer to be licensed by the state prior to selling imported goods, Marshall proclaimed: ‘The power to direct the removal of gunpowder is a branch of the police power, which unquestionably remains, and ought to remain, with the States’” – **American Constitutional Law** (Direito Constitucional Americano), p. 405-406.

mais sob o ângulo do Direito Constitucional do que sob o prisma do Direito Administrativo⁴⁴⁶. Trata-se de uma perspectiva bastante distinta da encontrada na tradição romano-germânica, em que o poder de polícia sempre se apresentou com um sentido mais estrito, ligado à competência da Administração para reger o exercício da liberdade e da propriedade em prol da “ordem pública”⁴⁴⁷.

A doutrina do poder de polícia construiu-se, no Brasil, sob a influência de ambas as perspectivas; “... *do direito americano veio a expressão; do... europeu, o conteúdo*”⁴⁴⁸. Além disso, “... *os ventos do modelo norte-americano sopram com influência que se faz sentir...*” também nos aspectos formais e procedimentais associados ao instituto, principalmente pela ênfase no caráter judicial do seu controle⁴⁴⁹.

Entre as obras brasileiras pioneiras na alusão à categoria, destacam-se as de VICENTE PEREIRA DO REGO (1857), RUI BARBOSA (1915) e AURELINO LEAL (1918)⁴⁵⁰. Foi sobretudo a partir delas que o instituto se foi sedimentando na doutrina nacional, até vir refletido no direito positivo, que, desde a EC n. 18/1965, emprega a expressão “poder de polícia” na outorga de competência para a instituição de taxas.

Mais modernamente, o “poder de polícia” passou a ser alvo de severas críticas, em ambas as tradições jurídicas do Ocidente. Há desde impugnações à nomenclatura, até propostas no sentido do seu abandono total⁴⁵¹.

No direito continental, as objeções vão, sobretudo, na linha de que a expressão e/ou o próprio instituto trariam “... *um ranço autoritário na origem, além de não espelhar, com fidelidade, a multiplicidade das funções estatais que se acham sob seu manto...*”⁴⁵². Argumenta-se, nessa direção, que, sob o

⁴⁴⁶ JARBAS MEDEIROS, O Poder de Polícia..., p. 417; ADILSON RODRIGUES PIRES, A Doutrina das Taxas..., *op. cit.*, p. 96; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 158-159.

⁴⁴⁷ GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 88.

⁴⁴⁸ ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 27.

⁴⁴⁹ ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 76.

⁴⁵⁰ *Apud* GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 85, nota n. 140. RUI BARBOSA, **Commentários à Constituição Federal Brasileira**, v. V, p. 315; AURELINO DE ARAÚJO LEAL, **Polícia e Poder de Polícia**, p. 107. ODETE MEDAUAR menciona, ainda, as obras de VEIGA CABRAL (1859) e ALCIDES CRUZ (1910) – Poder de Polícia: origem..., *op. cit.*, p. 17.

⁴⁵¹ LUÍS MANUEL FONSECA PIRES, *v.g.*, substitui “... *os termos ‘poder de polícia’ ou ‘polícia administrativa’ por ‘limitações administrativas’*”, justificando-o pela oposição entre as ideias de Estado de Direito e Estado de Polícia – **Limitações...**, *op. cit.*, p. 130 e 137.

⁴⁵² PATRÍCIA BAPTISTA, Prefácio, *in* ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia...**, p. III.

amparo de categorias antiliberais, como “supremacia do interesse público”, “ordem pública” e “dever de sujeição geral”, o poder de polícia teria acabado por conservar “... o seu caráter intrinsecamente discricionário” e potencialmente autoritário, que carrega desde a Antiguidade⁴⁵³. No Brasil, tornou-se especialmente conhecida a doutrina de AGUSTÍN GORDILLO, para quem a ampliação das esferas de atuação do “poder de polícia” fez com que o instituto perdesse autonomia, pulverizando-se por toda a atividade estatal⁴⁵⁴.

No direito norte-americano, de modo semelhante, a partir do fim do século XIX, sob a pressão da defesa do individualismo, o *police power* passou a ser visto como um mecanismo com cuja invocação se pretendia justificar qualquer medida estatal, de modo a burlar a garantia do *due process of law* em sentido substantivo. Passou, por isso, a sofrer considerável constrição. Segundo ONOFRE BATISTA JÚNIOR, o “... caminho aberto pela 14ª Emenda, em 1868, colocou o ‘due process of law’ e o ‘state police power’ como expressões antagônicas”, cuja oposição deveria ser resolvida, caso a caso, pelo Judiciário⁴⁵⁵. A ideia de “poder de polícia” foi, então, paulatinamente substituída pela de “regulação”, que enfeixa prerrogativas típicas do *police power*, mas com maior exigência de subordinação à lei⁴⁵⁶.

Mais recentemente, alguns autores têm se insurgido contra algumas dessas críticas, defendendo a preservação do instituto e da expressão, com as adaptações necessárias às diretrizes do Estado democrático de direito e os ajustes relacionados ao chamado “giro pragmático”, caracterizado pela “... tendência à adoção de estruturas, conceitos, procedimentos e decisões administrativas que sejam aptos a produzir melhores resultados”, aí incluída uma maior busca por consensualidade, em detrimento da rigidez conceitual e procedimental que costuma caracterizar os institutos de direito público⁴⁵⁷.

⁴⁵³ GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 452-453.

⁴⁵⁴ **Tratado de Derecho Administrativo**, t. II, p. V-17.

⁴⁵⁵ **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 75.

⁴⁵⁶ ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 12-16.

⁴⁵⁷ GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 12. Entre essas obras, além da do autor citado, destacam as de ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia**, *op. cit.*, *passim* – ODETE MEDAUAR e VICTOR SCHIRATO, **Poder de Polícia na Atualidade**, *op. cit.*, *passim*; e JUAREZ FREITAS, Proposta de Revisão Conceitual do “Poder de Polícia Administrativa”, in HELENO TAVEIRA TÔRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 79-102.

É verdade que, para o tema das taxas, a discussão acerca de se a categoria e a expressão “poder de polícia” devem ou não ser preservadas não faz muito sentido, desde que a própria Constituição a empregou para conferir competência tributária aos entes federados (art. 145, II). Ainda assim, no esforço de compreender o exercício do “poder de polícia” como atividade cuja verificação faz legítima a incursão estatal no patrimônio particular, não é possível ficar indiferente às transformações pelas quais passou o instituto. É dessa tarefa que nos passamos a ocupar.

3.4.3.2.1.2. O conceito de “poder de polícia” para fins tributários

3.4.3.2.1.2.1. Introdução

O artigo 78 do CTN, na redação original, definiu “poder de polícia”, para fins da incidência de taxas, como “... *a 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 tranquilidade pública, ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos*” (sic). O Ato Complementar n. 34/1967 incluiu, entre os objetos do “interesse público” a ser protegido por meio da atividade policial, a “... *disciplina da produção e do mercado...*” e o “... *exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público...*”.

O fato de haver uma definição legal que, em princípio, a Constituição recepcionou (ADCT, art. 34, §5º), leva a doutrina tributarista a, de modo geral, não discutir o conceito de “poder de polícia”, limitando-se a parafrasear o texto legal. Em rigor, apenas os administrativistas é que têm examinado as dificuldades que circundam o significado da expressão, inclusive no que diz com o seu emprego para a definição das hipóteses de incidência das taxas.

Diante disso, procuraremos, nos próximos tópicos, cotejar o texto do CTN com algumas observações desses doutrinadores, com vistas tanto a

um refinamento do sentido do “poder de polícia” quanto à determinação das condições em que se deve dar o seu exercício para fins de instituição de taxas.

3.4.3.2.1.2.2. “Atividade da Administração Pública”

O primeiro aspecto a destacar, nesse esforço por compreender a mensagem do legislador, é que o CTN descreve o “poder de polícia” como uma “... *atividade da administração pública*”, vinculada a certos meios e fins, e que só ensejará taxa se exercida de modo “regular” (art. 77).

Ao fazê-lo, o legislador deixa claro, antes de tudo, que, apesar de aludir a um “poder” policial da Administração, está, na verdade, a descrever uma função administrativa, um feixe de competências conferidas a determinadas pessoas e órgãos para o cumprimento de suas tarefas constitucionais. Já de início, portanto, verifica-se que o “poder de polícia” apto a ensejar taxa não se confunde nem (i) com o poder absoluto a que remetem as noções mais remotas do instituto, nem (ii) com a atividade que o legislador promove com vistas a estabelecer os “... *contornos jurídicos da propriedade e liberdade dos administrados*”⁴⁵⁸. A lei remete, pois, ao sentido estrito de “poder de polícia”, que, na classificação de JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, está ligado apenas à atuação da Administração Pública, sem alcançar a atividade legislativa, como é próprio da tradição europeia⁴⁵⁹.

Em segundo lugar, ao associar o poder de polícia a uma atuação da Administração, o CTN deixa claro que está a aludir à polícia administrativa, e não à judiciária⁴⁶⁰.

Costuma-se distinguir a primeira das segunda categorias apontando para o caráter preventivo e a titularidade difusa daquela, em contraste com a

⁴⁵⁸ HERALDO GARCIA VITTA, **Poder de polícia...**, *op. cit.*, p. 22.

⁴⁵⁹ “Em sentido amplo, poder de polícia significa toda e qualquer ação restritiva do Estado em relação aos direitos individuais. Sobreleva nesse enfoque a função do Poder Legislativo (...). Em sentido estrito, poder de polícia se configura como atividade administrativa, ... prerrogativa conferida aos agentes da Administração, consistente no poder de restringir e condicionar a liberdade e a propriedade” – **Manual de Direito Administrativo**, p. 78.

⁴⁶⁰ Para LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, o “poder de polícia” a que alude a Constituição “...abarca tão-só a Polícia Administrativa, não sendo aplicável à Polícia Judiciária” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 104.

natureza repressiva e a titularidade específica desta. Na verdade, porém, a atenção a tais traços mais atrapalha do que ajuda a promover a diferenciação, desde que, por um lado, também há atividade preventiva na polícia judiciária e repressiva na polícia administrativa⁴⁶¹; por outro lado, muitas atividades de polícia administrativa são atribuídas a órgãos ou pessoas específicas, como ocorre, v.g., com as atribuições das agências reguladoras para expedir e executar normas nos respectivos setores de atuação. Ademais, as corporações incumbidas da polícia judiciária também acabam por realizar ações de polícia administrativa, como ocorre, e.g., quando fazem o policiamento do trânsito.

Assim, o efetivo traço distintivo entre a polícia judiciária e a administrativa só pode ser encontrado no objeto e no regime jurídico aplicável a cada categoria: a polícia judiciária visa à prevenção e persecução de ilícitos penais e atua sob o regime jurídico de direito penal e processual penal (CF, art. 144); a administrativa versa matéria alheia à criminal e opera sob o regime jurídico de direito administrativo (CF, art. 37)⁴⁶².

Finalmente, em terceiro ponto, ao dizer que se trata de uma atividade da Administração, o CTN evidenciou que as taxas de polícia só têm lugar quando a ação de polícia administrativa é exercida pela própria Administração, Direta ou Indireta, “... de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios...”, ex vi do artigo 37 da CF/1988.

Essa decisão está alinhada com a afirmação, feita pela generalidade da doutrina administrativista, no sentido da indelegabilidade da atividade policial, decorrente da ideia de que ela constitui uma “... *forma de manifestação da soberania estatal...*”, fundada na “... *supremacia geral...*” do Estado sobre os particulares, já que seu exercício envolve a aplicação de penalidades e a imposição de comandos executáveis independentemente de ordem judicial⁴⁶³.

⁴⁶¹ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO menciona, como exemplos de atividade repressora da Administração, no exercício do poder de polícia, a “... *apreensão de produtos farmacêuticos deteriorados ou alimentos impróprios para o consumo...*”, o “... *fechamento e a interrupção de espetáculo ofensivo à moralidade social...*” – **Curso...**, op. cit. p. 863.

⁴⁶² ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia...**, op. cit., p. 36-37; na mesma linha: HERALDO VITTA, **Poder de polícia...**, op. cit., p. 25-28; e CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, op. cit., p. 864.

⁴⁶³ *Ibid.*, p. 138-141. A propósito, a lei das parcerias público-privadas prevê expressamente a “... *indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado*” (art. 4º, III, da Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004).

É verdade que certas atividades inerentes à polícia administrativa vêm sendo exercidas por particulares, como as concessionárias de serviço público. As delegatárias dos serviços de abastecimento de água e energia elétrica, por exemplo, costumam atuar “... *com poder de autoridade para prevenir e reprimir ligações clandestinas de energia... ou a adulteração de medidores de consumo*”; as concessionárias do transporte público são frequentemente incumbidas de fiscalizar e disciplinar as ações dos usuários e de terceiros contra o aparato empregado na prestação do serviço; e assim por diante⁴⁶⁴. Fenômenos como esse têm inclusive gerado críticas ao dogma da indelegabilidade da atividade de polícia. Sem entrar na discussão a respeito de se tratar, mesmo, de casos de delegação do exercício do poder de polícia, não nos parece que ações dessa natureza, quando executadas por concessionários ou permissionários, sejam passíveis de custeio via taxa de polícia. Não só pelo fato de o CTN aludir apenas à atividade “da Administração Pública” como objeto da incidência de taxa, mas também por conta da já mencionada incompatibilidade entre o regime contratual a que se sujeitam esses delegatários e o emprego de taxa para o seu financiamento – distinção que, lembremos, tem sede constitucional. Ademais, atividades como as descritas estão relacionadas ao bom desempenho dos serviços públicos concedidos ou permitidos, de modo que podem muito bem ser consideradas parte do serviço e vir, assim, refletidas na composição da proposta do licitante e, bem assim, na tarifa.

Por outro lado, não há óbice a que sejam delegados a terceiros, não integrantes da Administração, “... *atos mediatamente de polícia ou instrumentais, não inerentemente estatais*...”⁴⁶⁵. Atos que não envolvam o exercício de força ou autoridade – pensemos, por exemplo, na instalação e manutenção de equipamentos de monitoramento de trânsito, no cumprimento de notificações *etc.* – podem perfeitamente ser financiados por taxas, compondo o custo a ser coberto pela Administração, mesmo que não sejam objeto de execução direta pelo Poder Público, pois é ele quem responde por sua execução, cabendo-lhe verificar o cumprimento das obrigações e remunerar os contratados.

⁴⁶⁴ Exemplos mencionados em ESTÊVÃO GOMES, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 45; e GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 362.

⁴⁶⁵ JUAREZ FREITAS, *Proposta de Revisão...*, *op. cit.*, p. 95.

Parte da doutrina entende que nem mesmo empresas públicas e sociedades de economia mista poderiam desempenhar atividade de polícia, porque, embora integrem a Administração, seguem, em grande medida, o regime jurídico de direito privado. Argumenta-se, em especial, que os empregados públicos celetistas não têm estabilidade e, assim, ficam sujeitos a pressões políticas no exercício do múnus público. Contudo, ao examinar a questão, num caso que versava sobre a possibilidade de aplicação de multas de trânsito por sociedade de economia mista, o STF considerou “... *constitucional a delegação do poder de polícia...*”, desde que feita, “... *por meio de lei, a pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Pública indireta, de capital social majoritariamente público, que prestem exclusivamente serviço público de atuação própria do Estado e em regime não concorrencial*” (tema n. 532 da repercussão geral)⁴⁶⁶.

No julgamento, a Corte entendeu que as estatais prestadoras de serviços públicos, “... *embora... de direito privado, possuem características que identificam traços de natureza jurídica híbrida, que ora se aproximam do regime de direito público, ora se afastam*”. Por isso, rechaçou a aventada incompatibilidade do regime de trabalho de seus empregados e o exercício de poder de polícia, pontuando, entre outras razões, que: (i) “... *a admissão de empregados públicos deve ser precedida de concurso público, característica que não se coaduna com a despedida imotivada*”; (ii) eles “... *se submetem... aos princípios constitucionais de atuação da Administração Pública constantes do art. 37 da Carta Política*”; e (iii) “... *eventuais interferências indevidas em sua atuação podem ser objeto de impugnação administrativa ou judicial*”⁴⁶⁷.

Novamente sem entrar no mérito do acerto ou desacerto desse posicionamento, questão que escapa aos limites deste trabalho, parece-nos que, sendo integrantes da Administração Pública (CF, art. 37, XIX e Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, art. 4º, II, “b” e “c”), as empresas públicas e as sociedades de economia mista se podem perfeitamente enquadrar na definição de agentes do “poder de polícia” e, portanto, ver as atividades dessa natureza custeadas mediante taxa.

⁴⁶⁶ **Recurso Extraordinário n. 633.782**, rel. Min. Luiz Fux, 26 out. 2020, p. 4.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, p. 3.

3.4.3.2.1.2.3. Que limita ou disciplina “*direito, interesse ou liberdade*”

Ao afirmar que a atividade de polícia ensejadora de taxa corresponde a uma atuação promovida com vistas a “limitar ou disciplinar” “*direito, interesse ou liberdade...*”, o legislador do CTN indica, em primeiro lugar, que se trata de ação normativa e, em segundo lugar, que ela recai, em princípio, apenas sobre a atividade privada, sem alcançar as ações dos entes públicos, exceto quando próprias do domínio econômico (CF, art. 173, §1º, I e II). Trata-se, pois, de ação predominantemente prescritiva, que incide sobre a atuação dos particulares, e que visa a compatibilizar o exercício dos direitos individuais do contribuinte – notadamente os de propriedade e liberdade – com os direitos (individuais e coletivos) de terceiros. Vai nessa linha a doutrina⁴⁶⁸.

A referência do CTN aos verbos “limitar” e “disciplinar” ajuda a distinguir a polícia administrativa dos serviços públicos, fazendo ver que, enquanto a atividade policial é exercida mediante a edição, fiscalização e execução de normas que incidem sobre o direito de particulares, o serviço público se cumpre mediante prestações de fato, consistentes na satisfação de uma necessidade coletiva, fruível individualmente. Como observa ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, no primeiro caso, “... *o Estado regulamenta atividades privadas...*”, no segundo, “... *ele toma a si próprio o encargo de satisfazer uma necessidade*” da coletividade⁴⁶⁹. Mesmo os atos de polícia que se assemelham a atividades de caráter prestacional, em razão da utilidade que geram aos seus destinatários – a expedição de um passaporte, por exemplo – têm inegável cariz normativo, traço ausente na prestação de serviços públicos.

⁴⁶⁸ Para HELY LOPES MEIRELLES, o poder de polícia “... *é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual*” – **Direito Administrativo**, p. 129. Para ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, ele corresponde ao “...*poder de estabelecer e executar normas jurídicas restritivas da propriedade ou da liberdade individual, em prol da coletividade...*” – **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 77-78.

⁴⁶⁹ **Direito dos Serviços Públicos**, *op. cit.*, p. 138.

Obviamente, a distinção é mais clara no plano teórico do que no dos fatos, pois, como observa LEANDRO PAULSEN, certas atividades “... são híbridas, implicando, ao mesmo tempo, fiscalização e prestação de serviço”, o que torna “... difícil identificar se se trata de taxa de serviço ou de taxa de polícia...”⁴⁷⁰. Contribui, para a distinção, a verificação de se a atividade estatal é executada com vistas a oferecer uma utilidade material à coletividade, ainda que referida ao contribuinte singular, ou a disciplinar ou restringir o exercício, por ele, de uma liberdade, como o STF já teve ocasião de pontuar⁴⁷¹.

Para diferenciar o exercício do poder de polícia de outras atividades normativas da Administração, é comum dizer-se que ele se caracteriza por ter fundamento numa relação de “sujeição geral”, assim entendida aquela em que não há um vínculo pré-estabelecido entre o particular e o Estado. À luz desse entendimento, não haveria verdadeiro exercício do “poder de polícia” nos casos em que a atuação reguladora e fiscalizadora tivesse por fundamento uma relação de “sujeição especial” entre o Estado e o administrado, como (i) nas ações de natureza disciplinar, tal qual a existente entre a Administração e seus servidores e entre ela e os delegatários da atividade notarial e registral⁴⁷²; (ii) nas relações hierárquicas, como a que há entre os órgãos e pessoas jurídicas que compõem o aparato estatal, por vezes chamada “tutela administrativa”; e (iii) nos liames contratuais, como os estabelecidos entre a Administração e os concessionários e permissionários de serviço público⁴⁷³. Ocorre que muitas

⁴⁷⁰ **Constituição e Código Tributário Comentados...**, *op. cit.*, p. 21.

⁴⁷¹ “Diferentemente do serviço público, que materializa uma utilidade colocada à disposição dos particulares, o poder de polícia mira os comportamentos privados que possam resultar em inconvenientes sociais, buscando orientá-los ao cumprimento do bem-estar geral, mediante o seu condicionamento às diretrizes normativas do sistema jurídico. Em qualquer caso, o seu conteúdo encerrará algum grau de restrição à liberdade de ação das pessoas, podendo ser exercido em diferentes momentos, preventivamente, concomitantemente ou repressivamente em ciclo de posituação que se inicia com a previsão legal, concretiza-se com o assentimento, reitera-se pela fiscalização e eventualmente encontra a necessidade da aplicação de sanção” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 20 abr. 2020, p. 27.

⁴⁷² Os notários e registradores estão sujeitos a fiscalização pelo Poder Judiciário, que lhes pode impor penalidades por infrações disciplinares – CF, artigo 236, §1º e Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994, artigos 31 a 37.

⁴⁷³ Segundo BANDEIRA DE MELLO, “... estão fora do campo da polícia administrativa os atos que atingem os usuários de um serviço público, a ele admitidos, quando concernentes àquele especial relacionamento. Da mesma forma, excluem-se de seu campo, por igual razão, os relativos aos servidores públicos ou aos concessionários de serviço público, tanto quanto os de tutela sobre as autarquias...” – **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 823-824. No mesmo sentido: HERALDO VITTA, **Soberania...**, *op. cit.* p. 64.

taxas são cobradas justamente com base na atividade ordenadora e fiscalizadora exercida sobre as serventias do foro extrajudicial e sobre os concessionários e permissionários de serviços públicos.

Embora praticamente ignorado pelos tributaristas, o tema é bastante controvertido entre os administrativistas, especialmente quando examinam a validade das taxas cobradas pelas agências reguladoras⁴⁷⁴. Para alguns autores, **(i)** todas as agências poderiam cobrar taxa pelas atividades de regulação e fiscalização que exercem; para outros, **(ii)** apenas as agências reguladoras de atividades econômicas – como a ANVISA (Agência Nacional da Vigilância Sanitária) ou a ANS (Agência Nacional de Saúde Suplementar) – e não as de serviços públicos – como a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) ou a ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) – é que poderiam ter, na taxa, o meio de custeio de suas atividades de polícia.

De modo geral, aqueles que defendem ser irregular cobrar taxa de polícia para fiscalizar serviços públicos concedidos e permitidos partem do pressuposto de que o exercício da polícia administrativa se fundaria no mencionado vínculo de sujeição geral, de modo que a sujeição especial estabelecida por um contrato de concessão não lhe poderia dar azo⁴⁷⁵; quem defende o contrário entende que a noção de “poder de polícia” empregada pela Constituição é capaz de abrigar as atividades de regulação e fiscalização praticadas no contexto de uma relação de sujeição especial, sob o fundamento de que, desde o ponto de vista material, essas atuações se equivalem; ou seja, para

⁴⁷⁴ De modo geral, quando tratam das taxas cobradas por agências reguladoras em razão da fiscalização de serviços públicos concedidos, os tributaristas sequer põem em dúvida que se trata de taxas de polícia. Assim, por exemplo: ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU, ao tratar das taxas de fiscalização cobradas pela Anatel em razão da fiscalização das concessionárias de telefonia – **Taxas de Fiscalização...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁷⁵ Nessa linha: “... a taxa de regulação não é um tributo; não há prestação de serviço público – que é executado pelos concessionários e permissionários – nem exercício do poder de polícia” – MARCOS JURUENA VILLELA SOUTO, **Desestatização: Privatização, concessões, terceirizações e regulação**, p. 459; “No que diz respeito às agências reguladoras de serviços públicos ou da exploração privada de monopólios ou bens estatais entendemos, sinteticamente, que não se trata de taxa propriamente dita, uma vez que a agência não exerce poder de polícia sobre os concessionários, mas sim um dever de fiscalização, fulcrado no contrato de concessão, inerente ao Poder Concedente ou titular do monopólio ou do bem (ex.: art. 4º, IX, Lei n. 9.984/00 e art. 11, I, Lei n. 9.427/96)” – ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**, p. 332; “É comum, ainda, nos contratos de concessão de serviço público a fixação de um preço, devido pelo concessionário ao concedente a título de remuneração dos serviços de supervisão, fiscalização e controle da execução do ajuste, a cargo deste último” – HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Administrativo...**, *op. cit.*, p. 252.

os partidários dessa segunda corrente, a noção de “poder de polícia”, ao menos para fins tributários, seria mais larga do que a apontada pelos teóricos do Direito Administrativo, pelo fato de abranger não só a atuação dos particulares no campo do domínio econômico, mas também a ordenação e disciplina das atividades que praticam no desempenho de um múnus público⁴⁷⁶.

Pensamos que a razão está com o segundo grupo. Por dois motivos.

Primeiro, porque o CTN, que se presume recebido pela Constituição, inclui, no campo das taxas de polícia, tanto a disciplina e fiscalização da “... *produção e do mercado*”, quanto a do “... *exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público...*”. Poder-se-ia pensar que o legislador teria incorrido em redundância ao aludir, ao mesmo tempo, à disciplina “da produção e do mercado” e à regulação do exercício das “atividades econômicas”, dado que o campo da atividade econômica em sentido estrito é justamente o da “... *produção e do mercado...*”, isto é, da “...*produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços*” (CF, art. 173, §1º). Contudo, é oportuno lembrar, com EROS GRAU, que a Constituição empregou a expressão “atividade econômica” ora num sentido estrito, em que ela se opõe à noção de serviço público (arts. 173, *caput* e §1º e 175), ora num sentido amplo, em que ela o abarca (arts. 170 e 174). E é justamente ao se valer da locução nesse segundo sentido, mais largo, que a Constituição se refere à atuação do Estado como “... *agente normativo e regulador da atividade econômica...*” (art. 174). Ou seja, é exatamente ao tratar da seara da regulação, em que se situa o exercício do poder de polícia, que o constituinte dá, à noção de “atividade econômica”, um sentido mais ancho, capaz de abarcar a

⁴⁷⁶ “... a atividade do concedente que compõe a hipótese de incidência da taxa de fiscalização corresponde materialmente a alguns dos aspectos do exercício do poder de polícia *stricto sensu*, mesmo estando-se diante de relação especial de direito público (...). A fiscalização é dever fundamental do concedente na relação concessionária... [e] ... abrange todo o ciclo configurador do assim denominado ‘poder de polícia’ administrativo: informação, prevenção, vigilância, ordenamento e punição. (...). Logo, é válida a defesa de que a locução constitucional ‘poder de polícia’ igualmente contempla, para fins estritamente tributários, a fiscalização oriunda da relação administrativa especial que se estabelece entre concedente e concessionário” (acrescentamos, nos colchetes) – EGON BOCKMANN MOREIRA, **Di-
reito das Concessões...**, *op. cit.*, p. 217-218.

fiscalização da prestação do serviço público por particulares, e não apenas relações jurídicas fundadas na sujeição geral⁴⁷⁷.

Em segundo lugar, embora operem sob regimes jurídicos distintos, a regulação e a fiscalização da atuação dos delegatários de serviço público são atividades materialmente semelhantes às empreendidas sobre a atividade privada, ensejando ações e custos de equivalente natureza, de modo que não parece haver justificativa razoável, do ponto de vista da igualdade (CF, art. 150, II), para admitir que apenas uma delas seja alvo da tributação.

Ademais, as taxas de polícia cobradas por agências reguladoras, tanto as incidentes sobre atividades econômicas em sentido estrito, como as relativas a serviços públicos delegados a particulares, têm tido sua validade chancelada pelo Supremo Tribunal Federal, sem grandes questionamentos. Mesmo em casos que não versam matéria tributária, a Corte tem associado a fiscalização de aspectos inerentes ao cumprimento dos contratos de concessão ao exercício da polícia administrativa pelo poder concedente⁴⁷⁸.

No único caso em que, pelo que sabemos, o STF discutiu, sob o ângulo tributário, a questão atinente à possibilidade de as taxas de polícia abrangerem a fiscalização exercida sobre a execução de serviços públicos, concluiu pela constitucionalidade de uma lei estadual que instituía um selo de controle dos atos dos serviços notariais e de registro, como instrumento da fiscalização sobre eles exercida pelo Judiciário (CF, art. 236, §1º). Na ocasião,

⁴⁷⁷ Segundo EROS GRAU, “... *inexiste, em um primeiro momento, oposição entre atividade econômica e serviço público; pelo contrário, na segunda expressão está subsumida a primeira. (...) Serviço público... é o tipo de atividade econômica cujo desenvolvimento compete preferencialmente ao setor público (...). Daí a verificação de que o gênero – atividade econômica – comporta duas espécies: o serviço público e a atividade econômica. (...) A seguinte convenção, então, proponho: atividade econômica em sentido amplo conota gênero; atividade econômica em sentido estrito, a espécie. (...) Por certo que, no art. 173 e seu §1º, a expressão conota atividade econômica em sentido estrito. (...) Trata-se, aqui, de atuação do Estado... como agente econômico, em área da titularidade do setor privado. (...) No que tange ao art. 174, no entanto, a expressão ‘atividade econômica’ é utilizada noutro sentido. Alude, o preceito, a ‘atividade econômica em sentido amplo’. (...) Finalmente, no que concerne ao art. 170, caput, nele a expressão ‘atividade econômica conota o gênero, não a espécie’ – A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, p. 93-99.

⁴⁷⁸ O STF associou ao exercício do poder de polícia a aplicação de multa, por uma agência reguladora fluminense, em face da companhia local de distribuição de gás, “... *por descumprimento de normas contratuais acerca da elaboração de um diagnóstico completo das perdas de gás*” – **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 853.224**, rel. Min. Dias Toffoli, 9 jun. 2015, p. 3. Também relacionou ao “poder de polícia” a fiscalização, por agência paraense, dos “serviços de transporte intermunicipal” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.677**, rel. Min. Rosa Weber, 3 dez. 2021, p. 1-18.

curiosamente, quem ficou vencido foi justamente o Ministro EROS GRAU, que, em seu voto, defendeu que a atividade de polícia “... *limita ou disciplina ‘direito, interesse ou liberdade’*”, de modo que incidiria apenas “... *sobre atividade de particulares...*”, não alcançando o serviço notarial e registral, correspondente a uma “... *função pública...*”⁴⁷⁹. Em sua fundamentação, o Ministro partiu da previsão do CTN segundo a qual o poder de polícia limita ou disciplina “direito, interesse ou liberdade”, mas parece não haver atentado para a parte final do dispositivo, que alude às “... *atividades econômicas [em sentido amplo] dependentes de concessão ou autorização do Poder Público...*” (esclarecemos, nos colchetes) como alvo do poder de polícia. Isto é, GRAU acabou não levando em conta a distinção, por ele próprio construída, entre “atividade econômica em sentido amplo”, que abrange os serviços públicos, e “atividade econômica em sentido estrito”, que com eles rivaliza.

Por essas razões, parece-nos que o exercício do “poder de polícia”, a que alude a CF/1988, pode perfeitamente abrigar a atividade de fiscalização da atuação de notários, registradores e concessionários e permissionários de serviços públicos, não recaindo, única e exclusivamente, sobre relações jurídicas fundadas na chamada “sujeição geral” dos particulares ao Estado.

3.4.3.2.1.2.4. Que “... *regula a prática de ato ou a abstenção de fato...*”

Há quem diga que o poder de polícia se distinguiria de outras funções administrativas porque, ao exercê-lo, a Administração atuaria impondo abstenções. Nesse sentido, defende JANCZESKI que, como regra, “... *o poder de polícia não pretende uma atuação do particular, mas uma abstenção*”⁴⁸⁰.

No entanto, são numerosos, e não excepcionais, os casos em que o Estado, no exercício do poder de polícia, exige do contribuinte prestações positivas. Basta pensar nas obrigações impostas ao dono da obra para a ob-

⁴⁷⁹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.151**, rel. Min. Ayres Britto, 8 jun. 2005, p. 40.

⁴⁸⁰ **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 59.

tenção do “habite-se”, nas condicionantes exigidas do empresário para a outorga de licença do Corpo de Bombeiros, ou nas imposições de prestações positivas que as agências reguladoras, no exercício do dever de fiscalização, fazem a concessionários e permissionários de serviços públicos.

Atento a essa realidade, o legislador do CTN fez tanto a regulação da “... *prática de ato*...” quanto a da “... *abstenção de fato*...” abrangidas pelo exercício do poder de polícia ensejador de taxa.

3.4.3.2.1.2.5. “... *em razão de interesse público*...”

O CTN complementa a definição de “poder de polícia” dizendo que, para restar configurado o seu exercício, a regulação do ato ou omissão do particular deve ser promovida “... *em razão de interesse público*...”.

“Interesse público” é um conceito “... *rebelde a definições*...” e cuja natureza e função ideológicas não se podem menosprezar⁴⁸¹. Muitos atacam o emprego de locução tão vaga para legitimar o agir estatal⁴⁸². Não se pode, contudo, fazer tábula rasa do alcance normativo da expressão, que é mencionada, só no texto constitucional, doze vezes. Ademais, se bem interpretada, a sua abertura semântica possibilita que ela seja instrumentalizada “... *em benefício da própria ideologia democrática*...”⁴⁸³.

É de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO o conceito de “interesse público” mais difundido entre os administrativistas brasileiros. O autor confere ao instituto um caráter estrutural, formal, ao defini-lo como “... *o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo*

⁴⁸¹ DANIEL WUNDER HACHEM, **Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público**, p. 152. Em linha semelhante: EMERSON GABARDO e MAURÍCIO REZENDE, O Conceito de Interesse Público no Direito Administrativo Brasileiro, **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 115, p. 271.

⁴⁸² HUMBERTO ÁVILA, Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular, in DANIEL SARMENTO (org.), **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**, p. 176 e 211; MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 44.

⁴⁸³ DANIEL W. HACHEM, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 155.

*simples fato de o serem*⁴⁸⁴. A seu ver, o interesse público corresponde ao chamado “interesse coletivo primário”, aquele formado por um plexo unificado de interesses individuais coincidentes, o que remete aos próprios interesses protegidos pelo direito positivo.

Essa conceituação é importante porque deixa claro que o interesse público não se confunde com o da Administração nem se contrapõe aos interesses individuais, sendo, ao contrário, parte deles⁴⁸⁵. Por um lado, como observa MARÇAL JUSTEN FILHO, tomar o interesse público pelo estatal geraria “... um raciocínio circular: o interesse seria público porque atribuído ao Estado, e seria atribuído ao Estado por ser público”⁴⁸⁶; por outro, o destaque aos interesses individuais tem a virtude de associar o interesse público tanto aos direitos da maioria quanto aos da minoria, o que é muito relevante para compatibilizar a ideia de interesse público com o regime democrático. A história recente está plena de exemplos de que prestigiar, sempre, a vontade da maioria, em detrimento das pretensões da minoria, resulta em autoritarismo.

A noção de “interesse público”, portanto, não deve ser associada nem à tutela dos interesses do Estado, nem à proteção dos interesses da maioria da sociedade, mas ao resguardo dos direitos fundamentais e à promoção dos objetivos da República (art. 3º).

Assentado nessas premissas, DANIEL WUNDER HACHEM propõe uma distinção que nos parece especialmente relevante para o controle da regularidade da invocação do interesse público como fundamento para o exercício do poder de polícia. Segundo ele, pode-se falar em interesse público tanto num sentido amplo como num sentido estrito. (i) No primeiro caso, o interesse público constitui um limite *negativo* à atuação estatal, expressando-se pela pura e simples submissão da Administração à lei e ao Direito; o Estado atende ao interesse objetivado na norma jurídica quando a aplica de acordo com a finalidade a que ela se destina, sem a desviar para o atendimento de outro propósito. É esse o tipo de interesse público cuja presença se exige nos atos de polícia predominantemente vinculados, como é o caso, *v.g.*, da gene-

⁴⁸⁴ Curso..., *op. cit.*, p. 62.

⁴⁸⁵ DANIEL W. HACHEM, *Princípio...*, *op. cit.*, p. 156.

⁴⁸⁶ Curso..., *op. cit.*, p. 44.

ralidade dos processos de licenciamento. **(ii)** Tomado em sentido estrito, o interesse público opera como um limite *positivo* à ação do Estado, porque diz, **(ii.a)** de um lado, com os casos em que a existência de um interesse geral, qualificado pelo direito, é requisito específico para habilitar a atuação administrativa – como ocorre, *e.g.*, com as exigências de “necessidade ou utilidade pública” ou “interesse social” para a desapropriação ou requisição da propriedade particular (CF, arts. 5º, XXV e XXIV e 184) – e, **(ii.b)** de outro, com os casos em que a lei outorga à Administração a competência para identificar o interesse público a ser tutelado no caso concreto, de modo a fazer com que um interesse geral prepondere sobre um interesse específico, individual ou coletivo, como é comum nos casos em que o poder de polícia é exercido por meio de competências discricionárias.

A principal diferença entre as duas perspectivas é que, como o interesse público em sentido estrito é fundamento positivo – e não mero limite negativo – do agir administrativo, exige-se, para a validade da atuação pública em que invocado, não só a conformidade do ato administrativo com a lei e com a sua finalidade, mas também a sua motivação expressa, com a exposição das razões pelas quais se tutelou, em maior ou menor medida, um direito ou interesse em detrimento de outro. Essa exigência pode ser deduzida tanto do princípio da publicidade administrativa (CF, art. 37), quanto, no caso da Administração Federal, da previsão do artigo 50, I, da Lei n. 9.784/1999, que a obriga a motivar os atos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses⁴⁸⁷. Isso significa que a invocação genérica do interesse público não basta para justificar a prática de atos de polícia discricionários. Exatamente porque regula ou limita o exercício de um direito individual, no espaço de conformação deixado à Administração, a motivação do ato de polícia deve estar sempre relacionada à proteção do direito de outrem e/ou à promoção de um fim preconizado pela Constituição.

Deve-se acrescentar, ainda, que a referência do artigo 78 do CTN ao “interesse público” abrange a expressão tanto em seu sentido amplo como em seu sentido estrito, como se infere da multiplicidade de objetos a que o

⁴⁸⁷ DANIEL WUNDER HACHEM, *Princípio...*, *op. cit.*, p. 161-194.

exercício do poder de polícia ensejador de taxa se pode aplicar. De fato, segundo o dispositivo, o “interesse público” a fundamentar o exercício do poder de polícia pode ser “... *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*” (sic). Há, aí, tanto casos em que se tutela o interesse público pela mera observância da lei, quanto hipóteses em que o administrador exerce competência discricionária e, portanto, deve motivar suas escolhas.

Aliás, como observa JANCZESKI, a referência genérica a “... *direitos individuais ou coletivos...*”, constante do fim do dispositivo, indica claramente que a “... *enumeração do art. 78, apesar de abrangente, não é taxativa, não afastando outros interesses públicos que poderão justificar a cobrança...*”⁴⁸⁸. A proteção ao meio ambiente, por exemplo, frequentemente invocada para a ação policial e para a instituição de taxas de polícia – e recentemente elevada a princípio constitucional tributário (CF, art. 145, §3º, introduzido pela EC n. 132/2023) – embora não referida expressamente no dispositivo, está evidentemente abarcada por ele, e vem efetivamente sendo apontada como hipótese de incidência das taxas⁴⁸⁹.

3.4.3.2.2. O verbo (e os advérbios)

3.4.3.2.2.1. Introdução

Depois de examinar o complemento (“poder de polícia”), cabe averiguar o sentido do verbo “exercer” e dos advérbios que exigem que tal ação seja “regular” e “efetiva” para justificar a cobrança de taxa.

⁴⁸⁸ **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 60. No mesmo sentido: REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 66; ONOFRE BAPTISTA JÚNIOR, **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 78.

⁴⁸⁹ O trabalho de FELIPE LISBOA BORGES, por exemplo, é especificamente voltado ao tema: **Tributação Ambiental: Um estudo das taxas verdes no Brasil**, *passim*.

3.4.3.2.2. Exercer

O verbo “exercer” provém do latim “exercere” e “... *significa pôr em ação; fazer valer; praticar; ou fazer uso de alguma coisa*”⁴⁹⁰. Tem o sentido de “executar”, “desempenhar”, ou “cumprir”. Segundo EDGARD NEVES DA SILVA, o termo “exercício” está associado a “... *uma ideia dinâmica, de prática efetiva de atos...*”⁴⁹¹.

O exercício do poder de polícia, entendido como a atividade que a Administração promove com vistas a harmonizar o exercício de direitos individuais com outros direitos, individuais ou coletivos, abrange tanto (i) a produção de normas gerais e abstratas, no exercício da atividade regulamentar, quanto (ii) a produção de normas individuais e concretas delas derivadas – v.g. a expedição de uma licença ou auto de infração – quanto, ainda, (iii) a fiscalização do cumprimento de umas e outras⁴⁹².

Entretanto, em razão da exigência constitucional de que a ação administrativa descrita no suposto da norma tributária se dirija a contribuintes determinados, a produção de atos normativos inespecíficos não pode ensejar taxa de polícia. Como aponta RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, embora o poder de polícia se explice “... *em atos gerais e abstratos (leis, decretos, portarias) ou em atos específicos de concreção..., a disciplina regulamentar ou o poder regulamentar dos órgãos administrativos... nunca enseja a cobrança de qualquer taxa*” (sic)⁴⁹³.

⁴⁹⁰ MATHEUS CARVALHO VIEIRA, O Conceito de ‘Exercício’ para a Teoria Geral do Direito, p. 1; ANTONIO GERALDO DA CUNHA, **Dicionário Etimológico...**, op. cit., p. 279.

⁴⁹¹ Taxas, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Curso de Direito Tributário**, p. 1014.

⁴⁹² “No domínio do que chamamos de Polícia Administrativa, a Administração atua em ‘intervenções gerais e abstratas’, através dos regulamentos administrativos e, de forma ‘concreta e específica’, através de autorizações, licenças, vistorias, enfim, atos administrativos e operações materiais de aplicação das leis aos casos concretos”, os quais abrangem “...medidas ‘preventivas’ (fiscalização, vistorias, ordem, notificação, autorização, licença), ou medidas ‘repressivas’ (interdição de atividades, apreensão de mercadorias deterioradas)” – ONOFRE BAPTISTA JÚNIOR, **O Poder de Polícia...**, op. cit., p. 84-85.

⁴⁹³ **Taxas de Polícia**, op. cit., p. 42. Corrobora-o ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao dizer que “... não é qualquer ato de polícia que autoriza a tributação..., mas tão somente o que se traduz em um agir concreto e específico da Administração...” – **Curso...**, op. cit., p. 532.

Em outras palavras, apenas os atos e procedimentos administrativos relacionados (i) à produção de normas individuais e concretas e (ii) à fiscalização do cumprimento de (ii.a) normas gerais e abstratas ou (ii.b) individuais e concretas, é que podem configurar o “exercício do poder de polícia” apto a autorizar a exigência de taxa.

3.4.3.2.2.3. Regularmente

Como dito anteriormente, ainda que a Constituição não o afirme de modo expresso, a regularidade da ação estatal é condição tanto para a incidência das taxas de polícia como para as de serviço público⁴⁹⁴. Contudo, o fato de o CTN, em seu artigo 78, parágrafo único, versar especificamente sobre a regularidade do exercício do poder de polícia, buscando inclusive definir em que ela consistiria, impõe-nos alguma reflexão adicional acerca do seu conteúdo.

Segundo o dispositivo, o exercício do poder de polícia é regular *“...quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”* (sic).

Conquanto preenhe de conceitos indeterminados, o sentido do dispositivo pode ser razoavelmente inferido se lido em conjunto com o artigo 2º, *caput*, da lei da ação popular (Lei n. 4.717/1965), que estabelece, em linhas gerais, as condições de validade dos atos administrativos. Esse cotejo revela que só poderá dar azo a taxa regular o ato de polícia promovido *“... pelo órgão*

Em sentido contrário, JARBAS MEDEIROS reputava possível haver *“... taxas oriundas do poder regulamentar de polícia e taxas advindas do poder fiscalizatório de polícia”* – O Poder..., *op. cit.*, p. 431.

⁴⁹⁴ Nesse sentido: *“Embora a Constituição não o diga de forma expressa, o exercício do poder de polícia somente renderá ensejo à cobrança de taxa se for regular, legítimo. Isso é óbvio e não necessitaria ser dito pela Constituição, porquanto uma atividade ilícita do Poder Público não pode... redundar na criação de obrigações jurídico-tributárias para os particulares”* – ANDREI PITTEN VELLOSO, **Constituição Tributária...**, *op. cit.*, p. 30; *“A inexistência do vocábulo ‘regular’... não é importante, visto que a regularidade do ato de polícia, como de qualquer atividade regrada, deve ser pressuposto lógico, implícito, de sua validade”* – BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.* p. 165-166.

competente...”, ou por pessoa cujas “atribuições legais” incluam a sua execução; e que será inidôneo, para tanto, o ato de polícia que exceda os “... *limites da lei aplicável...*”, por “... *vício de forma...*” ou “... *ilegalidade do objeto*”, consistentes na inobservância “... *de formalidades indispensáveis...*”, ou na produção de resultado que importe “... *violação de lei, regulamento ou outro ato normativo*”.

Além disso, os atos de polícia, mesmo quando envolvam atuação discricionária, serão irregulares, não dando origem a taxa válida, se fundados em “... *matéria de fato ou de direito... materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido*”, ou se praticados com “desvio de finalidade”, caracterizado “... *quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência*”.

Embora já tenhamos tangenciado o tema ao tratar do “interesse público”, o CTN, nesse ponto do dispositivo, deixa muito claro que “... *o exercício do poder de polícia nem sempre é discricionário*”⁴⁹⁵. Aliás, ele não só aponta que a discricionariedade na seara policial é contingente, como evidencia o seu caráter excepcional; afinal, ao empregar, na porção derradeira, a expressão “... *tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária...*”, o legislador reconhece que, em regra, ela não o é⁴⁹⁶.

Essa previsão é importante porque o poder de polícia é tradicionalmente associado à soberania estatal, donde a tendência a lhe atribuir uma intrínseca – ou, pelo menos, predominante – discricionariedade, que permitiria à Administração agir livremente na imposição de restrições à liberdade e à propriedade, mediante a invocação de noções largas como “ordem pública” e “supremacia do interesse público”⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 40.

⁴⁹⁶ Para ilustrar a distinção, costuma-se apontar a licença (cujo instrumento é o alvará, ou equivalente) como ato vinculado, e a autorização como ato discricionário – *Ibid.*, p. 45; JUAREZ FREITAS, Proposta de Revisão..., *op. cit.*, p. 86-87.

⁴⁹⁷ A associação entre “poder de polícia” e soberania é muito frequente. Por exemplo, citando RUI BARBOSA e GERALDO ATALIBA, RÉGIS F. DE OLIVEIRA observa que “... *o poder de polícia é inerente à soberania...*”, e “... *a toda pessoa pública*” – **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 37. Na mesma linha, HERALDO VITTA – **Soberania...**, *op. cit.*, p. 64. Igualmente reiterada é a ligação entre “poder de polícia” e discricionariedade; assim, v.g., diz JOSÉ CRETELLA JUNIOR: “... *a atividade da polícia não é arbitrária, mas discricionária...*”, “... *o poder de polícia é a faculdade discricionária...*” – *Polícia e Poder de Polícia*, p. 16 e 29.

Embora esses fundamentos mais tradicionais do poder de polícia estejam presentes na alusão do artigo 78 do CTN à “ordem” e ao “interesse público”, e mesmo que o Código tenha sido produzido num período marcado pelo autoritarismo, sua redação é perfeitamente permeável aos influxos democráticos que ressignificaram o instituto. Hoje, o poder de polícia finca seus alicerces menos na soberania estatal e mais na “... *relação entre os direitos fundamentais e a democracia...*”, em torno da qual se estrutura o Estado democrático de direito. Nessa nova perspectiva, não há, “... *em termos apriorísticos, nem supremacia geral em favor do Estado, nem sujeição geral em desfavor dos particulares, mas um conjunto maleável de conformações possíveis entre posições individuais e coletivas...*”⁴⁹⁸.

Note-se, para confirmá-lo, que o Código prevê, como objeto do poder de polícia, a “limitação ou disciplina” de “direitos, interesses ou liberdades” privados em face da necessidade de tutelar outros “direitos individuais ou coletivos”, o que revela que nem sempre o seu exercício implicará uma restrição a um direito ou interesse individual em favor de um interesse estatal.

Portanto, essa disciplina do exercício de direitos individuais, a que alude o CTN, deve ser lida como uma competência que nem é intrinsecamente discricionária, nem está necessariamente fundada na supremacia geral do Estado em detrimento dos particulares.

Além disso, como destaca JUAREZ FREITAS, também está entre as condições de regularidade do exercício do poder de polícia a observância do postulado da proporcionalidade, que se cumpre mediante o emprego de meios adequados, necessários e suficientes ao atingimento do fim preconizado na norma de competência. A exigência de proporcionalidade implica o dever de o Estado, ao exercer as competências de regular e fiscalizar, só lançar mão “... *das providências mais enérgicas como última ‘ratio’... sacrifica[ndo] o mínimo para preservar o máximo de direitos fundamentais*” (adaptamos, nos colchetes). Nessa ordem de ideias, será irregular, por exemplo, a atuação administrativa que submeta o “... *fiscalizado a situações vexatórias...*”, ou que, “... *à guisa de retirar de circulação alimentos deteriorados, destr[ua] o*

⁴⁹⁸ GUSTAVO BINENBOJM, **Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 65.

estabelecimento...” (adaptamos, nos colchetes)⁴⁹⁹. Esses casos de atuação excessiva, desproporcional, são, aliás, facilmente subsumíveis à hipótese de “*abuso... de poder*”, cuja verificação igualmente constitui óbice à incidência da taxa de polícia, nos termos do artigo 78, parágrafo único, do CTN.

Finalmente, como consequência da exigência de regularidade, para poder ensejar taxa, o exercício do poder de polícia “... *em hipótese alguma poderá acarretar dever indenizatório...*”⁵⁰⁰. Reconhecida a ilegalidade do agir administrativo, caberá não apenas a indenização dos danos eventualmente sofridos pelo particular, mas também a restituição da taxa que tenha sido paga em função da sua execução.

3.4.3.2.2.4. Efetivamente

Além de não se admitir a instituição de taxa por ação policial irregular, também não se admite que ela seja cobrada em função de atuação administrativa meramente potencial.

O texto constitucional (art. 145, II) não deixa dúvida a esse respeito. Por um lado, como observa BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ele estabelece que a taxa deve ser “... *arrecadada ‘em razão do exercício do poder de polícia’...*”, e não em função do mero aparelhamento da Administração para esse exercício⁵⁰¹. Por outro, o constituinte somente pôs à disposição do legislador a alternativa entre vincular a tributação à atuação “efetiva ou potencial” ao tratar da taxa de serviço⁵⁰².

⁴⁹⁹ Proposta de Revisão... *op. cit.*, p. 89-91. Não se trata de franquear ao administrador “... *escolher, ao seu alvedrio, os atos que lhe pareçam mais convenientes, desde que previstos em lei*” – LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 105 – mas de circunscrever sua atuação aos limites impostos pela proporcionalidade. Como aponta ONOFRE A. BATISTA JÚNIOR, “... *mesmo na esfera de discricionariedade, o objeto do ato de polícia, além de lícito e idôneo, deve ser proporcional*”; a ação “... *deve ser adequada...*; se ater ao necessário... e... *ajustada ao interesse concreto...*” – **O Poder de Polícia...**, *op. cit.*, p. 127.

⁵⁰⁰ JUAREZ FREITAS, Proposta de Revisão..., *op. cit.*, p. 96.

⁵⁰¹ **Doutrina e Prática...**, *op. cit.* p. 163

⁵⁰² Como diz RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, no art. 145, II, da Constituição, “... *a potencialidade se refere apenas à taxa de serviço e não à de polícia*” (*sic*) – **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 44.

Por isso, diz ANDREI PITTEN VELLOSO, assim como “... o exercício irregular do poder de polícia, o seu não exercício não rende ensejo à instituição e tampouco à cobrança de taxa”⁵⁰³. Reforça-o BUSSAMARA, ao consignar que apenas “... o efetivo desempenho (nunca potencial) dessa atividade dirigida ao administrado” justifica a cobrança de taxa⁵⁰⁴. CARRAZZA exemplifica a aplicação do raciocínio, apontando que a mera “... possibilidade, aberta a todos, de obter passaporte... não autoriza a exigência da taxa respectiva, que somente será devida havendo atos administrativos... imediatamente relacionados à pessoa do contribuinte”⁵⁰⁵.

Doutrina e jurisprudência são concordes em relação a esse ponto. Há, no entanto, severa divergência quanto a quem competiria provar a efetividade da atuação estatal – se ao Fisco ou ao contribuinte – e quanto ao que é necessário para a caracterizar.

Partindo da premissa de que a efetividade da ação estatal se presume, o STF proferiu numerosos arestos no sentido de que nem mesmo a existência de um órgão regulador e fiscalizador constituiria pressuposto para a cobrança de taxa de polícia⁵⁰⁶. Outros precedentes ao menos exigem que haja um órgão administrativo dedicado ao exercício da função, mas consideram que isso bastaria para presumir a efetividade do exercício do poder de polícia, ante a sua “notoriedade”⁵⁰⁷. E, em ambos os casos, a Corte vem atribuindo ao contribuinte o ônus de demonstrar a ausência de efetiva atuação.

Ao examinar a questão em sede de repercussão geral (tema n. 217), o Tribunal reafirmou que não cabe taxa de polícia pelo exercício meramente potencial da atividade estatal; ao mesmo tempo, todavia, considerou que “... a existência do órgão administrativo não é condição para o reconheci-

⁵⁰³ **Constituição Tributária Interpretada**, *op. cit.* p. 31.

⁵⁰⁴ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 85.

⁵⁰⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 534.

⁵⁰⁶ **Recurso Extraordinário n. 198.904**, rel. Min. Ilmar Galvão, 27 set. 1996, p. 1-4; **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 396.846**, rel. Min. Cezar Peluso, 29 ago. 2008, p. 1-7.

⁵⁰⁷ **Recurso Extraordinário n. 80.441**, rel. Min. Moreira Alves, 28 abr. 1978, p. 1; **Recurso Extraordinário n. 115.213**, rel. Min. Ilmar Galvão, 13 ago. 1991, p. 1; **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 222.252**, rel. Min. Ellen Gracie, 17 abr. 2001, p. 1.

mento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização”, ainda que sirva para “... inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente”⁵⁰⁸.

Forte no entendimento de que a cobrança de taxa pressupunha o efetivo – e não meramente virtual – exercício do poder de polícia, o Superior Tribunal de Justiça chegara a editar o enunciado n. 157 de sua súmula, segundo o qual é “... *ilegítima a cobrança de taxa... na renovação da licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial*”. Os arestos que fundamentaram a edição do verbete iam no sentido de que não haveria exercício efetivo do poder de polícia nos anos seguintes ao da instalação do empreendimento, a menos que uma mudança no quadro fático justificasse nova intervenção concreta da Administração. Contudo, com a adoção, pelo STF, da posição de que “... *nem sempre é ilegal a taxa para renovação de licença...*” de localização, sendo ela admissível desde “... *que haja órgão administrativo que execute o poder de polícia no município e que a base de cálculo não seja vedada*”, a súmula do STJ foi cancelada⁵⁰⁹. Oportuno notar que, à época, o STF ao menos exigia que houvesse um órgão administrativo apto a executar a atividade; hoje, nem isso.

O entendimento jurisprudencial atual parece-nos indefensável, pois transforma a exigência constitucional de efetividade no exercício do poder de polícia, ironicamente reafirmada nos julgados, numa quimera, e não numa garantia séria contra o “poder de tributar” – para usar a expressão do constituinte⁵¹⁰. É inconcebível presumir a efetividade da atividade de polícia mesmo quando não há sequer um órgão efetivamente instalado e normativamente incumbido da competência para promover a fiscalização, pois isso torna impossível ao administrado verificar **(i)** se a suposta atuação ensejadora da cobrança está sendo realmente promovida pelo sujeito competente, **(ii)** se o agir administrativo é regular e **(iii)** se há compatibilidade entre os custos atrelados àquele órgão ou pessoa e o valor cobrado do contribuinte – índice que, como

⁵⁰⁸ **Recurso Extraordinário n. 588.322**, rel. Min. Gilmar Mendes, 16 jun. 2010, p. 1 e 10.

⁵⁰⁹ **Recurso Especial n. 261.571**, rel. Min. Eliana Calmon, 24 abr. 2002, p. 3.

⁵¹⁰ Para FRANCISCO MILEO, JOÃO ALHO NETO e LUCAS MONTE SANTO, essa orientação “... *abriu a porteira da utilização inadequada das taxas pelos entes subnacionais*” – *Taxas de Fiscalização...*, *op. cit.*, p. 205. Vai na mesma linha RAFHAEL FRATTARI – *As Taxas de Fiscalização em Crise: A culpa é do Supremo Tribunal Federal?*, **Revista de Direito Administrativo**, n. 261, p. 157.

veremos, o próprio STF reputa relevante para aferir a razoabilidade do *quantum* da taxa.

Ademais, a mera existência do aparato burocrático, desacompanhada de demonstração mínima das atividades concretamente realizadas, é insuficiente para fazer presumir a efetividade da ação administrativa. Como diz RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “... *não se pode falar em exercício quando apenas existe o aparato burocrático e ele não é exercido ou não funciona*”⁵¹¹. É, afinal, o exercício efetivo do poder de polícia que se amolda à norma impositiva, e não o “... *simples fato de a Administração Pública possuir um órgão encarregado e aparelhado ...*” para exercê-lo⁵¹².

Não fosse o bastante, o posicionamento da Corte Suprema também torna impossível a verificação do cumprimento dos requisitos da especificidade e da divisibilidade, impedindo o exercício de qualquer controle sobre a sujeição passiva da taxa e o seu valor. Como aponta DONOVAN LESSA, “... *se a ideia é repartir os gastos do órgão independentemente de ações concretas de polícia..., então o seu financiamento deve se dar por meio de uma contribuição cobrada das empresas ligadas ao setor*”, e não mediante taxa⁵¹³.

A posição da Corte Suprema a respeito dessa questão também ofende o direito dos administrados à ampla defesa (CF, art. 5º, LV), pois, ao lhes cominar o ônus de demonstrar que o poder de polícia não foi efetivamente executado, acaba por incumbi-los da prova de fato negativo, que se revela, no caso, de impossível desencargo, já que é a Administração – e só ela – quem detém o registro e o controle dos atos praticados e dos gastos envolvidos⁵¹⁴.

A presunção de legitimidade dos atos da Administração não vai tão longe a ponto de dispensá-la de provar a ocorrência do fato jurídico tributário. Ao contrário, demonstrá-lo é condição para o lançamento, como prevê o artigo 142 do CTN, segundo o qual a sua edição passa, antes de tudo, por “... *verificar a ocorrência do ‘fato gerador’ ...*”⁵¹⁵.

⁵¹¹ **Taxas de Polícia**, *op. cit.* p. 47.

⁵¹² CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 84.

⁵¹³ **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 55.

⁵¹⁴ RUBENS MIRANDA DE CARVALHO, **Contribuição de Melhoria e Taxas...**, *op. cit.*, p. 133.

⁵¹⁵ Especificamente em relação aos créditos tributários federais, vale acrescentar que, segundo o art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, recebido com *status* de lei pela Constituição, a “... *exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada*”

Como explica FABIANA DEL PADRE TOMÉ, dado o caráter vinculado do lançamento, a produção dessa prova pela Administração não constitui “... mero ônus...”, mas “... verdadeiro dever... de *certificar-se da ocorrência... do fato jurídico desencadeador do liame obrigacional*”⁵¹⁶. Vão no mesmo sentido as lições de FLORENCE HARET e MARIA RITA FERRAGUT⁵¹⁷. REGINA HELENA COSTA, a seu turno, lembra que “... o *Direito Tributário sujeita-se ao princípio da realidade ou da verdade material...*”, pelo que, no caso das taxas de polícia, a existência do aparelho administrativo “... *não é suficiente para dar suporte à exigência fiscal*”⁵¹⁸.

Vale acrescentar que mesmo as taxas por “serviço potencial” presumem “... *atividade administrativa em efetivo funcionamento*” (art. 79, I, “b”, do CTN); e se as taxas de polícia não podem ser exigidas por ação meramente potencial, então é evidente que, para legitimar a sua cobrança, exige-se até mais do que a mera presença do órgão “... *em efetivo funcionamento*”: exige-se demonstração concreta e específica da atuação referida ao contribuinte.

Ademais, como a demonstração da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário integra o dever de motivação, condição de validade do lançamento, o seu desatendimento pela Administração impede que esse ato adquira o atributo da presunção de legitimidade. Por isso, basta que o contribuinte demonstre a falta de motivação para que se reconheça a nulidade do lançamento, ou, ao menos, se afaste a presunção de legitimidade que sobre ele repousaria (Código de Processo Civil, art. 374, IV), com a consequente abertura da possibilidade de distribuição dinâmica do ônus da prova, na forma do

serão formalizados... em notificações de lançamento..., devendo esses atos “... *estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova...*”. A demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário é igualmente imposta pelo art. 50, II, da Lei n. 9.784/1999, lei geral do processo administrativo federal, que estabelece o dever de motivar os atos administrativos, “... *com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando... imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções*”.

⁵¹⁶ **A Prova no Direito Tributário**, p. 383

⁵¹⁷ Para a primeira autora, “... *a legitimidade presumida do ato administrativo não exige o Fisco de comprovar a ocorrência do fato jurídico na forma da lei*” – **Teoria e Prática das Presunções em Direito Tributário**, p. 752; para a segunda, “... *a presunção de validade... não exige a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico...*” – **As Provas e o Direito Tributário: Teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**, p. 73.

⁵¹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 67.

artigo 373, §1º, do mesmo Código. Afinal, é muito mais fácil para a Administração demonstrar a efetiva execução dos atos de polícia referidos ao contribuinte do que seria, para ele, provar o contrário.

Mesmo nos casos em que o poder de polícia é exercido de forma contínua e recorrente, não há óbice para que a Administração demonstre a sua efetividade e especificidade. Não se exige, é claro, a prova da “...*visita mensal da fiscalização aos contribuintes* ...”, até porque, com a tecnologia atual, grande parte dos atos de fiscalização podem ser realizados remotamente⁵¹⁹. Exige-se, porém, que haja ao menos uma descrição dos atos concretamente realizados, com indicação de agente, tempo e lugar, e amparada, sempre que possível, em registros materiais dessa atuação. Caso contrário, não se poderá controlar minimamente a ocorrência do fato jurídico tributário e a razoabilidade dos valores exigidos, dando margem à mais completa arbitrariedade na sua cobrança. A exigência de efetiva fiscalização para a cobrança da taxa constitui uma “... *garantia dos contribuintes*...”, e não um “... *procedimento mofado, antigo, incompatível com as novas exigências administrativas*”⁵²⁰. Não nos parece sequer possível cogitar de fiscalização realizada em “... *apenas parcela do universo* [de contribuintes] *fiscalizado*...” (acrescentamos, nos colchetes), mediante “... *amostragem*...”, como admite FLORENCE HARET, pois, nesse caso, não restariam atendidos, para os que não vierem a compor a amostra, os requisitos da “especificidade” e da “efetividade” da ação estatal⁵²¹.

⁵¹⁹ ANDREI PITTEN VELLOSO, **Constituição Tributária**, *op. cit.*, p. 31. Como observa DONOVAN LESSA, “... *há atividades econômicas que... demandam um acompanhamento mais aproximado do poder público, seja pelo aspecto ambiental, seja pelo aspecto regulatório. Nessas áreas..., 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. (...). 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 taxas de polícia, pois não se tem mais a referência individualizada de cada ato (...). Do 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*” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 94-95.

⁵²⁰ RAFHAEL FRATTARI, *As Taxas de Fiscalização...*, *op. cit.*, p. 159.

⁵²¹ Taxas de Fiscalização de Vigilância Sanitária da Anvisa, in FLORENCE HARET e GUI-LHERME ADOLFO MENDES (coords.), **Tributação na Saúde**, p. 357.

3.4.3.2.3. Síntese do critério material das taxas de polícia

Pode-se concluir, assim, que o critério material possível da hipótese de incidência das taxas de polícia aponta para a conduta da Administração Pública – e só dela – de exercer, regular e efetivamente, o poder de polícia, mediante a prática de atos específicos de regulação ou restrição de direito individual de pessoa determinada, no exercício de atividade econômica em sentido amplo – o que abrange a regulação e fiscalização dos serviços públicos prestados por concessionários, permissionários, notários e registradores – a fim de harmonizá-lo com a tutela de outros direitos, individuais e coletivos.

E, com isso, é possível passar ao exame do outro gênero de taxa, incidente sobre a prestação ou disponibilização de serviço público.

3.4.3.3. Taxas de serviço público

3.4.3.3.1. Introdução

O critério material possível da hipótese de incidência das taxas de serviços públicos é formado, de um lado, ou pelo verbo “prestar” (nas taxas de serviço fruído), ou pelas locuções “pôr à disposição” e “manter à disposição” (nas taxas de serviço fruível), e, de outro, pelo complemento “serviço público específico e divisível”, cujos conteúdos passamos a examinar.

3.4.3.3.2. O verbo ou locução verbal: “prestar” ou “pôr/manter à disposição”

Já concluímos, linhas acima, que, apesar de a literalidade dos textos constitucional e do CTN sugerirem o contrário, não é a conduta do contribuinte, de “utilizar” o serviço público, mas a da Administração, de levá-lo a

cabo ou fazê-lo disponível, que dá origem à relação jurídica tributária. Cabe perquirir, então, a respeito dos verbos adequados para denotar essa conduta.

A Constituição associa, à execução de serviços públicos, os verbos “manter” (arts. 21, X e XV, 37, §3º, I e 175, par. único, IV), “explorar” (art. 21, XI, XII e XXIII), “executar” (arts. 21, XXII e XXIV; e 200, II e IV) e “prestar” (arts. 30, VII, 37, §3º, I e §6º, 103-B, §4º, III, 175, 194, III).

“Explorar”, contudo, é palavra que o constituinte também vincula ao desempenho de atividades econômicas em sentido estrito, como quando alude à “... *exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados...*” (art. 150, §3º), à exploração de “... *atividade econômica ...*” por empresas públicas ou sociedades de economia mista (art. 173, §1º) e em muitas outras previsões (v.g., arts. 49, XVI; 155, §6º, III, “c”; 173, *caput*; 176; 186, IV; e 231, §6º).

O verbo “executar”, por sua vez, está constitucionalmente ligado a ações de natureza muito variada, a maioria delas não enquadrável nem nas noções mais amplas de serviço público, como é o caso das de planejamento (art. 21, IX), polícia (art. 21, XXIV) e intervenção federal nos Estados (art. 84, X). Além disso, a “execução” abrange apenas um dos aspectos da prestação de serviços públicos, aquele próprio da “... *execução material..., subtraída do poder decisório quanto a gerir aspectos de organização e de racionalização do serviço*”⁵²². Não parece, portanto, ser o verbo mais adequado para descrever a ação referida no suposto normativo da taxa.

Embora as condutas de “prestar” e “manter” também tenham sido associadas, pelo constituinte, a ações variadas, no único dispositivo geral sobre os serviços públicos, o texto aponta justamente para a sua “prestação” como “incumbência do Poder Público”, nela incluindo a “... *obrigação de ‘manter’ serviço adequado*”, nos termos da lei (art. 175, *caput* e par. único, IV).

⁵²² FERNANDO VERNALHA GUIMARÃES, **Concessão de Serviço Público**, p. 70-71. Tomamos de empréstimo a distinção que, a partir de GILLES GUGLIELMI, o autor promove entre (i) a gestão estratégica, que diz com a “... *programação, direção e controle..., sendo própria de quem detém a titularidade do serviço*”; (ii) a gestão operacional, que abrange “... *a gestão do funcionamento de um serviço em seus aspectos de organização operacional para cumprir objetivos postos, racionalização de meios etc.*” e a gestão executiva, traduzida na mera “... *execução material das prestações...*”. Segundo o autor, “... *na concessão, predomina a gestão operacional (absorvida aí a gestão meramente executiva)*” – *Ibidem*.

Além disso, diferentemente de “explorar” e “executar”, o verbo “prestar” e a locução “obrigar-se a manter” inequivocamente põem o Estado a serviço de um direito alheio, coadunando-se, assim, com as previsões constitucionais que relacionam o serviço público a “deveres do Estado” em favor da coletividade, como se verifica no próprio artigo 175 e em algumas disposições relativas a serviços específicos, como os atinentes à segurança pública (art. 144), à saúde (art. 196), à educação (arts. 205 e 208) e à assistência à criança, ao adolescente, ao jovem e ao idoso (arts. 227 e 230), muitos apontados, no texto magno, como “... *direito[s] de todos*” (adaptamos, nos colchetes)⁵²³.

Do mesmo modo que, no direito das obrigações, “prestar” é realizar a ação ou conjunto de ações aptas a satisfazer, total ou parcialmente, o conteúdo de uma relação jurídica obrigacional, “prestar” um serviço público é praticar uma ou mais condutas capazes de satisfazer o conteúdo de um dever jurídico⁵²⁴. A diferença fundamental está em que a prestação de serviços privados visa a satisfazer um interesse do contratante, ao passo que a prestação de serviços públicos, conquanto referida a um destinatário específico, visa a atender, por meio dele, a um interesse da coletividade.

Embora as “prestações”, genericamente consideradas, possam consistir em ações de dar, fazer ou não fazer, a associação do verbo “prestar” ao complemento “serviço” exclui a possibilidade de o critério material da hipótese de incidência das taxas abrigar ações de cunho negativo, que se cumprem mediante a omissão de uma conduta. “Serviço”, afinal, é a “... *ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho...*”⁵²⁵; trata-se de um termo “... *carregado do sentido de trabalho na forma de ação...*”⁵²⁶. Ademais,

⁵²³ “... o administrado tem direito à prestação do serviço, desde que o Poder Público o tenha encampado como um de seus fins. Se delimitou como próprio o serviço, o Estado tem o dever... de prestá-lo, não podendo sonegar nem subtrair sua prestação, sob qualquer pretexto” – RÉGIS F. DE OLIVEIRA, **Taxas de Polícia**, op. cit., p. 35. Como observa MARCELO CARON BAPTISTA, o verbo “prestar” “... indica... o envolvimento de terceira pessoa no cenário da incidência, ... aquela que recebe o resultado da ação” – **ISS: Do Texto à Norma**, p. 255.

⁵²⁴ “A prestação é o único objeto da obrigação, consistindo sempre em uma ação humana... no sentido de dar, fazer ou não fazer” – PAULO LUIZ NETTO LOBO, **Direito Civil: Obrigações**, v. 2, p. 27; “Objeto da relação obrigacional é a prestação. A prestação consiste em ação ou omissão do devedor exigível pelo credor” – GUSTAVO TEPEDINO e ANDERSON SCHREIBER, **Fundamentos do Direito Civil – Obrigações**, v. 2, p. 9.

⁵²⁵ ANTONIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 2.559.

⁵²⁶ ANDRÉ BORGES COELHO MIRANDA FREIRE, **Sentido Constitucional de Serviços para Fins de ISS: Uma reconstrução conceitual**, p. 76.

às condutas omissivas não se pode atribuir conteúdo econômico, senão mediante a vinculação de sua inobservância a uma sanção, o que imediatamente as exclui do conceito de tributo (CTN, art. 3º). É “prestar”, portanto, o único verbo compatível com o critério material das taxas de serviço fruído.

O seu emprego, entretanto, é adequado apenas para versar sobre os serviços públicos “efetivamente utilizados” pelo destinatário de uma atividade administrativa. Afinal, se a prestação do serviço público é a ação mediante a qual o Estado cumpre, total ou parcialmente, com o seu dever perante a coletividade, extinguindo o correlato direito à sua exigência, então só se pode concluir que, quando um serviço público é (efetivamente) prestado, ele é simultaneamente fruído pelo destinatário da ação estatal.

Ocorre que nem sempre é necessário que o Estado chegue a prestar – e o contribuinte a fruir – “efetivamente” o serviço público para perfazer o critério material das taxas de serviço, pois há casos em que a Constituição, em vez de apontar para a “*utilização efetiva*”, autoriza a tributação dos serviços apenas “*postos à... disposição*”, para “*utilização... potencial*” pelo contribuinte.

Segundo o CTN, a tributação por serviço apenas “posto à disposição” só seria admissível quando a sua utilização fosse “compulsória”, o que a doutrina costuma, sem censura, reverberar⁵²⁷. Essa previsão, todavia, não encontra respaldo na Constituição, que em momento algum restringe a competência do legislador, para cobrar por serviço disponível, à obrigatoriedade de o contribuinte dele fazer uso.

Ao que nos parece, o que há, efetivamente, no caso da taxa cobrada por serviço disponível, é a obrigatoriedade de o contribuinte concorrer para o custeio do serviço, independentemente de vir a utilizá-lo de fato, e não exatamente a obrigação de tomar o serviço, que pode até existir, mas é meramente contingente para que exsurja a relação jurídica tributária. Assiste razão a LUCIANO AMARO quando assevera que a justificativa para se admitir a tributação por serviço meramente fruível está em que “... *há atividades para cuja execução o Estado se aparelha, mas que podem ‘não estar à disposição de*

⁵²⁷ “A taxa pela disponibilidade do serviço só é exigível, quando o serviço é, por lei administrativa válida (conforme a Constituição), obrigatório” – GERALDO ATALIBA, *Hipótese...*, op. cit., p. 157; “... para que este tributo seja exigível, é mister que a utilização (não a prestação) do serviço seja compulsória, isto é, obrigatória, por imperativo legal” – ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit. p. 534.

todos os indivíduos da comunidade’...”, e cujo custeio, portanto, deve ser preferencialmente suportado apenas por aqueles que com a sua oferta são individualmente agraciados, mesmo que dele prefiram não se utilizar, como é, destacadamente, o caso dos serviços entregues em domicílio⁵²⁸.

Em linha semelhante, CESAR GUIMARÃES PEREIRA aponta que a cobrança por serviço à disposição se justifica porque, sejam ou não utilizados, esses serviços, oferecidos em caráter individual, terão de ser mantidos. É dizer, *“... havendo ou não consumo real, a água estará sendo mantida nos reservatórios mediante tratamento adequado, as coletas de esgoto e lixo terão lugar e os resíduos coletados serão tratados ou mantidos em condições adequadas”*. Ademais, prossegue o autor, *“... em muitos casos, a circunstância de os serviços serem apenas postos à disposição dos usuários é apenas aparente. Os serviços são efetivamente prestados, embora seu uso seja complexo e não se limite a uma prestação instantânea”⁵²⁹.*

GILBERTO DE ULHÔA CANTO, embora empregando o argumento para, sob a égide da Constituição anterior, distinguir taxa e preço público, argumentava, nessa mesma linha, que há serviços públicos em que é preciso que *“... todas as pessoas que gravitem na esfera de seu funcionamento fiquem obrigadas a pagar prestações, mesmo que dos serviços não se utilizem efetivamente...”*, em razão de que *“... a abrangência de todo o universo no qual ele se insere ou ao qual ele se destina poderá ser fator de sua viabilidade econômica, ou até mesmo condição de sua eficiência”*, ao passo que há serviços que não perdem eficiência se o seu custeio for buscado apenas junto dos que deles efetivamente se utilizam, pelo que, nesses casos, não cabe ao Estado cobrar pela mera disponibilização⁵³⁰. É essa, ao que nos parece, a melhor interpretação para o sentido da expressão “utilização compulsória”, prevista no artigo 79, I, “b”, do CTN.

Assim, não havendo imposição legal de utilização de um serviço público ofertado individualmente, ou proibição do uso de recurso alternativo, o

⁵²⁸ **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 39.

⁵²⁹ A Posição dos Usuários..., *op. cit.*, p. 350.

⁵³⁰ Taxa e Preço Público, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 10: **Taxa e Preço Público**, p. 90-91.

contribuinte poderá, por exemplo, preferir seguir utilizando a sua fossa sanitária, em lugar de se valer do serviço de esgotamento sanitário; porém, mesmo assim, terá de concorrer para o custeio dessa prestação, em razão de que ela interessa à coletividade, antes de lhe interessar, e precisa ser franqueada a ele para poder ser eficazmente disponibilizada a todos. Da mesma forma, o contribuinte pode preferir destinar todo o seu lixo orgânico a uma composteira, ou a uma usina de produção de energia, mas, mesmo assim, deverá participar do custeio da coleta, se ela estiver disponível para o seu uso individual⁵³¹.

Evidentemente, o Estado só poderá impor a participação do contribuinte no custeio de um serviço ofertado individualmente, independentemente da efetiva fruição, se essa imposição se der na medida adequada e necessária ao atendimento da finalidade coletiva que se visa a alcançar com a oferta da prestação estatal. Como diz CARRAZZA, a obrigatoriedade “... *não é de qualquer serviço*”, devendo “... *respaldar-se num valor ou interesse público prestigiado pela Constituição*”⁵³².

Seguindo na exegese dos dispositivos que regulam as taxas de serviço público, é importante observar que há, na expressão “postos à disposição”, uma ambiguidade sintática, uma anfibolia, pois não se sabe, de plano, se é a conduta inicial, de “pôr à disposição”, ou se é o estado continuativo, de “manter” o serviço disponível, o que enseja a incidência do tributo⁵³³. Essa

⁵³¹ Há quem defenda que o serviço de coleta de lixo não atenderia aos requisitos da especificidade e da divisibilidade, pois “... *não é possível individualizar a coleta, a remoção, o tratamento ou a destinação de lixo ou resíduos provenientes de cada imóvel*” – FERNANDO GOMES FAVACHO e CECÍLIA PRISCILA DE SOUZA, *Taxa Municipal...*, *op. cit.*, p. 362. O raciocínio é improcedente, pois a medição da quantidade de lixo recolhida, removida, tratada ou destinada por imóvel não constitui a única forma racional de dividir o custo total da atividade entre os seus destinatários. Tanto mais se a cobrança estiver fundada na mera disponibilização – e não na efetiva prestação – do serviço.

⁵³² **Curso...**, *op. cit.* p. 535. É o que se verifica nos serviços de “... *abastecimento de água, coleta de esgoto, vacinação, identificação, enterramento de mortos, internação de loucos ou portadores de doenças contagiosas, remoção de lixo, demolição de edifícios perigosos, destruição de aparelhos e instrumentos danosos ao meio ambiente, apreensão de objetos instrumentais de delitos etc.*” – GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 157.

⁵³³ Como explica HUMBERTO ÁVILA, um termo “... *será sintaticamente ambíguo se for possível individualizar duas estruturas sintáticas diferentes que conduzam a significados diversos*” – **Teoria da Indeterminação...**, *op. cit.*, p. 28. Esse tipo de indeterminação linguística ocorre porque as formas nominais dos verbos – infinitivo, gerúndio e particípio – podem exercer mais de uma função. De fato, “... *sem embargo de sua significação verbal, podem desempenhar as funções próprias dos nomes, substantivos e adjetivos: o ‘andar’, água ‘fervendo’, tempo ‘perdido’*” – DOMINGOS CEGALLA, **Novíssima Gramática da Língua Portuguesa**, p. 195-196.

indeterminação, pensamos, sugere que ambos os significados estão albergados pelo texto constitucional; tanto o momento inaugural da disponibilização, quanto os instantes subsequentes, em que se mantém o serviço pronto para uso, satisfazem o conteúdo da expressão constitucional “... *prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*” (CF, art. 145, II).

Concorrem para essa leitura os argumentos de que, por um lado, se apenas a primeira disponibilização do serviço fosse custeada por taxa, sua manutenção ao longo dos anos teria de ser suportada por receitas gerais, embora os novos utentes seguissem dando causa, em carácter individual, ao dispêndio dos recursos públicos correspondentes; por outro, caso se excluíssem os futuros usuários da cobertura dos custos inaugurais, os serviços cuja prestação é instantânea, e não recorrente (ex.: serviço de dedetização, de vacinação *etc.*), teriam de ser suportados apenas pelos usuários efetivos e por receitas gerais, mesmo que os usuários potenciais igualmente dessem ensejo ao gasto estatal.

Por isso, tanto a locução “pôr à disposição”, que abriga o ato inaugural e instantâneo de disponibilizar o serviço, quanto a expressão “manter à disposição”, que abriga a prática das condutas inerentes ao dever de preservá-lo em condições de uso, coadunam-se com as previsões constitucionais relativas ao critério material das taxas, em especial a expressão “posto à disposição”, do artigo 145, II, e a associação do serviço ao verbo “manter”, do artigo 175, parágrafo único, IV.

Segundo o CTN, um serviço considera-se disponível quando presente a oferta, ao administrado, de uma “... *atividade administrativa em pleno funcionamento*”⁵³⁴; e isso só se verificará quando a inércia do contribuinte

⁵³⁴ Segundo SACHA CALMON NAVARRO COELHO, a inclusão, no conceito de “taxa”, “... do elemento ‘disponibilidade’... deveu-se, além da tradição, às exigências do Planasa (Plano Nacional de Águas e Saneamento). Os tecnoburocratas... imaginaram que poderiam o Poder Público e suas instrumentalidades manter o funcionamento dos serviços de água e esgoto utilizando-se do regime jurídico das taxas (tributário) ou do regime jurídico dos preços (contratual, contratualismo de adesão). No caso, a adoção do regime jurídico das taxas, embora menos elástico e, sob certos aspectos, desvantajoso, porquanto aumentos reais teriam que ser autorizados pelo Legislativo (legalidade) e cobrados somente no ano seguinte (anterioridade), teria a compulsoriedade típica dos tributos (1ª vantagem) e a possibilidade de cobrar um mínimo inarredável de cada morador servido por rede pública de água através da mera disponibilidade do serviço (2ª vantagem)” – Serviços Públicos e Tributação, *op. cit.*, p. 242-243.

constituir o único empecilho para a sua fruição⁵³⁵. Como aponta LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, a diferença entre a taxa de serviço fruído (efetivamente utilizado) e a de serviço fruível (potencialmente utilizado) está justamente em que, no segundo caso, se exige também a ação do contribuinte para concretizar o critério material, ao passo que, na primeira, a verificação da ocorrência da hipótese normativa “... *impõe o implemento de uma única ação, ... a do sujeito ativo...*”, sendo, portanto, “*Despicienda a ação do sujeito passivo, evidenciada na utilização da atividade pública*”⁵³⁶.

Finalmente, ainda que, em alguns casos, a mera disponibilização do serviço gere benefício para o contribuinte, isso não é condição – nem necessária, muito menos suficiente – para a incidência do tributo, pois, como dito antes, o préstimo estatal que dá ensejo a uma taxa é promovido com vistas a proteger um interesse coletivo, e não individual, mesmo que o seu atendimento se dê mediante ações estatais individualmente fruíveis⁵³⁷.

3.4.3.3.3. O complemento: “serviço público” (específico e divisível)

3.4.3.3.3.1. Introdução

Bem mais difícil do que identificar os verbos que compõem o critério material da hipótese de incidência dessas taxas é determinar a extensão de

⁵³⁵ Vale citar, nesse sentido, precedente do STJ segundo o qual, se “... a CEDAE não dispõe de sistema de tratamento de esgoto que atenda ao imóvel da autora, torna-se indevida qualquer contraprestação, em virtude, inclusive, de suposta utilização potencial do serviço” – **Recurso Especial n. 1.032.975**, rel. Min. Castro Meira, 1º abr. 2008.

⁵³⁶ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 70

⁵³⁷ Discordamos, portanto, de LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, para quem a disponibilidade do serviço “... *deverá acarretar um proveito, benefício, utilidade, comodidade ou vantagem, de forma direta e imediata ao sujeito passivo, apesar de não ser ‘efetivamente’ utilizado*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 68-69; e de LUCIANO AMARO, para quem “... *o indivíduo que o tem à disposição (ainda que possa e prefira continuar usando a fossa de seu quintal) é titular de uma vantagem econômica (em função da disponibilidade), a qual não é acessível a outros indivíduos que residam em locais não beneficiados com a rede de esgotos*”, sendo essa a razão de se lhe poder exigir a taxa – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 40.

seu complemento, pois o conceito de “serviço público” está longe de ser pacífico; pelo contrário, o único ponto para o qual convergem as opiniões é o concernente às dificuldades presentes na identificação de seu conteúdo⁵³⁸.

De fato, a identificação de uma atividade como “serviço público” responde a necessidades políticas, sociais e culturais, e envolve escolhas que variam no tempo e no espaço. “*Cada povo diz o que é serviço público em seu sistema jurídico*”, não havendo “... *um serviço público por natureza ou por essência*”⁵³⁹. Evidenciam-no, por exemplo, as circunstâncias de que os “... *serviços de loteria... no Brasil, são públicos, assim como os serviços religiosos já o foram*”, ao passo que, em determinados países, foram ou ainda são considerados serviços públicos atividades como a produção de tabaco e a “... *exploração de cassinos...*”⁵⁴⁰.

Há quem, em razão disso, negue a possibilidade de elaborar um conceito de “serviço público”, preferindo falar na existência de uma sua mera “noção”, ao modo tipológico, como “... *ideia que se desenvolve a si mesma por contradições e superações sucessivas...*”⁵⁴¹. Ocorre que as competências tributárias são – e devem ser – outorgadas mediante conceitos, e não mediante tipos, porque os princípios federativo e da autonomia municipal impõem a existência de contornos rígidos na definição dos campos reservados a cada pessoa política, ainda que as palavras e expressões utilizadas para conferir competências tributárias sempre apresentem algum nível de vagueza. Reconhecer o caráter contingente e histórico das escolhas políticas que circundam a noção de “serviço público” não equivale a eliminar a possibilidade de identificar, no ordenamento, um conceito apto a orientar o legislador quanto à extensão de suas competências impositivas.

⁵³⁸ “O conceito de serviço público não é uniforme na doutrina...” – HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 320; “Não há consenso sobre o que seja, e muito menos acordo sobre o critério a ser eleito para sua identificação” – RÉGIS F. DE OLIVEIRA, **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 37; “Não é fácil definir o serviço público...” – MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, **Direito Administrativo**, p. 111.

⁵³⁹ DINORÁ ADELAIDE MUSETTI GROTTI, Evolução da Teoria do Serviço Público, *in*: VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR *et. al* (coords.), **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, p. 2. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/40/edicao-1/evolucao-da-teoria-do-servico-publico>. Acesso em 06 set. 2025.

⁵⁴⁰ CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 54. Ou, para dar um exemplo mais concreto e contemporâneo: em Curitiba-PR, o serviço funerário é considerado público há muito tempo; na vizinha Piraquara-PR, não o era até 2016 – EMERSON GABARDO e MAURÍCIO REZENDE, Maurício. Conceito de Interesse Público..., *op. cit.*, p. 284.

⁵⁴¹ EROS GRAU, **A Ordem Econômica...**, *op. cit.*, p. 123.

Diante da indeterminação *primo ictu oculi* da expressão, há quem pretenda simplificar a questão, dizendo que serviço público “... é o que o ordenamento jurídico de um dado país diz que é”⁵⁴². Ocorre que essa afirmação, sobre ser verdadeira, é de reduzida utilidade, desde que o problema está justamente em identificar o que é, afinal, que o ordenamento diz. Afinal, a Constituição empregou a expressão “serviço público” numerosas vezes e em mais de um sentido e, ademais, deixou largo espaço para que o legislador ordinário definisse novos serviços públicos, para além dos listados no texto constitucional. Essa talvez tenha sido a razão pela qual o legislador do CTN, ao contrário do que fez com o “poder de polícia”, para cuja definição dedicou um dispositivo inteiro, não se tenha arriscado a fornecer uma definição de “serviço público” para fins de taxas, preferindo apenas qualificá-lo pelas características da especificidade e da divisibilidade⁵⁴³.

Assim, para construir o sentido da expressão, a fim de determinar a extensão da norma de competência tributária atinente às taxas de serviço, examinaremos, brevemente, as origens e transformações pelas quais passou o instituto, procurando identificar o que nele se manteve, como expressão de seu núcleo essencial e, em seguida, analisaremos os sentidos possíveis da locução no texto constitucional, em cotejo com a disciplina das taxas.

3.4.3.3.2. Origens e transformações do serviço público

A história apresenta muitas formas de prestação de utilidades pelos governantes à coletividade. A Roma antiga era “... *dotada de serviços destinados... a garantir a segurança, a subsistência, a higiene e a saúde...*” dos cida-

⁵⁴² ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO AMARAL, **Concessão de Serviços Públicos: novas tendências**, p. 33

⁵⁴³ “*Diversamente do que fez em relação a ‘poder de polícia’, o CTN não estabeleceu o que se deve entender por serviço público*” – HUGO DE BRITO MACHADO, As Taxas no Direito Brasileiro, **Revista Interdisciplinar de Direito – Faculdade de Direito de Valença**, v. 16, n. 2, p. 212.

dãos, amparados por impressionantes estruturas, como “... *aquedutos, esgotos, iluminação de ruas, termas, celeiros, hipódromos e arenas*”⁵⁴⁴; os senhores feudais, de modo análogo, propiciavam utilidades a seus servos e vassallos, como a proteção contra invasões externas e a permissão de uso de certos bens e serviços, mediante o pagamento das chamadas “banalidades”, o que se manteve, embora de forma mais centralizada, no Estado absolutista.

Com as doutrinas liberais, porém, operou-se uma mudança absolutamente fundamental para a posterior construção da doutrina do serviço público: ao menos no discurso jurídico, a titularidade do poder passou ao povo, em cujo nome o Estado diz exercê-lo. O soberano passou a ser a própria sociedade, e os direitos ditos “naturais” passaram à condição de “direitos civis”⁵⁴⁵. É nesse contexto que surge a expressão “serviço público”.

Conquanto originalmente empregado num sentido amplo, capaz de abrigar qualquer atividade estatal, o conceito de “serviço público”, nessa formulação primitiva, já apresentava duas notas que, segundo DINORÁ GROTTI, “... *permanecem válidas na configuração atual do conceito, quais sejam: trata-se de uma atividade estatal, não de uma atividade privada; trata-se de uma atuação a serviço do público para satisfazer a uma necessidade sentida coletivamente pela sociedade*”⁵⁴⁶.

Apesar da base filosófica liberal, a noção hodierna de “serviço público” está mais claramente associada à transição do Estado Liberal para o Estado-Providência, momento em que a atividade da Administração deixa de abrigar apenas deveres de abstenção e prestações de caráter geral, como o policiamento e a proteção contra invasores externos, para abranger deveres estatais de prestação positiva, fruíveis individualmente pelos destinatários⁵⁴⁷. Essa mudança está associada ao aumento progressivo da participação, na

⁵⁴⁴ ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, *Direito dos Serviços Públicos*, *op. cit.*, p. 36.

⁵⁴⁵ PIETRO COSTA, *Soberania, Representação, Democracia: Ensaio de história do pensamento jurídico*, p. 256.

⁵⁴⁶ *Evolução da Teoria...*, *op. cit.*, p. 3-4.

⁵⁴⁷ ANDREA NÁRRIMAN CEZNE, O Conceito de Serviço Público e as Transformações do Estado Contemporâneo, *Revista de Informação Legislativa*, n. 167, p. 322.

formação da vontade política, de classes que dela eram antes totalmente excluídas. A sua absorção fez com que o Estado buscasse responder a demandas adicionais à mera proteção da liberdade e da propriedade⁵⁴⁸.

Costuma-se identificar no julgamento do caso Agnès Blanco, de 1873, o marco inaugural da aplicação jurídica da noção de “serviço público”. Tratava-se de uma ação de indenização, movida pelo pai de uma menina que, ao atravessar uma rua de *Bordeaux*, foi atropelada por um vagão da Companhia Nacional de Manufatura do Fumo. Decidiu-se que o caso não poderia ser julgado pela justiça comum, mas apenas pela jurisdição administrativa francesa, sob o fundamento de que a responsabilidade pela prestação de um serviço público não se poderia reger pelos ditames do Código Civil⁵⁴⁹. Ainda que a relevância do precedente seja discutível, dado que se passaram quase trinta anos até que ele fosse recuperado no discurso da doutrina administrativista, dificilmente se pode subestimar a importância da aplicação da noção de “serviço público”, que nele pioneiramente se empreendeu, pois o seu emprego acabou por, ao menos no plano das relações internas, paulatinamente substituir a soberania como fundamento da ação estatal.

Aprimorado pela chamada “Escola do Serviço Público”, de LÉON DUGUIT – que buscava fundar a noção de “serviço público” na ideia de interdependência social⁵⁵⁰ – GASTON JÈZE – que o ligava à natureza do regime jurídico sob o qual a atividade era prestada⁵⁵¹ – e de LOUIS ROLLAND – que, a partir de JÈZE, procurou definir os traços desse peculiar regime jurídico nos pilares da continuidade, da igualdade e da mutabilidade (as chamadas “leis de Rolland”)⁵⁵² – o conceito ganhou tamanho protagonismo, que passou a servir,

⁵⁴⁸ ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, **Direito dos Serviços Públicos**, *op. cit.*, p. 44-46; CELSO A. BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 699, nota 4.

⁵⁴⁹ DINORÁ MUSETTI GROTTI, *A Evolução...*, *op. cit.*, p. 8-10.

⁵⁵⁰ **Las Transformaciones Generales del Derecho** (As Transformações Gerais do Direito), p. 36.

⁵⁵¹ **Les Principes Généraux du Droit Administratif** (Os Princípios Gerais do Direito Administrativo), p. 247.

⁵⁵² **Précis de Droit Administratif** (Resumo de Direito Administrativo), p. 18. Explicando esses conceitos, JULIE ARROYO diz: “O tríptico é bem conhecido: a continuidade em primeiro lugar, devendo os serviços públicos ‘funcionar sem problemas, sem percalços, sem paradas’, a chamada ‘lei de mudança’ em seguida, implicando que ‘suas regras de organização e de funcionamento possam ser modificadas a todo momento pela autoridade pública competente’ e, por último, a regra da igualdade perante os serviços públicos, aplicando-se aos lucros e encargos da atividade” – O Âmbito de Aplicação das Leis de Rolland, **Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance** p. 263.

no direito francês, de “... *critério* [delimitador do campo] *do Direito Administrativo e da... jurisdição administrativa*” (acrescentamos, nos colchetes)⁵⁵³.

A partir de meados do século XX, o advento de novas e mais complexas atividades de interesse coletivo, as pressões sociais contra os serviços das empresas privadas que exploravam monopólios naturais, tudo somado à necessidade política de fazer sombra às promessas da alternativa socialista, acabaram provocando grande expansão da atividade prestacional nos Estados do Ocidente⁵⁵⁴. Nesse período, identificado como a era do “Estado de Bem-Estar Social”, o “serviço público” invadiu tantos espaços de atuação estatal, que acabou se trivializando como categoria jurídica e perdendo relevância no discurso doutrinário.

O interesse no tema foi retomado, todavia, a partir da década de 1980, porque as dificuldades financeiras vivenciadas por muitos Estados, as deficiências na prestação de variados serviços pelo aparato público, a globalização e a revolução tecnológica nos campos da informática e das comunicações, que tornavam mais difícil acompanhar a velocidade das mudanças, acabaram levando a uma alteração profunda na forma de os entes públicos prestarem serviços, pelo que eles foram, em grande medida, transferidos à iniciativa privada. Nesse cenário, o conceito de “serviço público” passou a prestar importante papel na identificação das atividades estatais que poderiam ser originariamente executadas, ou mesmo transferidas ou delegadas a particulares, bem como na determinação do modo de as transferir, delegar e regular.

No passo seguinte, a generalidade dos Estados ocidentais acabou tomando de empréstimo, dos países da *Common Law*, o modelo das “*public utilities*”, em que grande parte das atividades de interesse coletivo são prestadas por entidades privadas, embora sob forte fiscalização e regulação de específicos aparatos estatais, usualmente chamados “agências”. O objetivo dessa transformação foi o de, tanto quanto possível, dar tratamento econômico

⁵⁵³ ODETE MEDAUAR, Ainda Existe Serviço Público?, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (co-ord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 31-32. Segundo CELSO A. BANDEIRA DE MELLO, a ideia de serviço público “... foi utilizada como noção fundadora de todo o Direito Público ou em particular do Direito Administrativo, como veio a ser adotada como critério para repartição de competências entre a jurisdição administrativa e o Conselho de Estado da França” – **Curso...**, op. cit., p. 699, nota 4.

⁵⁵⁴ ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, **Direito dos Serviços...**, op. cit., p. 47-48.

e pragmático a tais atividades, inserindo-as num contexto de concorrência e deixando ao Estado o papel de mero regulador e fiscalizador.

No Brasil, esse movimento foi claramente representado pelo processo de reforma do Estado iniciado em meados da década de 1990, cujo principal veículo jurídico foi a Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Esse texto, entre outras providências, (i) incluiu a eficiência entre os princípios da Administração Pública (art. 37, *caput*), (ii) autorizou a delegação, à iniciativa privada, da execução de serviços antes reservados à Administração, e (iii) ressaltou a dimensão individual do usuário do serviço público, guindado à condição de consumidor, cliente e titular do direito de reclamar pela adequada prestação dos serviços públicos (art. 37, §3º, I), o que foi reforçado pelas previsões do Código de Defesa do Consumidor (arts. 4º, VII, 6º, X, 22 e 59, §1º) e, mais recentemente, pela Lei do Usuário dos Serviços Públicos (Lei n. 13.460, de 26 de junho de 2017)⁵⁵⁵.

O conceito de “serviço público”, portanto, alterou-se sensivelmente ao longo do tempo, de modo a ora conotar, ora deixar de designar, numerosas ações estatais. Há, ainda assim, um núcleo essencial, que permanece vinculado ao conceito, desde o seu surgimento: (i) a natureza de dever do Estado; (ii) o conteúdo consistente na prestação de uma utilidade material, por meio de um *facere*; e (iii) a dimensão coletiva das necessidades a serem atendidas por seu intermédio.

O texto constitucional reflete claramente esses traços. Primeiro, porque a própria palavra “serviço” está ligada a um fazer, a uma ação ou conjunto de ações que não se esgotam na entrega de um bem material, embora se possam concluir mediante a sua tradição ao destinatário. Segundo, porque o artigo 175 diz que a prestação de serviço público é “incumbência do Estado”, sublinhando a titularidade pública desse dever, o que inclusive tem por consequência fazer com que os concessionários e permissionários tenham de, antes de contratar com o usuário, ajustar-se com a Administração, submetendo-se a

⁵⁵⁵ “O Estado não deve ser mais o executor direto das atividades econômicas (inclusive dos serviços públicos), mas apenas interfere indiretamente, regulando essas atividades. Esta foi a lógica da chamada ‘Reforma do Estado’, promovida no Brasil entre 1995 e 2002, especialmente por meio de emendas à Constituição de 1988 e a criação de novos órgãos públicos, chamados de ‘agências’, imitando a estrutura administrativa norte-americana” – GILBERTO BERCOVICI, *Concepção Material de Serviço Público e Estado Brasileiro*, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 62-63.

um contrato, precedido de licitação⁵⁵⁶. Terceiro, porque o aspecto coletivo das finalidades a serem atingidas pode ser inferido a partir do emprego, pelo constituinte, de expressões como “... *interesse local*” (art. 30, V) e “... *direito de todos...*” (arts. 196 e 205).

Aqui está, portanto, a ponte que une as noções mais remotas do “serviço público” à configuração atual do instituto, ainda que, mais modernamente, a atenção se desloque “... *dos critérios de diferenciação entre público e privado para os critérios de coexistência e imbricação de ambos*”⁵⁵⁷.

Com razão, portanto, os autores que inserem, no núcleo de suas definições de “serviço público”, as ideias de que se trata de uma atividade material, consistente num *facere*, que constitui o conteúdo de um dever de titularidade do Estado, e que é “... *destinada à satisfação da coletividade em geral...*”, ainda que “... *fruível singularmente*”⁵⁵⁸; isto é, uma atividade estatal que, mesmo quando prestada “... *a indivíduos determinados...*”, é promovida “...*com vistas ao bem-estar da coletividade*”⁵⁵⁹.

3.4.3.3.3. A noção constitucional de “serviço público” para fins de taxa

Refletindo as muitas transformações pelas quais passou o conceito, o texto constitucional empregou a expressão “serviço público” (e correlatas) em sentidos muito variados. Segundo ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, nele se podem identificar ao menos quatro acepções de “serviço público”, aproximadamente equivalentes às definições encontradas na doutrina⁵⁶⁰.

⁵⁵⁶ Consideramos exagerada, por isso, a afirmação de BERCOVICI segundo a qual a Reforma do Estado implementou “... *a substituição, no texto constitucional, dos beneficiários dos serviços públicos: a coletividade foi substituída pelo usuário*” – *Ibid.*, p. 64. Preferimos afirmar, com ODETE MEDAUAR, que “O serviço público muda sua conformação segundo as transformações da sociedade, da tecnologia, da polícia. Pode-se inserir o dado econômico, a concorrência, a gestão privada, sem nunca deixar de lado o social, a coesão social, os direitos sociais. E sem abolir a presença do Estado” – *Ainda Existe...*, *op. cit.*, p. 31-32.

⁵⁵⁷ ODETE MEDAUAR, **O Direito Administrativo em Evolução**, p. 115-116.

⁵⁵⁸ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 699.

⁵⁵⁹ ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, **Direito dos Serviços Públicos**, *op. cit.*, p. 130.

⁵⁶⁰ *Ibid.*, 120-124.

Na noção “amplíssima” – presente, por exemplo, nas referências a “... *pessoal do serviço público*” (art. 37, XIII), “... *racionalização do serviço público...*” (art. 39, §7º) e “... *ingress[o] no serviço público...*” (art. 40, §16 – adaptamos, nos colchetes) – a expressão está associada à generalidade das atividades estatais realizadas sob regime jurídico de Direito Público, caracterizado pela existência, em favor do Estado, da prerrogativa de determinar unilateralmente o conteúdo das relações jurídicas travadas com os administrados. Enquadram-se, nessa moldura, definições como as de JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, EDMIR NETTO DE ARAÚJO e HELY LOPES MEIRELLES⁵⁶¹.

A noção “ampla” associa ao “serviço público” apenas as atividades de caráter prestacional, consistentes no fornecimento de utilidades materiais, o que exclui, do campo semântico da expressão, as atividades legislativa, jurisdicional e de planejamento, por um lado, e as ações de incentivo (fomento) e disciplina normativa (polícia) da atuação privada, por outro⁵⁶². Porém, nessa perspectiva, a expressão ainda abarca tanto os serviços prestados a usuários determinados, quanto os dirigidos a utentes indeterminados. É nessa linha a definição de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO⁵⁶³.

Na terceira acepção, dita “restrita”, além das limitações indicadas na categoria anterior, o conceito de “serviço público” abrange apenas as atividades prestacionais *uti singuli*, executadas em favor de usuários determinados, com exclusão, portanto, das prestações *uti universi*. É o que se observa

⁵⁶¹ Para o primeiro, serviço público é “... *toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação do interesse público, mediante procedimento de direito público*” – **Curso de Direito Administrativo**, p. 409; para o segundo, num sentido amplo, serviço público “... *é toda atividade exercida pelo Estado, através de seus Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) para a realização direta ou indireta de suas finalidades*” – **Curso de Direito Administrativo**, p. 123; para o terceiro, serviço público é “... *tudo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado*” – **Direito Administrativo...**, *op. cit.* p. 320.

⁵⁶² Segundo NOEL BARATIERI, o serviço público distingue-se do poder de polícia porque diz com o “... *fornecimento de utilidade ou comodidade material...*”, enquanto o poder de polícia opera mediante prescrições e visa “... *precipualemente à limitação legítima da esfera jurídica dos entes privados, para assegurar a ordem e a coesão social*”; diferencia-se, lado outro, do fomento, porque constitui “... *obrigação de fazer...*”, ao passo que o fomento constitui “...*obrigação de dar*” – **Serviço Público na Constituição Federal**, item 2.6.2.

⁵⁶³ Para ela, serviço público é “... *toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público*” – **Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 116.

nas definições de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO e ALEXANDRE ARAGÃO⁵⁶⁴.

Finalmente, a quarta concepção – chamada, por ARAGÃO, de “res-
tritivíssima” – alcança apenas as atividades prestacionais de titularidade exclu-
siva do Estado, afastando do conceito, portanto, as atividades cuja titularidade
é deferida tanto ao Poder Público como à iniciativa privada, como é o caso dos
chamados “serviços sociais” (saúde, educação e assistência social, notada-
mente). Parte-se, aqui, da letra do artigo 175, *caput*, do Texto Magno, segundo
o qual a prestação de serviço público incumbe “... ao Poder Público...”, só
sendo possível deferir a sua execução – nunca a sua titularidade – a particu-
lares, mediante concessão ou permissão. Vão nessa linha, por exemplo, as
definições de FERNANDO HERREN AGUILAR e PAULO MODESTO⁵⁶⁵.

As características que presidem as duas primeiras concepções es-
tão presentes na noção de “serviço público” contida na norma de competência
relativa às taxas. Por um lado, a subordinação ao regime de direito público
opõe-no à atividade econômica em sentido estrito, que o Estado só pode exer-
cer em caráter excepcional (CF, art. 173); por outro, a natureza prestacional
da atividade opõe o serviço público ao fomento e à polícia administrativa. Con-
tudo, a remissão constitucional às características da “especificidade” e da “di-
visibilidade” não deixa dúvida quanto à impossibilidade de adotar qualquer das

⁵⁶⁴ Para 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*” – **Curso...**, op. cit. p. 699. Para ALEXANDRE ARAGÃO, “... serviços públicos são as atividades de prestação de utilidades econômicas a indivíduos determinados, colocadas pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou remuneradamente, com vistas ao bem-estar da coletividade” – **Direito dos Serviços Públicos**, op. cit., p. 130.

⁵⁶⁵ “Se saúde e educação fossem serviços públicos, não poderiam ser livremente desempenhados pela iniciativa privada, ou então o art. 175 da Constituição teria de ser tomado como letra morta, o que é inadmissível” – AGUILAR, **Controle Social de Serviços Públicos**, p. 139; “Os serviços públicos são atividades submetidas a uma reserva de titularidade pública. Não podem ser consideradas atividades livres à iniciativa do particular. É esta a razão para a referência ao instituto da licitação no art. 175 da CF, e o pressuposto necessário do instituto da concessão de serviço público” – MODESTO, Reforma do Estado, formas de prestações de serviços ao público e parcerias público-privadas: demarcando as fronteiras dos conceitos de ‘serviço público’, ‘serviço de relevância pública’ e ‘serviços de exploração econômica para as parcerias público-privadas’, in CARLOS ARI SUNDFELD (coord.), **Parcerias Público-privadas**, p. 449-450.

duas primeiras acepções para delimitar o critério material das taxas de serviço. Como já podemos examinar ao tratar da referibilidade característica das taxas, apenas os serviços *uti singuli*, jamais os *uti universi*, podem ensejar a respectiva cobrança⁵⁶⁶.

A concepção “restritíssima”, por sua vez, não pode ser empregada para definir o campo de incidência das taxas, pois tornaria sem sentido as disposições que fazem imunes a elas alguns serviços (CF, arts. 206, IV; 208, I, II e §3º) que não são de exclusiva titularidade estatal.

Assim, a concepção de serviço público mais adequada para compor o critério material das taxas aproxima-se da “restrita”, que abrange apenas os serviços públicos *uti singuli*, independentemente de serem ou não exclusivos do Estado, afastando, do campo da incidência de tais tributos, as atividades (i) de fomento; (ii) polícia e (iii) econômicas em sentido estrito, além (iv) de algumas funções estatais, como a legislativa e a de planejamento.

3.4.3.3.4. Que atividades, concretamente, são serviços públicos, no texto constitucional?

O exame feito até aqui conduziu à conclusão de que os serviços públicos, para fins de taxa, são (i) atividades de prestação de utilidade material que consubstanciam deveres do Estado, (ii) prestadas com vistas à satisfação de necessidades coletivas, (iii) porém destinadas a usuários específicos e (iv) cuja intensidade do relacionamento com a Administração se pode individualmente determinar.

Essa afirmação, porém, ainda não permite concluir a tarefa de delimitar o critério material das taxas. É preciso averiguar quais são, concretamente, as atividades que se amoldam a essa concepção, no texto magno.

Pelas razões expostas no capítulo primeiro, não se enquadram, entre os ensejadores de taxa, os serviços cuja execução esteja regularmente

⁵⁶⁶ Para ficar num só exemplo: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 530-531.

deferida a concessionários ou permissionários. Afinal, nesse caso, a Constituição (art. 175, par. único) aponta para a tarifa como único instrumento remuneratório possível, inclusive dizendo que o respectivo valor deve ser definido no bojo de um processo licitatório, e não mediante lei, e que cabe à Administração assegurar a manutenção das “... condições efetivas da proposta...” vencedora (art. 37, XXI), mesmo em face das eventuais exigências de adaptação do serviço, unilateralmente impostas pelo poder concedente.

“Obras públicas” também não são “serviços públicos”. Como aponta ADILSON RODRIGUES PIRES, serviço é “... atividade regular e ordinária...”, enquanto obra “... tem caráter extraordinário e eventual...”⁵⁶⁷. Ademais, as obras públicas são “investimentos”, e não “custos”, como veremos adiante. O próprio constituinte trata-os diferentemente, separando-os para fins de licitação (arts. 37, XXI e XXII e §1º; 167-C; e 173, III) e associando os serviços às taxas e as obras às contribuições de melhoria (art. 145, II e III). Reforça essa conclusão o fato de que, se a realização de uma obra pública pudesse dar ensejo, simultaneamente, a uma taxa e a uma contribuição de melhoria, haveria casos em que a cobrança excederia o custo da obra, que serve de limite para o produto da arrecadação deste tributo (CTN, art. 81 e art. 4º do Decreto-Lei n. 195/1967), esvaziando a sua finalidade⁵⁶⁸. Ademais, os fatos de a obra pública ser realizada num instante determinado e seus efeitos perdurarem ao longo do tempo implicam a conclusão de que ela colherá, no curso dos anos, um número indeterminado de destinatários, de modo que não se justifica, à luz da igualdade, que os beneficiados pela atividade em seu período inaugural financiem, sozinhos, todo o proveito que advirá para a coletividade ao longo do tempo, senão na medida em que se locupletam da ação estatal, com a valorização de seus imóveis.

Igualmente não se consideram serviços públicos atividades desempenhadas pelo Estado em favor da própria máquina pública (atividades-meio,

⁵⁶⁷ A Doutrina das Taxas..., *op. cit.*, p. 90.

⁵⁶⁸ Houve quem entendesse possível a “... imposição concomitante de uma taxa de calçamento e uma contribuição de melhoria ao mesmo sujeito passivo, em decorrência da realização de uma mesma obra pública nova: a contribuição de melhoria terá como fato gerador a valorização de seu imóvel e a taxa de calçamento o terá no uso, efetivo ou potencial, do serviço posto à sua disposição” – JOÃO BAPTISTA MOREIRA, Contribuições Fiscais, **Revista de Direito Administrativo**, n. 124, p. 18. Trata-se, contudo, de posição minoritária, justamente porque confunde a realização – distinta da mera manutenção – do calçamento com um serviço, em lugar de tratá-lo apenas como obra pública.

instrumentais), e não em benefício direto da coletividade (atividades-fim)⁵⁶⁹. O “serviço público” que autoriza a cobrança de taxa é aquele prestado em favor de outrem, não abrangendo, portanto, o autosserviço⁵⁷⁰. Foi, aliás, o que reconheceu o STF ao declarar, com repercussão geral (tema n. 721), a inconstitucionalidade das chamadas “taxas de expediente”, cobradas para a “... *emissão de guia para pagamento de tributo*”⁵⁷¹.

Por outro lado, uma série de atividades materiais *uti singuli* foram, desde logo, afetadas pelo constituinte à titularidade do Estado, com a eventual admissão de sua concessão ou permissão à iniciativa privada, o que indica se tratar de especificações da regra geral do artigo 175 e, portanto, de espécies de serviços públicos. É o caso, *v.g.*, das competências previstas nos artigos 21, X a XII; 25, §2º; e 30, V, da CF/1988⁵⁷². É o caso, também, do pedágio devido em função da conservação de vias intermunicipais pelo Poder Público (CF, art. 150, V), quando tal atividade é prestada pela Administração⁵⁷³.

⁵⁶⁹ Lembramos, aqui, da distinção que CARLOS ARI SUNDFELD propõe, entre as atividades instrumentais e as atividades-fim. As últimas “... *justificam a existência do Estado; as outras apenas servem ao seu aparelhamento, para a realização das atividades-fim*”. Entre as primeiras ele elenca “... *a captação de recursos financeiros, através de empréstimos, lançamento de títulos da dívida pública e cobrança de tributos...*”; entre as segundas, inclui o relacionamento com outros Estados e entidades internacionais, as atividades de controle social (legislação, judicatura e poder de polícia) e as atividades de gestão administrativa (serviços públicos, fomento *etc.*) – **Fundamentos de Direito Público**, p. 80-86.

⁵⁷⁰ Empregamos “autosserviço”, aqui, no sentido de atividade-meio, prestada pelo Poder Público em benefício próprio, noção evidentemente distinta da que se empregava, *v.g.*, no Decreto n. 8.638, de 15 de janeiro de 2016, em que o termo estava associado ao “... *serviço público disponibilizado em meio digital que pode ser utilizado pelo próprio cidadão, sem auxílio do órgão ou da entidade ofertante do serviço*” (art. 2º, I).

⁵⁷¹ **Recurso Extraordinário n. 789.218**, rel. Min. Dias Toffoli, 17 abr. 2014, p. 1.

⁵⁷² Há quem considere que esses grupos de atividades foram apenas “... *presumidos pela Constituição como sendo serviços públicos...*”, o que pode ser afastado caso não esteja mais presente a “... *falta de aptidão [da atividade] para ser titularizada pela iniciativa privada*” – FERNANDO VERNALHA GUIMARÃES, **Concessão...**, *op. cit.*, p. 105-107. Pensamos, diferentemente, que essa escolha precisa ser feita pelo legislador constituinte, e não pelo intérprete das disposições constitucionais.

⁵⁷³ A alocação da conservação de rodovias, mediante pedágio, entre os serviços públicos remunerados por taxas, é controversa, havendo quem entenda essa forma de remuneração como preço pelo uso de um bem público, ou mesmo como uma espécie autônoma de tributo. É majoritário, porém, o entendimento de que se trata de taxas pela prestação do serviço de conservação de estradas. Nessa linha, *v.g.*, ROQUE A. CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.* p. 548; WALTER A. BUSSAMARA – **Taxas...**, *op. cit.* p. 91; e CÉLIO A. JANCZESKI – **Das Taxas...**, p. 65. Há quem entenda que mesmo o pedágio concedido à iniciativa privada teria a natureza de taxa – JOÃO GLICÉRIO DE OLIVEIRA FILHO e GUSTAVO TEIXEIRA MORIS, Da Natureza Jurídica do Pedágio, **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 2, n. 2, p. 255-272. Entendemos que o pedágio cobrado pela Administração pode consistir em taxa ou preço público, conforme a natureza da atividade que estiver a ser remunerada, ao passo que o pedágio cobrado por concessionário ou permissionário de serviço público só pode ter a natureza de tarifa. É também nessa linha a percepção de RENATO LOPES BECHO – **Lições...**, *op. cit.* p. 270.

Outros serviços *uti singuli* foram inseridos, embora sem exclusividade, entre os deveres do Estado, o que também os permite incluir entre os serviços públicos para fins de taxas. Aí se enquadram, e.g., as ações de segurança pública (art. 144), saúde (art. 196), assistência social (art. 203 e 204) e educação (arts. 205 e 208).

Contudo, o rol de atividades atribuídas à competência estatal não é exaustivo, pois a Constituição, em cláusulas abertas, conferiu aos Estados todas “... as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição” (art. 25, §1º), ao mesmo tempo que conferiu aos Municípios a competência para prestar (e regular) “... os serviços públicos de interesse local...” (art. 30, V), deixando, assim, grande espaço para o legislador definir outras atividades como “serviço público”.

Não se trata, é claro, de liberdade absoluta, pois, por um lado, há um conceito constitucional mínimo, a impedir que atividades de fomento, polícia, planejamento, entre outras que recebem do constituinte designação e regime jurídico distintos, sejam enquadradas entre os serviços públicos, mesmo quando executadas *uti singuli*. Por outro lado, a expressão “atividade econômica”, quando empregada em sentido estrito, antagoniza com a noção de “serviço público”, de modo que seu conteúdo, embora algo vago, também concorre para fixar os limites semânticos da norma de competência⁵⁷⁴. Como observa EGON BOCKMANN MOREIRA, não se pode “... prestigiar a geração espontânea de serviços públicos pelo legislador ordinário, desvinculada do sistema constitucional e da realidade socioeconômica brasileira”, pois isso significaria instalar uma “... barreira de entrada à liberdade de iniciativa”. Lembremos que a exploração de atividade econômica pelo Estado é excepcional (CF, art. 173, *caput*), pelo que, mesmo reconhecendo haver uma zona cinzenta na fronteira entre “serviço público” e “atividade econômica” (em sentido estrito), não há motivo para, por exemplo, atribuir o regime de direito público à exploração das “... indústrias de cigarros, fósforos ou sal (...)”⁵⁷⁵.

O limite positivo para a definição de uma atividade estatal como “serviço público” está vinculado ao objetivo de, por meio da ação subordinada

⁵⁷⁴ DINORÁ GROTTI, **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**, p. 87.

⁵⁷⁵ **Direito das Concessões...**, *op. cit.*, p. 49-50.

ao regime de direito público, atender a direitos fundamentais⁵⁷⁶. Os serviços que podem ser apontados, pela lei, entre os públicos, se não houverem sido expressamente arrolados, pela Constituição, entre os deveres do Estado, são apenas os vinculados à satisfação de direitos fundamentais e que, ademais, não possam ser adequadamente satisfeitos “... *sob regime de direito privado*”⁵⁷⁷. Entre eles estão os considerados essenciais, aqueles cuja prestação deve ser assegurada pelo Poder Público mesmo em caso de greve dos trabalhadores; eles são públicos ao menos na porção em que indispensáveis, *i.e.*, ao menos na extensão em que o seu não fornecimento ponha “... *em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população*” (CF, art. 9º, §1º, e arts. 10 a 12 da Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989). Havendo previsão legal, e respeitadas as condições em que devem ser prestadas pelo Estado, a execução dessas atividades pode, sem dúvida, ensejar a exigência de taxa.

Finalmente, há serviços que, mesmo estando ligados à função jurisdicional (em sentido amplo), e não às funções executivas, também devem ser considerados serviços públicos para fins de taxa, ainda que fujam à definição usualmente empregada pelos administrativistas: trata-se das custas dos serviços forenses (CF, art. 24, IV) e dos emolumentos dos serviços notariais e de registro (CF, art. 236), tributos cujo produto da arrecadação só pode ser destinado “... *ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça*” (CF, art. 98, §2º). De fato, essas exações, além de cumprirem com os requisitos da titularidade estatal, da finalidade coletiva, da especificidade e da

⁵⁷⁶ ANDRÉ RAMOS TAVARES, A Política Tarifária em Serviço Público, *in* HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 404.

⁵⁷⁷ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit.* p. 420.

divisibilidade, vêm sendo há muito enquadradas entre as taxas pela jurisprudência⁵⁷⁸; pela doutrina⁵⁷⁹; e pela lei⁵⁸⁰. Aliás, a Constituição pretérita, na redação da Emenda Constitucional n. 7, de 13 de abril de 1977, já aludia à competência da União para estabelecer normas gerais sobre “... *taxa judiciária, custas e emolumentos remuneratórios dos serviços forenses, de registro público e notariais...*” (art. 8º. XVII, “c” – destacamos); o texto constitucional atual, além de recepcionar a legislação pretérita (ADCT, art. 34, §5º), que trata largamente da instituição de custas judiciais, também se refere expressamente às “... *taxas judiciais...*” (destacamos) ao tratar, no artigo 47, §3º, I, do ADCT, das condições para o afastamento da correção monetária na liquidação dos débitos das entidades submetidas a intervenção ou liquidação extrajudicial. Assim, não pode haver dúvida quanto ao enquadramento dessas atividades na noção de “serviços públicos”, para fins de taxa.

⁵⁷⁸ Os precedentes mais emblemáticos do STF sobre o tema são de 1984, ambos com voto condutor do Min. MOREIRA ALVES, ricamente ilustrado pelo exame histórico dos institutos e o seu tratamento pela doutrina nacional e estrangeira. No primeiro, a Corte ponderou que, depois da EC n. 18/1965, os valores cobrados para ingresso em juízo só poderiam ter a natureza de taxa, por tratar-se de tributo devido em razão de serviço público, originado de atividade que não poderia ser alvo de contrato. Assentou, assim, que “*Taxa judiciária é tributo da espécie taxa..., pago pelo autor para ter direito à atividade dos órgãos judiciários*” – **Representação n. 1.077**, rel. Min. Moreira Alves, 28 mar. 1984, p. 35 e 48. Raciocínio semelhante foi empregado no julgamento de representação atinente a “...*custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais...*”, vistos como “... *despesas de movimentação dos atos judiciais ou extrajudiciais e ao salário ou remuneração dos serventuários cartorários...*”. Concluiu-se que não são “... *preços públicos, mas sim taxas...*”, pelo que não poderiam ser reguladas por decreto. Na ocasião, considerou-se, também, haver uma noção ampla de “custas”, capaz de abrigar “... *a taxa judiciária, as custas em sentido estrito e os emolumentos*” – **Representação n. 1.094**, rel. para acórdão Min. Moreira Alves, 8 ago. 1984, p. 1, 29 e 32. A posição foi reiterada noutros precedentes, com destaque para a **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.694**, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 20 set. 2006, p. 1-9.

⁵⁷⁹ “*Atualmente, não mais se discute que as custas e os emolumentos têm natureza jurídica de taxas...*” – CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 541; “... *a literatura jurídica tem defendido que essa cobrança se reveste das características teóricas de taxa, havendo poucas divergências...*” – CLEUCIO NUNES, *Controvérsias sobre a Taxa Judiciária...*, *op. cit.*, p. 92.

⁵⁸⁰ A Lei n. 10.169, de 29 de dezembro de 2000, por exemplo, vincula o valor dos emolumentos notariais e registrais ao efetivo custo, somado a uma “... *adequada e suficiente remuneração...*” aos titulares das serventias e veda a sua fixação “... *em percentual incidente sobre o valor do negócio jurídico objeto dos serviços...*” (art. 1º, par. único e 3º, III).

3.4.3.3.4. Síntese do critério material das taxas de serviços públicos

Sintetizando a exposição feita até aqui, “serviços públicos”, para fins da norma de competência relativa às taxas, são (i) atividades de prestação de utilidade material, (ii) que consubstanciam deveres do Estado consistentes num *facere*, (iii) prestadas com vistas à satisfação de necessidades coletivas, (iv) porém destinadas a usuários específicos, (v) cuja intensidade do relacionamento individual com a Administração se pode determinar. Eles (vi) não abrangem as atividades de planejamento, legislação, fomento, poder de polícia e realização de obras públicas, nem (vii) os serviços públicos prestados por concessionários ou permissionários, mas (viii) alcançam os serviços do foro judicial e extrajudicial.

Com isso é possível, finalmente, rumar para o exame dos demais critérios da norma impositiva.

3.4.4. Critério temporal

O critério temporal corresponde à indicação das coordenadas de tempo da hipótese de incidência da norma jurídica tributária. Ele programa o momento da ocorrência do fato desencadeador da relação jurídica que tem por objeto o pagamento do tributo. É por meio dos parâmetros nele estabelecidos que “... *podemos estabelecer o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, até então apenas genericamente previsto no consequente da regra-padrão*”⁵⁸¹. É também nesse preciso instante que se torna possível determinar o sujeito passivo e o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota, segundo a lei que, nesse átimo, esteja em vigor, dada a vedação constitucional à sua aplicação retroativa (CF, art. 150, III, “a”).

Em razão da exigência de coerência entre os critérios da norma de incidência tributária, imposta pela sua já referida unidade lógica, o momento

⁵⁸¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 63.

da subsunção só pode ser aquele em que perfectibilizado o fato correspondente ao critério material, ou, nos termos da lei, o momento em que configurada “... a situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência do fato jurídico tributário (CTN, art. 114). É por conta disso que, como aponta GERALDO ATALIBA, o critério temporal não pode ser fixado em momento “...anterior à consumação (completo acontecimento) do fato”⁵⁸².

Com efeito, não se deve admitir, em relação às taxas, que o legislador determine o pagamento por “... fato gerador presumido”, na forma do artigo 150, §7º, da CF/1988, introduzido pela EC n. 3, de 17 de março de 1993⁵⁸³. Isso porque essa regra, ademais de muito questionada e questionável, diz respeito exclusivamente a “... imposto ou contribuição...”⁵⁸⁴.

Assim, embora a generalidade da doutrina afirme a possibilidade de se exigir a taxa antes da execução da atividade de polícia ou da prestação ou disponibilização do serviço público – citamos, por todos, CARRAZZA e BUS-SAMARA⁵⁸⁵ – não nos parece que uma cobrança dessa natureza encontre guarida no sistema tributário nacional⁵⁸⁶.

A razão, entendemos, está novamente com GERALDO ATALIBA, em raciocínio desenvolvido para as taxas de serviços públicos, mas que se

⁵⁸² **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 95.

⁵⁸³ O dispositivo, observa MARCO AURÉLIO GRECO, abrange a “... antecipação com substituição e sem substituição..., de modo que uma análise que afirme que o dispositivo regula ‘a substituição tributária’ é... parcial...” – **Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)**, p. 14.

⁵⁸⁴ O texto é o seguinte: “Art. 150. (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Sobre as críticas ao dispositivo, por todos: RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO, **Substituição Tributária...**, *op. cit.*, p. 127-132.

⁵⁸⁵ “A lei pode exigir o prévio pagamento deste tributo desde que, naturalmente, a pessoa política tenha condições objetivas de realizá-la, em tempo razoável” – CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 551; “... a atuação estatal... não precisa, necessariamente, preceder a... cobrança pelo Estado, ou por quem lhe faça as vezes. Realmente não, desde que o Estado não somente esteja materialmente aparelhado para atuar..., como, também, no caso das ... taxas de serviços, que se esteja diante de serviços de utilização facultativa” – WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 44.

⁵⁸⁶ Vale ressaltar que o STF tem admitido a antecipação do pagamento da obrigação tributária justamente com base no art. 150, §7º, da CF, que explicitamente não se aplica às taxas. Ao julgar o tema n. 456 da repercussão geral, concluiu que as únicas exigências feitas pelo dispositivo para autorizar a cobrança *ex ante* de impostos e contribuições são as de que ela “... se faça ‘ex lege’ e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária” – **Recurso Extraordinário n. 598.677**, rel. Min. Dias Toffoli, 29 mar. 2021.

pode igualmente aplicar às de polícia: “... se o serviço é público, deve ser desempenhado por força da lei, seu único móvel. O pagamento (taxa) é-lhe logicamente posterior: é mera consequência; não é essencial à relação de prestação-uso do serviço”⁵⁸⁷.

De fato, o dever estatal, de executar a atividade administrativa que figura no núcleo da hipótese de incidência tributária, não advém do pagamento da taxa; antes, e pelo contrário, é a obrigação de pagar a taxa que decorre da execução do ato de polícia ou da prestação ou disponibilização do serviço público. Em outras palavras, o Estado não age “... em razão do pagamento de uma taxa. Antes de tudo, age em razão da lei”⁵⁸⁸. Como mencionado, é errôneo dizer que as taxas são retributivas, contraprestacionais ou sinalagmáticas; o dever do Estado – e, correlatamente, o direito da coletividade (e do contribuinte) à prestação – precede o pagamento da taxa, e é dele independente⁵⁸⁹.

Deve-se, pois, reconhecer ao contribuinte o direito de somente recolher a taxa uma vez que se haja verificado a situação “... necessária e suficiente...” à incidência (CTN, art. 114), *i.e.*, uma vez que o ato de polícia ou a prestação ou disponibilização do serviço público se tenham operado.

Nada impede, é claro, que a antecipação do pagamento da taxa seja oferecida ao contribuinte como uma opção, eventualmente acompanhada de algum benefício, como um desconto que compense a redução no custo a ser experimentado pela Administração em função desse pagamento antecipado⁵⁹⁰. Nesse caso, porém, dever-se-ão observar os limites constitucionais e legais à concessão de benefícios fiscais, notadamente os artigos 150, §6º, da Constituição, e 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao tratar do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, o artigo 116 do CTN distingue os “... eventos da realidade social que não foram

⁵⁸⁷ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 166.

⁵⁸⁸ WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 41.

⁵⁸⁹ Por isso mesmo, como diz FERREIRO LAPATZA, “... não se aplicam às taxas nem os princípios nem as normas que regulam e protegem o caráter sinalagmático das obrigações geradas por um contrato...” – **Direito Tributário: Teoria geral do tributo**, p. 174.

⁵⁹⁰ A Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026, introduzia, mediante a inclusão do artigo 35-A no texto do Código Tributário Nacional, regra semelhante à cogitada, pois embora reconhecesse que o ITBI só incide quando do registro do ato translativo, admitia que o legislador oferecesse incentivo para que o pagamento se desse já “... na formalização do... título translativo”, inclusive via “... alíquota inferior àquela incidente no momento do registro ...”. Esse dispositivo, no entanto, foi vetado pela Presidência da República.

juridicizados por outras normas do ordenamento” dos que foram objeto dessa juridicização, por ele denominados “situações jurídicas”⁵⁹¹. No primeiro caso, reputa o fato ocorrido no “... *momento em que se verifi[cam] as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*”, ao passo que, no segundo, considera-o verificado quando a “situação jurídica” está “... *definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável*”, o que inclui a observância das regras a respeito da eficácia das relações jurídicas subordinadas a condição (art. 117 – adaptamos, nos colchetes)⁵⁹².

Essa distinção entre “situação de fato” e “situação jurídica” costuma ser posta em relevo pela doutrina. Pensamos, porém, que se trata de uma falsa dicotomia, pois, ao tornar “jurídica” uma categoria, o direito imediatamente a transforma num “fato institucional”, que passa a integrar o mundo dos fatos passíveis de serem colhidos pelas normas jurídicas, exatamente como as chamadas “situações de fato”⁵⁹³. Ou seja, também vale para as ditas “situações jurídicas” a previsão de que se reputam ocorridas desde o “... *momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza[m] os efeitos que normalmente lhe são próprios*”, o que, na dicção legal, só ocorre depois de estarem “... *definitivamente constituída[s]...*”, em termos jurídicos (adaptamos, nos colchetes).

Haverá, sempre, um instante preciso para a ocorrência dos fatos jurídicos tributários. É infundada a classificação desses fatos em “instantâneos”, “continuados” e “complexivos”, preconizada por certa doutrina⁵⁹⁴. Todos os fatos ensejadores de relações jurídicas tributárias são instantâneos, ocorrendo num momento preciso, ainda (i) que possam dizer respeito a um estado

⁵⁹¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 309

⁵⁹² A expressão “salvo disposição em contrário”, do artigo 116 do CTN, não autoriza o legislador a escolher qualquer coordenada de tempo para servir de critério temporal; ela serve para acobertar justamente as exceções constitucionais, como a do artigo 150, §7º, com todos os senões que sobre esse dispositivo recaem.

⁵⁹³ Referimo-nos, aqui, à ideia, difundida a partir da “teoria dos atos de fala”, de JOHN SEARLE – *Speech Acts: an Essay in the Philosophy of Language* (Atos de Fala: Um Ensaio de Filosofia da Linguagem), *passim* – de que o Direito cria “fatos institucionais” ao atribuir determinados significados normativos a certos comportamentos. Por exemplo, um testamento só é um testamento porque há regras que estabelecem as condições para a sua celebração e os efeitos dela decorrentes. Nesse sentido, o Direito constitui uma realidade, cuja existência depende da regra que a define.

⁵⁹⁴ ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Da Lei Tributária no Tempo*, p. 140-143; ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA, *Elemento Temporal do Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 12-14.

de coisas, isto é, a uma situação que se verifica de modo contínuo, e mesmo (ii) que a sua consumação dependa de um encadeamento de eventos prévios, isto é, de um procedimento.

No caso dos fatos que se repetem a cada instante, como os que denotam certo estado de coisas (v.g. ser proprietário de imóvel, manter serviço público disponível *etc.*), o legislador pode ou escolher um momento preciso para a incidência (e.g. todo dia 1º de janeiro), ou determinar que o tributo incida a cada instante em que presente o estado de fato, caso em que relegará apenas a apuração dos tributos decorrentes dessas sucessivas relações jurídicas para um momento específico, a fim de fazê-la praticável⁵⁹⁵.

Já no caso dos fatos cuja ocorrência depende de um procedimento, enquanto o último dos atos que o compõem não se verificar, não se poderá dar o fato jurídico tributário por consumado. As atividades anteriores, consideradas meras ações-meio, serão irrelevantes, para fins tributários, enquanto não derem azo a esse ato derradeiro, capaz de extinguir, total ou parcialmente, o dever do Estado perante a coletividade⁵⁹⁶. Afinal, para ensejar a incidência, o fato deve ser “suficiente” para amoldar-se à hipótese (CTN, art. 114).

Partindo dessas premissas, conclui-se que, nas taxas de polícia, o critério temporal deve corresponder ao momento em que o poder de polícia vier a ser efetiva e regularmente exercido. Enquanto a atividade for meramente potencial, não haverá a incidência; e, se ela depender de um encadeamento de atos, nenhum deles capaz de, isoladamente, ensejar o cumprimento ao menos parcial do dever estatal perante a coletividade, só haverá a incidência quando da prática desse derradeiro e decisivo ato, ainda que todo o procedimento seja relevante para medir a intensidade da ação estatal.

Parece-nos incorreta, por isso, a afirmação de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA no sentido de que, nas taxas de polícia, “... o legislador

⁵⁹⁵ Discordamos, portanto, de VALTERLEI DA COSTA, que, “... *com todas as vênias, rapapés e salamaleques que a discordância exige...*”, resgata a classificação dos “fatos geradores” em instantâneos, periódicos e complexivos, para defender que o imposto de renda incidiria num período, e não num instante determinado. Afinal, se, como ele próprio diz, “... *adquirir renda é produto de um processo que se dá ao longo de uma duração...*”, é apenas no instante demarcado pela lei para verificar se, ao cabo desse período, houve efetivamente a formação do produto (o lucro, a renda), que se deve definir se o tributo incidiu ou não – O Critério Temporal..., *op. cit.*, p. 139 e 143.

⁵⁹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 305.

*pode fixar o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible como qualquer deles durante o curso do procedimento*⁵⁹⁷. Aliás, ele próprio parece intuir a improcedência do raciocínio, pois diz, adiante, que os atos praticados no curso do procedimento “... *poderão servir ou fundamentar a base de cálculo para apuração do quantum do tributo. Mas, por si sós, não geram a obrigação tributária*”⁵⁹⁸.

Atividades dessa natureza, que têm um ponto culminante, não se podem reputar efetivas enquanto não se houverem exteriorizado perante o contribuinte. Quando, por exemplo, o contribuinte requer a expedição de uma licença, não se pode reputar consumado o exercício do poder de polícia, ensejador de taxa, antes de que a Administração expeça o ato-produto dessa atuação, seja para negá-la ou concedê-la. Isso não significa que apenas esse ato final representará o exercício do poder de polícia, mas sim que é somente com esse ato que toda a atuação policial relativa àquele contribuinte se reputará efetiva. Por conseguinte, nesses casos, embora todo o procedimento seja relevante para o dimensionamento – e consequente quantificação – da obrigação tributária, somente poderá dar ensejo à incidência de uma taxa se dele resultar a expedição do ato-produto final.

Vale enfatizar que a efetividade do exercício do poder de polícia se verifica mesmo quando a resposta estatal é contrária aos anseios do particular. Como observa CARRAZZA, “... *o contribuinte não paga pelo ‘sim’, pelo ‘de-firo’...*”, mas pelas “... *diligências e procedimentos que a Administração Pública foi (ou será) obrigada a levar a cabo...*”⁵⁹⁹. Consequentemente, nesses casos, a expressão econômica da ação estatal deverá ser composta por todas as diligências por ela realizadas com vistas à prática desse ato final.

⁵⁹⁷ **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 35.

⁵⁹⁸ *Ibid.*, p. 53.

⁵⁹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, 551. Nesse sentido, diz BUSSAMARA que “*Não se paga... pelo resultado, positivo ou não, mas... pelo conjunto de procedimentos e diligências que o desenlace dearam*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 47. Assim, acrescenta LESSA, o tributo “... *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 nos documentos)...*” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 91. Em resumo, como diz PEREIRA FILHO, “... *os atos do procedimento da atividade de polícia são decisivos para o dimensionamento do critério quantitativo da taxa de polícia, ao passo que o ato final da atividade de polícia (ato-produto) é sobremaneira importante para demarcar os critérios material e temporal dessa taxa*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 114.

Parece-nos exagerada, por outro lado, a afirmação de que “... *toda a atividade de polícia só tem relevo se traduzida em um ato final que a reconhece, motivo por que a taxa de polícia pode ser reclamada pelo sujeito ativo somente no instante da lavratura deste ato final da atividade de polícia*”⁶⁰⁰. Nas atividades de fiscalização contínua, por exemplo, enquanto não verificada a prática de um ilícito, não haverá a necessidade de um ato-produto, que se exteriorize perante o contribuinte, para que a taxa se torne exigível. Quando o poder de polícia se exercer de forma ininterrupta, sem necessariamente ensejar a conclusão de um procedimento administrativo, caberá ao legislador fixar marcos temporais periódicos para cobrar pelos atos praticados nesse intervalo – o que de modo algum se confunde com autorizar a cobrança pela mera potencialidade da atuação estatal.

Nas “taxas de serviço fruído”, o critério temporal corresponde ao momento em que o serviço é efetivamente prestado, o qual coincide com o instante em que ele é tomado pelo contribuinte. E o serviço só se considera efetivamente prestado e fruído à medida que a ação estatal seja apta a satisfazer, total ou parcialmente, o dever do Estado perante a coletividade. Não é, portanto, o pedido do contribuinte que dá ensejo à incidência, mas a efetiva execução do serviço. Se o contribuinte solicitar a prestação, mas o Estado não a executar, não haverá a incidência⁶⁰¹. Em contrapartida, a existência de um pedido do contribuinte somente será relevante quando constituir pressuposto da regularidade da ação estatal. Se couber à Administração agir independentemente de requerimento, a sua formulação será simplesmente irrelevante para a subsunção do fato à norma.

Assim como ocorre com a “prestação de serviços” para fins de imposto sobre serviços, também a prestação de um serviço público, para fins de

⁶⁰⁰ *Ibid.*, p. 116.

⁶⁰¹ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO parte da premissa correta, ao dizer que, nas taxas por serviço fruído, “... o critério temporal é o instante de seu uso...”, mas se equivoca ao concluir que o momento do uso corresponde ao “... marco de tempo em que o usuário requer a instalação do serviço”, e não o da efetiva fruição – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 101.

taxa, reputa-se consumada “... *no instante em que o tomador recebe o resultado do esforço do prestador*”⁶⁰². Antes disso, há apenas prestações-meio, inidôneas para fazer nascer a relação jurídica tributária. Consequentemente, é indevida a “taxa de serviço fruído” antes da efetiva fruição do serviço.

Nas “taxas de serviço fruível”, a seu turno, o critério temporal corresponde tanto ao momento inaugural, em que o serviço é “posto à disposição” do contribuinte, quanto aos momentos sucessivos, em que ele é mantido nessa condição, mediante atividade “administrativa em pleno funcionamento”⁶⁰³. Caberá ao legislador eleger um ou mais momentos, no curso de um período, como instantes em que o tributo se tornará devido.

3.4.5. Critério espacial

O critério espacial da hipótese de incidência tributária corresponde à indicação normativa do local em que o fato jurídico tributário ocorre, o que é tão relevante quanto o critério temporal para determinar a lei aplicável ao fato. O critério espacial tem por limite o âmbito espacial de vigência da lei do ente tributante, mas com ele não se confunde, pois representa a indicação do ponto exato do seu território em que se dará a ocorrência do fato jurídico tributário⁶⁰⁴.

A doutrina relativa às taxas costuma passar rapidamente pelo critério espacial, limitando-se a enunciar que a taxa é devida onde exercido o poder de polícia ou no local em que prestado ou disponibilizado o serviço público. O problema é que nem sempre é fácil determinar onde isso ocorreu. São três, a nosso ver, as questões que desafiam o intérprete: **(i)** os atos de polícia ou

⁶⁰² MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.*, p. 495.

⁶⁰³ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO parte da premissa – a nosso sentir equivocada – de que o serviço público deve gerar benefício individual ao contribuinte, pelo que conclui que, nas taxas de serviço posto à disposição, a relação jurídica tributária “... *nasce no exato instante em que o segundo puder tirar algum proveito ou vantagem, direta e imediatamente, da prestação de um serviço público específico e divisível*” – **Taxas**..., *op. cit.*, p. 101.

⁶⁰⁴ “O critério espacial é limitado pelo campo de atuação da autoridade (...). O limite máximo, portanto, é a abrangência territorial da autoridade administrativa que detiver competência para criar o serviço público. Este critério, frequentemente, não coincide com o âmbito de validade territorial da lei que as instituiu”, porque só pode atingir os espaços onde efetivamente tenha sido prestado o serviço – *Ibid.*, p. 102.

serviços públicos realizados remotamente, em ambiente virtual; **(ii)** as atividades administrativas que culminam com o envio do produto da ação estatal a um contribuinte não situado nos limites territoriais de validade da lei tributária (pensemos, por hipótese, no certificado de licença enviado pelo correio); e **(iii)** as atividades administrativas realizadas por mais de um sujeito, de modo independente ou em concerto com outras.

Em relação às duas primeiras questões, dada a falta de autorização constitucional, não parece haver espaço para a aplicação extraterritorial da lei instituidora da taxa, não incidindo a norma jurídica tributária senão nos limites territoriais do ente tributante. Isso poderia levar a problemas para a legitimidade da cobrança, no caso de a atuação do Estado concluir-se em território distinto daquele em que vigora a sua lei tributária. Contudo, as dificuldades práticas podem ser contornadas mediante uma adequada regulação do serviço público ou da atividade de polícia. Se a ação ensejadora de taxa só se reputa efetivada no instante em que o Estado se desincumbe de seu dever perante o destinatário da ação estatal, então, para evitar que a Administração seja impedida de cobrar, por atividade que efetivamente levou a cabo, apenas em razão de ela se haver concretizado em território alheio, basta deixar com o contribuinte o dever de retirar na sede, virtual ou física, da unidade administrativa, o ato-produto da atividade administrativa, ou mesmo estabelecer um domicílio eletrônico para a recepção do resultado do serviço ou ato de polícia (como faz o art. 42 da Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021), ou, ainda, prever que o dever da Administração se encerrará com o envio ou remessa desse ato-produto, ficando o risco da coisa com o tomador.

A questão não é nova, encontrando tratamento análogo, pelo direito das obrigações, na distinção entre as dívidas “portáteis” (*portables*) e “quesíveis” (*quérables*). Note-se que não se está, aqui, a tratar do local do pagamento da obrigação tributária (art. 159 do CTN), mas do local em que a autoridade executa a atividade administrativa descrita no suposto da norma. Em relação a essa questão, a regra, no direito das obrigações – plenamente aplicável, no ponto, por analogia (CTN, art. 108, I) – é a de que o cumprimento do dever se realize “... *no domicílio do devedor...*” (Código Civil, art. 327), o qual corresponderia, no caso, à repartição fiscal. Assim, se a lei reguladora do ser-

viço ou da atividade de polícia nada dispuser, a atividade administrativa reputar-se-á concluída no local em que o ato-produto estiver à disposição do contribuinte para retirada. Porém, dada a previsão de que essa regra é excepcional se “... o contrário resultar da lei, da natureza da obrigação ou das circunstâncias...”, é importante que o legislador discipline a questão, a fim de fazer com que a execução da obrigação do Estado efetivamente se conclua dentro do seu território.

Quanto às atividades ensejadoras de taxas desempenhadas por mais de uma pessoa política, devem-se diferenciar **(a)** os casos em que compete a mais de uma pessoa política agir no mesmo território daqueles **(b)** em que a Constituição autoriza a aplicação extraterritorial da lei tributária⁶⁰⁵.

A primeira hipótese corresponde à das competências administrativas ditas “comuns”, assim entendidas as que podem ser exercidas por qualquer dos entes federativos, dentro dos espaços em que vigorem suas leis (CF, art. 23). Embora o parágrafo único desse artigo reclame lei complementar para regular a cooperação entre os entes federados, o STF corretamente entende que a “... cooperação federativa é uma diretriz autoaplicável”, e que a falta de lei complementar “... não pode tolher a concretização das normas de competência constitucional”, porque isso conduziria à “... estagnação de competências materiais expressas, com claro prejuízo para a autonomia dos entes federados periféricos diante da inércia política do ente central”⁶⁰⁶. Portanto, na ausência de lei complementar, qualquer das pessoas políticas poderá exercer o poder de polícia ou prestar o serviço público, nos limites territoriais em que vigoram as suas leis, havendo, nesse caso, a possibilidade de sobreposição das competências tributárias.

Há quem defenda que se aplicaria, nessas situações, o “princípio da predominância do interesse”, segundo o qual “... nada será exercido por um

⁶⁰⁵ Sobre o tema: CARLA DE LOURDES GONÇALVES, Extraterritorialidade, in CELSO FERNANDES CAMPILONGO, ÁLVARO DE AZEVEDO GONZAGA e ANDRÉ LUIZ FREIRE (coords.), *Enciclopédia Jurídica da PUC-SP*, *passim*.

⁶⁰⁶ *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480*, rel. Min. A. de Moraes, 20 abr. 2020.

*poder de nível superior, desde que possa ser cumprido pelo inferior*⁶⁰⁷; contudo, não é possível aplicar esse brocardo sem suprimir, das pessoas políticas mais centrais, as competências que a Constituição lhes conferiu, já que isso imediatamente transformaria em privativas dos entes subnacionais – ou, no máximo, meramente suplementares ou subsidiárias – competências que a Constituição expressamente dispôs serem comuns a todos os entes governamentais. Ademais, essa diretriz, porquanto alicerçada no estabelecimento de relação hierárquica entre as pessoas políticas, é francamente contrária à cláusula pétrea da federação (CF, art. 60, §4º, I). Assim, sobrevivendo a lei complementar, dever-se-á seguir o quanto por ela preconizado, em especial no que diz com a divisão ou compartilhamento das atividades administrativas e das taxas derivadas de sua execução; não havendo essa lei, a competência de cada ente de governo para regular a atuação administrativa será, no seu território, total. Nada impede, portanto, que haja, nos campos de competência comum, uma taxa de fiscalização federal, uma estadual e uma municipal, ainda que, do ponto de vista estritamente tributário, essas competências continuem a ser privativas, já que tais exações somente poderão abarcar as atividades efetivamente desempenhadas por quem pretenda promover a tributação⁶⁰⁸.

Exemplo de aplicação desse dispositivo encontra-se na Lei Complementar n. 140, de 8 de dezembro de 2011, que trata da cooperação entre as pessoas constitucionais para as ações relativas ao meio ambiente, distribuindo competências entre elas e prevendo – a nosso ver de modo correto – que os valores “... *alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo*” (art. 13, §3º).

⁶⁰⁷ CELSO RIBEIRO BASTOS, **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 1, p. 416. No mesmo sentido: PAULO JOSÉ LEITE FARIAS, Competência Comum e o Federalismo Cooperativo na Subsidiariedade do Licenciamento Ambiental, **Revista de Informação Legislativa**, n. 203, p. 42.

⁶⁰⁸ Vai nesse sentido o pensamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que diz ser mendaz a afirmação de que a competência relativa a taxas seria comum. Como bem observa, sempre que a competência administrativa “... *for privativa de determinada esfera de governo, por decorrência necessária, também a competência tributária o será. E mesmo que estejamos diante de uma competência administrativa concorrente, por exemplo, a competência tributária será privativa daquela entidade governamental que, tendo estabelecido a previsão legal do tributo, desempenhar a atividade administrativa respectiva*” – Competências Tributárias no Brasil: Mitos e mentiras, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**, p. 628.

Os outros dois casos dizem com a aplicação extraterritorial da lei tributária. Segundo o artigo 102 do CTN, a legislação dos entes tributantes *“...vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”*.

O primeiro caso é o da instituição de “consórcios públicos” e “convênios de cooperação” para a *“... gestão associada de serviços públicos...”* e a *“... transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos”* (CF, art. 241).

Os consórcios públicos e convênios de cooperação regem-se, principalmente, pela Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005, que estabelece critérios para repartir as atividades administrativas, entre os entes associados, na soma dos respectivos territórios (arts. 4º, XI, “b” e §1º)⁶⁰⁹. A lei não menciona a disciplina a ser dada às taxas, limitando-se a aludir à cobrança de tarifas e preços públicos (art. 2º, §2º; e art. 4º, XI, “e”); todavia, não nos parece haver óbice para reconhecer, tal como naqueles casos, a possibilidade de as taxas serem cobradas pelos próprios consórcios, já que eles existem justamente para viabilizar a *“... gestão associada de serviços públicos...”*, na dicção constitucional.

O outro caso de aplicação extraterritorial da lei tributária é o das atividades administrativas executadas por Municípios integrantes de *“... regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum”*, instituídas por lei complementar estadual (CF, art. 25, §3º) e sujeitas às diretrizes gerais impostas pela Lei n. 13.089, de 12 de janeiro de 2015 (Estatuto da Metrópole).

Nesses dois casos, pode-se cobrar taxas por serviços ou ações de polícia realizados fora do território do ente tributante, desde por ele efetivamente executados. A matéria não está sujeita à reserva de lei complementar

⁶⁰⁹ O Decreto n. 11.531, de 16 de maio de 2023, define “convênio” como o *“...instrumento que, na ausência de legislação específica, dispõe sobre a transferência de recursos financeiros provenientes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União para a execução de programas, projetos e atividades de interesse recíproco e em regime de mútua colaboração”* (art. 2º, I), chamando de “acordo de cooperação técnica” o *“... instrumento de cooperação para a execução de ações de interesse recíproco e em regime de mútua colaboração a título gratuito, sem transferência de recursos ou doação de bens, no qual o objeto e as condições de cooperação são ajustados de comum acordo entre as partes”* (art. 2º, XIII).

de que trata o artigo 146 da CF/1988, pois, para cada uma dessas hipóteses, o constituinte reservou um veículo normativo específico: (i) lei complementar estadual para as regiões metropolitanas e congêneres; e (ii) lei ordinária específica, federal, estadual ou municipal, para autorizar a celebração de consórcios públicos e convênios de cooperação, seguida de protocolo de intenções e escritura pública (arts. 3º a 6º da Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005).

3.5. CONSEQUENTE POSSÍVEL DAS TAXAS

3.5.1. Introdução

Exaurida, na extensão de nossas possibilidades, a análise da hipótese de incidência, cabe agora examinar o mandamento da norma tributária relativa às taxas. Como dito anteriormente, o consequente é composto pela indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e do objeto (critério quantitativo) da relação jurídica tributária, determinado mediante a multiplicação da base de cálculo pela alíquota. Investiguemos esses critérios.

3.5.2. Critério pessoal

3.5.2.1. Sujeito ativo

O único sujeito ativo possível da relação jurídica tributária que tem a taxa por objeto é a pessoa que regularmente desempenha a atividade administrativa descrita no suposto da norma impositiva. A regularidade dessa atu-

ação pressupõe a competência para a prática da ação administrativa, cuja regulação caberá, em regra – mas nem sempre⁶¹⁰ – ao próprio ente tributante. É por isso que CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO aludem à “... *natureza adesiva da competência tributária para a instituição de taxas, que se encontra atrelada à competência material do ente federado para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia*”⁶¹¹.

Vão nesse sentido, também, as – segundo CARRAZZA, “felizes”⁶¹² – previsões dos artigos 77 e 80 do Código Tributário Nacional, segundo as quais as taxas só podem ser cobradas, pelos entes tributantes, “... *no âmbito de suas respectivas atribuições...*”, entre as quais se devem compreender as “... *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*”.

Foi, aliás, com fundamento na ligação entre a competência para o exercício da atividade administrativa e a competência para instituir e cobrar a taxa correspondente que o STF, ao julgar o tema n. 919 da repercussão geral, reconheceu a inconstitucionalidade das taxas municipais de “... *fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz...*”, tarefa que é de competência da União (CF, art. 22, IV). Na ocasião, a Corte reconheceu aos Municípios apenas a competência para fiscalizar o uso e ocupação do solo por essas torres e antenas, caso em que poderiam cobrar a taxa de polícia concernente a essa atividade, mas observando “... *a proporcionalidade com o custo da atividade municipal subjacente*”⁶¹³.

⁶¹⁰ Como já decidiu o STF, há casos em que o serviço é disciplinado por legislação nacional ou federal, mas executado por um ente subnacional. Ao julgar as **Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 492 e 493 e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.986**, v.g., a Corte entendeu que o “serviço público” de loteria é disciplinado apenas pela União, mas pode ser desempenhado por Estados-membros, porquanto não recepcionadas, pela CF/1988, as previsões dos artigos 1º e 32 do Decreto-Lei n. 204, de 27 de fevereiro de 1967, no sentido de que se trataria de “serviço público exclusivo da União”, já que, “... *quando quis o constituinte atribuir com exclusividade à União a prestação de determinados serviços públicos, isso foi feito de forma expressa*”, como no artigo 21, X a XII, do texto constitucional – rel. Min. Gilmar Mendes, 30 set. 2020, p. 24.

⁶¹¹ Igualdade e Equivalência..., *op. cit.*, p. 358.

⁶¹² **Curso...**, *op. cit.*, p. 107.

⁶¹³ **Recurso Extraordinário n. 776.594**, rel. Min. Dias Toffoli, 5 dez. 2022, p. 2. Sobre o tema, defendendo a possibilidade de coexistência das taxas da União e dos Municípios, desde que cada uma se limite ao âmbito de sua competência constitucional: BETINA TREIGER GRUPENMACHER e LUIZA GASPAR FEIO, As Taxas de Fiscalização: a análise de incidência no serviço de telecomunicações e na ocupação do solo por torres e antenas de transmissão, **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, v. 7, n. 1, p. 1-31.

Normalmente, o sujeito ativo das taxas será o titular da competência para a instituição do tributo, na forma do artigo 119 do CTN, sendo essa a razão pela qual os artigos 77 e 80 do mesmo Código, na linha da previsão do artigo 145, II, da Constituição, aludem, exclusivamente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios como potenciais sujeitos ativos das taxas.

Diferentemente do que entende a generalidade da doutrina, que atribui significado demasiadamente amplo à previsão do artigo 7º do CTN, pensamos – com MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE⁶¹⁴ – que não há espaço para que o legislador eleja outro sujeito ativo para a relação jurídica tributária, além do competente para a instituição do tributo, exceto se houver autorização constitucional específica para tanto⁶¹⁵. Não há um espaço ilimitado para a delegação da chamada “capacidade tributária ativa”, que só é admissível quando autorizada, ainda que implicitamente, pela própria Constituição. Do contrário, não fariam sentido as previsões constitucionais no sentido de autorizá-la em casos específicos, tal como ocorre na regulação do imposto territorial rural – ITR (art. 153, §4º, III), das contribuições sindicais (art. 8º, IV), das contribuições ao chamado “sistema ‘S’” (art. 240) e dos emolumentos (art. 236, §2º)⁶¹⁶.

Ocorre que, em relação às taxas, há, efetivamente, a possibilidade de, com amparo na Constituição, a atividade administrativa subjacente à hipótese de incidência ser desempenhada por pessoas distintas do sujeito competente para a instituição do tributo. E, nesses casos, não faria sentido que os recursos necessários para custear a atividade fossem carreados ao sujeito competente para as instituir e, apenas depois, repassados aos efetivos prestadores da ação estatal, até porque a própria Constituição vincula a sujeição ativa relativa às taxas à competência para desempenhar a atividade de polícia ou prestar o serviço público descrito no suposto da norma.

Como visto, as atividades de polícia podem ser exercidas não apenas pelo próprio sujeito competente para instituir as correspondentes taxas,

⁶¹⁴ **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**, p. 223-246.

⁶¹⁵ Admitem a ampla delegabilidade da “capacidade tributária ativa” em relação às taxas, por exemplo, RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA – **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 59; e WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 117.

⁶¹⁶ Quem considera que a remuneração do concessionário se pode dar tanto via tarifa quanto mediante taxa, entende que este último caso corresponderia a uma hipótese de regular delegação da capacidade tributária ativa. Nesse sentido: LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 129.

mas também por outros entes da Administração Pública que ela venha a criar, como autarquias, fundações públicas, e até mesmo empresas públicas e sociedades de economia mista, quando exclusivamente prestadoras de serviços públicos. Por conseguinte, é perfeitamente admissível que essas pessoas jurídicas, quando receberem a atribuição administrativa correlata, figurem no polo ativo da relação jurídica tributária decorrente do seu exercício. Vão nesse sentido, por exemplo, as regras que fixam nas agências reguladoras e em outras autarquias a sujeição ativa relativa às taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia nas respectivas searas de atuação⁶¹⁷. A prestação de serviços públicos também pode ser feita pela Administração Direta ou ser objeto de outorga a outras pessoas integrantes da Administração Pública, casos em que elas deverão ocupar o polo ativo da relação jurídica tributária.

Há que se ter em conta, ademais, que a repartição das competências para desempenhar atividades de polícia ou prestar serviços públicos é feita segundo um sistema complexo, que combina competências privativas de cada ente da Federação (CF, arts. 21, X a XII; 25, §2º; e 30, V; entre outros) e competências comuns a elas (art. 23), ficando a competência residual com os Estados e o Distrito Federal (arts. 25, §1º, e 32, §1º)⁶¹⁸. Tem razão RAFHAEL FRATTARI ao advertir que “... a amplitude das competências materiais comuns outorgadas pela Constituição Federal favorece a possibilidade de sobreposição das funções administrativas, sobretudo as de fiscalização”⁶¹⁹; não é possível negar o caráter comum dessas atribuições, todavia, sem fazer ouvidos moucos ao texto constitucional.

Há, além disso, como observamos ao tratar do critério espacial, a possibilidade de as atividades de polícia e de prestação de serviços públicos

⁶¹⁷ Podem-se citar, como exemplos, a taxa de saúde suplementar, cujo sujeito ativo é a Agência Nacional de Saúde Suplementar (Lei n. 9.961, de 28 de janeiro de 2000, arts. 4º, XXXVIII; 17, I; e 23); a taxa de controle de incentivos fiscais, devida à Superintendência da Zona Franca de Manaus (Lei n. 13.451, de 16 de junho de 2017, art. 6º); a taxa de fiscalização do mercado de valores mobiliários, devida à CVM (Lei n. 7940/1989, art. 8º); e a taxa de fiscalização ambiental, devida ao IBAMA (Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981, arts. 17-B e seguintes).

⁶¹⁸ Justamente em razão da competência residual, não podemos concordar com a afirmação de PEREIRA FILHO, no sentido de que “... o texto constitucional não esgota os serviços públicos federais” – **Taxas**.... *op. cit.*, p. 75. As competências administrativas são “exaustivas” para a União e “residuais” para os Estados e o Distrito Federal, como diz BUSSA-MARA – **Taxas**, *op. cit.*, p. 71.

⁶¹⁹ As Taxas de Fiscalização em Crise... *op. cit.*, p. 153.

serem executadas, pelos entes tributantes, fora dos respectivos limites territoriais, no âmbito das “... *regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões*” (CF, art. 25, §3º) e no bojo de consórcios públicos e convênios de cooperação (CF, art. 241). Nesses casos, poderão figurar, na condição de sujeitos ativos da taxa, ou as próprias pessoas políticas titulares das competências para o exercício das atividades administrativas, nos limites da sua efetiva atuação, ou o consórcio dos envolvidos na execução da tarefa, entidade a quem se confere personalidade jurídica, na forma da Lei n. 11.107/2005⁶²⁰.

Por fim, os emolumentos relativos aos serviços notariais e de registro têm, por sujeito ativo (CF, art. 236), os próprios notários e registradores, a quem cabe, diretamente, arrecadar e dar recibo dos valores percebidos a esse título, na forma do artigo 6º da Lei n. 10.169, de 29 de dezembro de 2000.

3.5.2.2. Sujeitos passivos

A sujeição passiva é um gênero de posições jurídicas que, tomado numa acepção ampla, abrange os deveres de **(i)** levar dinheiro aos cofres públicos em razão da incidência da norma tributária; **(ii)** promover conduta análoga, em razão da violação de um dever de conduta; e **(iii)** praticar outras ações no interesse da arrecadação⁶²¹. Nela estão abrangidas as posições **(a)** do contribuinte e **(b)** dos responsáveis em sentido amplo, subdivididos em **(b.1)** responsáveis em sentido estrito, **(b.2)** agentes de retenção e **(b.3)** substitutos tributários⁶²².

⁶²⁰ Para BUSSAMARA, no caso de convênio, a execução, mesmo feita por terceiro, “... *será atribuída, como de direito, àquela pessoa constitucionalmente competente para a execução do agir estatal, que terá a faculdade, nesse momento, de instituir a taxa que lhe for correspondente*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 116. Pensamos, diferentemente, que, nesse caso, a CF autoriza a atuação dos entes federados, em nome próprio, fora dos respectivos limites territoriais; e, se a competência tributária decorre da administrativa, a Constituição autoriza apenas quem executa a atividade a buscar o ressarcimento dos seus custos via taxa.

⁶²¹ Nesse sentido, diz MARÇAL JUSTEN FILHO que a sujeição passiva tributária é “... *a situação de sujeito que, por imposição legal, deve levar dinheiro aos cofres públicos e/ou realizar outras condutas (ações ou omissões) direta ou indiretamente referidas ao pagamento*” – **Sujeição Passiva Tributária**, p. 227.

⁶²² RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO, **Substituição Tributária**, *op. cit.*, *passim*.

O contribuinte é a pessoa constitucionalmente vocacionada para receber o impacto econômico da tributação⁶²³; é o chamado “destinatário constitucional tributário”, na expressão de HÉCTOR VILLEGAS que MARÇAL JUSTEN FILHO adaptou ao ordenamento brasileiro⁶²⁴. Discordamos de PAULO DE BARROS CARVALHO quando afirma que a Constituição “... *não aponta quem deva ser o sujeito passivo ...*” dos tributos⁶²⁵. Embora não o faça em relação a todas as exações – já que há tributos cuja materialidade não é apontada pelo constituinte⁶²⁶ – pelo menos para aqueles encargos cujo critério material indica, o constituinte certamente promove essa indicação. Afinal, por força da unidade lógica da norma tributária, “... *a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos*”⁶²⁷.

É em razão da exigência de compatibilidade entre o fato descrito na hipótese e a relação jurídica prescrita no consequente que, independentemente de quem seja, efetivamente, o sujeito legalmente obrigado à prestação tributária, o regime jurídico aplicável será, sempre, o do contribuinte. A ele deverão respeito os aspectos materiais, espaciais e temporais da ação tributada, é a conduta estatal a ele referida que a base de cálculo mensurará, e é à sua figura que se reportarão as imunidades e isenções subjetivas, como, aliás, aponta o artigo 9º, §1º, do CTN, ao excluir os responsáveis (em sentido amplo) da esfera de aplicação dessas regras excepcionadoras.

⁶²³ REGINA HELENA COSTA, **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 69.

⁶²⁴ Como explica MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, “O chamado ‘destinatário constitucional tributário’ é expressão adaptada por MARÇAL JUSTEN FILHO da original ‘... destinatario legal tributario...’, de HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS. Na doutrina do professor argentino, o destinatário legal tributário ‘es aquel que queda encuadrado en el hecho imponible. Ello sucede porque es quien ejecuta el acto o se halla en la situación que la ley elige como presupuesto hipotético del mandato de pago de un tributo’” – **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, p. 257-261.

⁶²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 403. Fazem defesa semelhante MARIA RITA FERRAGUT, para quem “... a escolha é infraconstitucional” – **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, p. 34; e ANDREA DARZÉ, para quem a indicação constitucional das materialidades “... restringe exclusivamente a enunciação do antecedente do tributo” – **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e subsidiariedade**, p. 79-80.

⁶²⁶ Como observa RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO, há contribuições cuja materialidade o constituinte não aponta, assim como não delimita a materialidade dos impostos extraordinários e da competência residual – **Substituição Tributária...**, *op. cit.*, p. 77.

⁶²⁷ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição...** *op. cit.*, p. 262. Na mesma linha, diz RENATO BECHO que “... o sujeito passivo tributário está, pelo menos implicitamente, previsto no Texto Constitucional” – **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**, p. 85; segundo GERALDO ATALIBA, “... só as pessoas já implicitamente compreendidas no desígnio constitucional podem, pela lei, ser postas como sujeito passivo...” – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 83.

Especificamente em relação às taxas, ainda que não pré-determine todas as formas de sujeição passiva, a Constituição desde logo indica, pelo menos, os possíveis contribuintes. Aliás, ela o faz chamando-o pelo nome técnico, ao dizer que as taxas são devidas em razão de serviços “... *prestados ‘ao contribuinte’ ou postos ‘a sua’ disposição*” (CF, art. 145, II). Diante dessa previsão, não pode haver dúvida de que o único contribuinte possível da taxa é o próprio destinatário da ação estatal descrita no antecedente normativo.

Para além dessa referência expressa, a indicação do chamado “destinatário constitucional” das taxas também decorre do destaque ao caráter específico e divisível da ação estatal que dá ensejo à incidência. Afinal, se a taxa é o tributo que tem por hipótese de incidência uma ação estatal destinada a uma pessoa específica, então essa é a única pessoa que, na linguagem do CTN, tem “... *relação pessoal e direta com o fato gerador*” (art. 121).

Diferentemente do que afirma BUSSAMARA, não é – ou pelo menos não é apenas – o princípio da igualdade que impõe a conclusão de que “... *quem provoca o custo da despesa pública deve arcar com seu pagamento...*”, até porque cabe ao legislador, antes, decidir se a despesa não será suportada por taxas ou por receitas gerais, ou mesmo por receitas oriundas de contribuições⁶²⁸. Contudo, para que haja coerência entre a hipótese e o mandamento da norma, instituída uma taxa, o respectivo valor só pode ser suportado pelos “... *atingidos diretamente pelas referidas atuações estatais*”, e na medida em que o sejam⁶²⁹.

Consequentemente, nas taxas de polícia, o contribuinte só poderá ser a pessoa a quem tenham sido dirigidos os atos administrativos específicos de regulação ou restrição de direito individual, ao passo que, nas taxas de serviço, o contribuinte será o usuário do serviço público, ou a pessoa a quem o respectivo uso tenha sido disponibilizado⁶³⁰.

⁶²⁸ “*Trata-se... de imposição do próprio princípio da retributividade (equivalência) como forma efetiva da isonomia tributária no que tange a essa modalidade de tributo vinculado a uma atuação estatal: quem provoca o custo da despesa pública deve arcar com seu pagamento, ainda que sua efetivação somente possa ocorrer por meio de seu legítimo representante legal*” – **Taxas...**, *op. cit.*, p. 123.

⁶²⁹ *Ibid.*, p. 119.

⁶³⁰ “*Nas taxas, tributo vinculado, o sujeito passivo será aquele que utiliza um serviço, tem-no à disposição ou é atingido por um ato de polícia*” – CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, **Das Taxas...**, *op. cit.* p. 100; “*A taxa deve ser exigida somente das pessoas que estejam em relação pessoal e direta com a atividade estatal que lhe dá origem. Exigida indistintamente*

No caso de duas ou mais pessoas terem “... *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*” (CTN, art. 124, I), a sujeição passiva direta dar-se-á em caráter solidário. Esse “interesse comum” – um interesse necessariamente jurídico⁶³¹ – a que alude o dispositivo, fundamenta a “solidariedade paritária” a que se refere ANDREA DARZÉ, *i.e.*, a que se instala entre os vários partícipes diretos do fato jurídico tributário, por oposição à “solidariedade dependente”, que decorre de determinação contida noutra norma⁶³². Os condôminos de um imóvel atendido por serviço público, ou que em conjunto requeiram um alvará de construção, por exemplo, serão solidariamente obrigados ao recolhimento da taxa respectiva porque têm “interesse comum” na realização do fato jurídico tributário.

Para a posição de responsável – em sentido amplo – pelo recolhimento, o legislador pode apontar qualquer pessoa que não o próprio contribuinte, desde que esteja vinculada ao fato jurídico tributário (CTN, art. 128) e ocupe posição jurídica que lhe dê condições de zelar pelo recolhimento do tributo⁶³³. Essa responsabilidade pode excluir a obrigação do contribuinte ou figurar em caráter supletivo ou solidário a ela (CTN, art. 124, II).

O responsável tributário em sentido estrito é o terceiro a quem a lei atribui o dever de pagar o tributo em razão do inadimplemento da prestação tributária pelo contribuinte. Tal atribuição de responsabilidade pode ou não ter caráter sancionador. Há responsabilidade sem culpa, por exemplo, na sucessão (CTN, arts. 130 a 133), aplicável aos adquirentes de imóveis, que se subrogam na obrigação de pagar as “... *taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens*” (CTN, art. 130); em contrapartida, são responsáveis em razão de norma sancionadora algumas das pessoas listadas nos artigos 134 e 135

de todos, mesmo das pessoas que não recebam a atividade estatal, desnatura-se como taxa. Passa a ser imposto” – BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 219.

⁶³¹ MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 273.

⁶³² **Responsabilidade Tributária...**, *op. cit.*, p. 209.

⁶³³ A ideia é, primeiro, que se trate de pessoas “... *que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem)*” – GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 92.

do CTN, na medida em que respondem “... pelas omissões de que forem responsáveis” ou pelas “... obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos”⁶³⁴.

O agente de retenção, por sua vez, é a pessoa obrigada a uma prestação instrumental (CTN, arts. 113, § 2º e 115) no sentido de, com recursos do contribuinte, dos quais seja detentor, promover, em nome dele, o recolhimento do tributo ao Fisco.

Por fim, o substituto tributário é a pessoa que, não sendo contribuinte, é posta, pela norma, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, como devedora originária da obrigação, e que deve recolher o tributo em nome próprio, ainda que possa reaver, do contribuinte, o respectivo montante.

Em termos gerais, há, em nosso ordenamento, três modalidades de substituição tributária, classificadas conforme a técnica de aplicação: (i) a “concomitante”; (ii) a regressiva (ou “para trás”); e a (iii) progressiva (ou “para a frente”). As duas últimas, porém, são apropriadas apenas para tributos plurifásicos, como o ICMS e o IPI, não se aplicando, portanto, às taxas.

Quanto à substituição tributária “concomitante”, embora algo raros, há casos de aplicação no âmbito das taxas. RUBENS GOMES DE SOUSA identificou um deles em parecer sobre a “taxa de cooperação e defesa da rizicultura”, devida pelos serviços do Instituto Rio Grandense do Arroz (IRGA), conforme a Lei gaúcha n. 533, de 31 de dezembro de 1948 – que segue em vigor, embora com redação modificada. A lei prevê que os contribuintes da taxa são os rizicultores do Estado, sendo “... substitutos legais tributários... os importadores, os beneficiadores e os exportadores de arroz ...” (art. 20, §3º)⁶³⁵.

Em outros ordenamentos, há casos mais explícitos e corriqueiros de substituição tributária em matéria de taxas. No direito espanhol, por exemplo, o art. 23.2, da *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, diz que são substitutos tributários: a) os proprietários dos imóveis, pelas taxas devidas em razão

⁶³⁴ Uma das hipóteses de responsabilidade convergente com essa premissa é a do art. 134, VI, CTN – responsabilidade dos escrivães e demais serventuários de ofício pela taxa judiciária – MARCOS H. GOMES DE OLIVEIRA, *Taxas...*, op. cit., p. 143.

⁶³⁵ Sujeito Passivo das Taxas, p. 350. AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO entende que não seria admissível essa hipótese de substituição, por lhe faltar “... vínculo com o fato gerador da taxa, que seria um ato produzido pelo IRGA de disciplina da produção e do mercado de arroz” – *Taxa...*, op. cit., p. 54.

dos serviços que beneficiam seus ocupantes; b) os construtores e contratantes de obras, pelas taxas de licenciamento urbanístico; c) as seguradoras, pelas taxas relativas a serviços de prevenção e extinção de incêndios e outros sinistros; e d) os proprietários dos imóveis que deem acesso à entrada de veículos, em relação às taxas devidas pela sua utilização privativa ou pelo aproveitamento especial⁶³⁶.

Com exceção da última, que diz com uma taxa pela utilização de um bem público, inviável no direito pátrio, não vemos óbice a que semelhantes hipóteses de substituição sejam adotadas pelo legislador brasileiro⁶³⁷.

Para os fins deste trabalho, o que foi dito, mas vale repetir, é que, em qualquer caso, o regime jurídico aplicável para a definição do *quantum* da taxa será, sempre, o do contribuinte. Assim, “... a imunidade e a isenção, ..., os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota – as causas extintivas excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte”, e não do substituto⁶³⁸.

⁶³⁶ Eis o dispositivo: “Artículo 23. (...) 2. Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente: a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios. b) En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras. c) En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo. d) En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios” – ESPANHA, **Real Decreto Legislativo n. 2, de 5 de marzo de 2004**. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>. Acesso em 14 jan. 2026.

⁶³⁷ Para FERREIRO LAPATZA, o primeiro desses casos configura hipótese de substituição tributária, porque são os ocupantes, e não necessariamente os proprietários do imóvel, que utilizam os serviços públicos vinculados ao bem, como a coleta de lixo – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 282. RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO entende que não se trataria de um verdadeiro caso de substituição, porque “... a relação preexistente entre o proprietário e o ocupante do imóvel não garante ao primeiro... a possibilidade de, apenas por sua própria vontade, ressarcir-se do valor que tenha despendido”. Para ele, “... o dono do imóvel é o beneficiário... da taxa de coleta de lixo...” – **Substituição Tributária**, *op. cit.*, p. 239-240. Parece-nos, contudo, que a solução da controvérsia depende da natureza concreta da taxa. Se devida apenas pela disponibilização do serviço, o contribuinte será o proprietário; se devida pela efetiva prestação, o destinatário do serviço só poderá ser quem produz os dejetos, caso em que o proprietário poderá figurar como substituto, pois tem como se ressarcir, no bojo do contrato de locação ou congênere, do valor despendido.

⁶³⁸ MISABEL DERZI, Notas de Atualização... *op. cit.*, p. 1131. Na mesma linha: GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, Linhas Mestras Constitucionais – o Diferimento, **Revista de Direito Tributário**, n. 23-24, p. 138.

3.5.3. Critério quantitativo

3.5.3.1. Considerações iniciais

Chegamos, enfim, ao exame dos aspectos estruturais atinentes ao objeto da prestação tributária, centro de nossas preocupações neste capítulo. Os aspectos funcionais, igualmente relevantes para a determinação do *quantum* das taxas, serão examinados no capítulo seguinte.

Como visto nos tópicos anteriores, há muitas questões tormentosas concernentes à estrutura das taxas; nenhuma, contudo, é tão mal resolvida quanto a relativa à determinação de sua base de cálculo e de sua alíquota. Segundo ADILSON RODRIGUES PIRES, a “... *determinação do montante da obrigação relativa às taxas tem sido objeto de profundas divergências na doutrina*”⁶³⁹; para ICHIHARA, “... *as questões que envolvem as taxas..., especialmente no que se refere à fixação de sua base de cálculo, são difíceis e muito controvertidas*”⁶⁴⁰; na leitura de IGOR MAULER SANTIAGO, “*A quantificação das taxas é um dos problemas mais delicados do Direito Tributário nacional...*”⁶⁴¹.

É o que passamos a investigar.

3.5.3.2. Conceito e funções da base de cálculo na estrutura das taxas

Segundo AIRES BARRETO, “... *a expressão ‘base de cálculo’ significa ‘fundamento para cálculo’, ‘origem para cálculo’, ou ‘apoio para cálculo’. Equivale a ‘critério para medir’, ou a ‘padrão para avaliar’*”⁶⁴².

⁶³⁹ A Doutrina das Taxas..., p. 99.

⁶⁴⁰ Taxas no Sistema Tributário Brasileiro, **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, n. 24, p. 43.

⁶⁴¹ Praticabilidade e Razoabilidade na Quantificação das Taxas, *in* MISABEL DERZI (coord.), **Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso**, p. 300.

⁶⁴² **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 38 (na 2ª edição, p. 51).

No caminho trilhado pela doutrina até a concepção de norma jurídica tributária atualmente mais aceita, a base de cálculo foi inicialmente alocada na hipótese da regra impositiva. Vão nesse sentido, por exemplo, as propostas de BECKER, para quem o suposto da norma “... *tem como núcleo a base de cálculo [e] como elementos adjetivos todos os demais elementos que integram a sua composição*” (acrescentamos, nos colchetes)⁶⁴³; de RUY BARBOSA NOGUEIRA, que vê a base de cálculo como “... *um dos lados ou modo de ser do fato gerador*”⁶⁴⁴; e de GERALDO ATALIBA, para quem a “base impositiva” é a “... *perspectiva dimensível do aspecto material da h.i [hipótese de incidência]*” (adaptamos e esclarecemos, nos colchetes)⁶⁴⁵.

PAULO DE BARROS CARVALHO, embora sem perder de vista a relação umbilical entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência, percebeu-a como elemento determinante do objeto da prestação tributária, pelo que a inseriu, de modo mais preciso que seus antecessores, na apódose normativa. Segundo o mestre paulista, a base de cálculo tem três funções: (i) mensuradora (medir as reais proporções do fato), (ii) objetiva (compor, com a alíquota, a determinação da dívida) e (iii) comparativa (confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência)⁶⁴⁶.

Embora a maioria dos autores faça eco ao apontamento dessas três funções para a base de cálculo, as definições encontradas na doutrina costumam enfatizar apenas a primeira e/ou a segunda delas. A função comparativa geralmente não figura nas propostas de conceituação, talvez por consistir num reflexo lógico da mensuradora. Afinal, se a base de cálculo deve ser apta para *medir* a intensidade da conduta descrita no critério material, deve ser, antes, idônea para *identificá-lo*, dada a já mencionada subalternidade da “divisibilidade” em relação à “especificidade” da ação estatal.

Evidencia-o um passeio pela doutrina. As definições de “base de cálculo” de LUCIANO AMARO, LUÍS EDUARDO SCHOUERI e AIRES BARRETO, por exemplo, põem em destaque a função mensuradora. Tais autores conceituam esse segmento da norma impositiva, respectivamente, como

⁶⁴³ **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 398.

⁶⁴⁴ **Curso de Direito Tributário**, p. 126.

⁶⁴⁵ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45.

⁶⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 364-369.

*“...medida legal da grandeza do fato gerador”, “... expressão numérica da própria hipótese tributária” e “... padrão, critério ou referência para medir um fato tributário...”*⁶⁴⁷.

As definições de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, HUGO DE BRITO MACHADO e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, a seu turno, acentuam a função objetiva. Eles tomam a base de cálculo, sucessivamente, como *“...grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota, para obter o ‘quantum’ a pagar”*; *“... grandeza sobre a qual se aplica a alíquota do tributo para determinar-se o respectivo valor”*; e *“... grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para quantificar o montante do tributo”*⁶⁴⁸.

CARLOS ORCESI DA COSTA, por sua vez, destaca tanto a função objetiva quanto a mensuradora, definindo a base de cálculo como o *“... elemento valorativo-econômico do fato gerador, sobre o qual se aplicará juridicamente uma medida (alíquota) de tributação”*⁶⁴⁹.

MISABEL DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, acompanhados por AIRES BARRETO e ANDRÉ MENDES MOREIRA, a seu turno, entendem que haveria, ainda, uma quarta função para esse traço da estrutura da norma impositiva, consistente em possibilitar a identificação da capacidade contributiva⁶⁵⁰.

A respeito dessa última ordem de considerações, parece-nos que, muito embora a tese faça sentido para outros tributos, não se pode aplicar às taxas, cuja base de cálculo deve mensurar a ação do Estado e, portanto, é inidônea para medir a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ademais disso, à diferença do que ocorre, por exemplo, com as contribuições de melhoria, que têm, na valorização do imóvel decorrente da obra pública, um elemento essencial para a ocorrência do fato jurídico tributário, a base de cálculo

⁶⁴⁷ AMARO, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 280; SCHOUERI, *Curso...*, op. cit., p. 560; BARRETO, *Base de Cálculo...*, op. cit., p. 38 (na 2ª edição, p. 51).

⁶⁴⁸ FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 137; MACHADO, *Base de Cálculo*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7: Base de Cálculo*, p. 120; ROCHA, *Determinação do Montante do Tributo: Quantificação, fixação e avaliação*, p. 103.

⁶⁴⁹ *Base de Cálculo*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7: Base de Cálculo*, p. 80.

⁶⁵⁰ DERZI e COELHO, *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, p. 252; BARRETO, *Base de Cálculo...*, op. cit., p. 83 (na 2ª edição, p. 116); MOREIRA, *Base de Cálculo*, in PAULO DE BARROS CARVALHO, MARIA LEONOR LEITE e ROBSON MAIA LINS (coords.), *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*, passim.

das taxas não está vinculada a uma manifestação de força econômica do contribuinte.

Não se está a dizer, com isso, que a capacidade contributiva em sentido subjetivo seja irrelevante no regime jurídico das taxas; como procuraremos demonstrar adiante, ela não apenas figura como pressuposto da tributação, demarcando os limites da capacidade econômica além e aquém dos quais a tributação não pode ir, como pode, dentro de certos limites, figurar como um dos critérios de repartição da carga tributária incidente sobre os contribuintes. Contudo, na estrutura das taxas, isso se operacionaliza, fundamentalmente, mediante o manejo da alíquota, e não da base de cálculo.

Por isso, parafraseando PAULO DE BARROS CARVALHO, entendemos que a base de cálculo das taxas corresponde à “... *grandeza instituída na consequência da regra-matriz...*”, que se presta a (i) “... *confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo...*” e (ii) “... *dimensionar a intensidade do comportamento [estatal] inserto no núcleo do fato jurídico...*” (acrescentamos, nos colchetes), (iii) “... *para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária*”⁶⁵¹.

3.5.3.3. Conceito e funções da alíquota na estrutura normativa das taxas

A palavra “alíquota deriva do latim “*aliquot*”, que pode tanto indicar “certa quantidade” – “... *alguns, um certo número, vários*”⁶⁵² – de alguma coisa, quanto apontar, mais especificamente, para uma “... *quantidade que se contém em outra e que a divide em partes iguais*”. Neste segundo sentido, o termo opõe-se a “*aliquanta*”, noção que denota uma “... *quantidade que se contém em outra, mas... não a divide em partes iguais*”⁶⁵³.

Na Matemática, a alíquota corresponde a uma quota ou fração exata do todo, isto é, a um “... *número que se contém noutro um número exato*

⁶⁵¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 364.

⁶⁵² ANTÔNIO MARTINEZ REZENDE e SANDRA BRAGA BIANCHET, **Dicionário do Latim Essencial**, p. 35.

⁶⁵³ ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA, **Dicionário Etimológico...**, *op. cit.*, p. 27.

de vezes”, sem deixar resto⁶⁵⁴. Esse sentido não é estranho ao mundo jurídico, estando presente, por exemplo, no direito das sucessões dos países hispânicos, em que a expressão “*parte alícuota*” denota o “quinhão” ou “fração ideal” incidente sobre a herança⁶⁵⁵.

No direito tributário, todavia, a alíquota nem sempre representa uma “... *parcela, parte, fatia, [ou] pedaço que se toma do todo...*”, já que pode haver alíquotas superiores a 100%, 200% ou 300%, sem que o tributo deixe de ser o que é (acrescentamos, nos colchetes)⁶⁵⁶. A alíquota aponta para uma proporção da base de cálculo dos tributos, mas não necessariamente para uma parcela dela. Opera antes como um multiplicador do que como um divisor.

Na estrutura de toda norma tributária, a alíquota aponta a proporção da manifestação econômica descrita no suposto da norma a ser vertida ao Erário. Porém, essa função ganha certo grau de especialização conforme o gênero tributário a que se refira. Nos tributos não vinculados, a alíquota indica a proporção da manifestação de riqueza do contribuinte que deverá ser transferida ao Estado, para custear despesas gerais (impostos) ou específicas (contribuições especiais e empréstimos compulsórios); nas taxas e contribuições de melhoria, ela indica, mais exatamente, em que medida uma específica atividade estatal deverá ser custeada pelo próprio contribuinte, em vez de ser suportada por outras receitas. E isso, naturalmente, tem implicações no modo como ela pode e/ou deve ser empregada, como veremos adiante.

3.5.3.4. A indispensabilidade da base de cálculo e da alíquota

Apesar de, no discurso geral sobre a estrutura da norma jurídica tributária, o critério quantitativo ser usualmente apresentado pela associação

⁶⁵⁴ AIRES BARRETO, **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 41 (na 2ª edição, p. 54). Entre nós, o emprego do conceito na Matemática é mais antigo; pode ser visto, e.g., em: JOSÉ THEODORO DE SOUZA LOBO, **Segunda Arithmetica** (*sic*), p. 131.

⁶⁵⁵ “*La parte alícuota es una parte ideal determinada desde el punto de vista mental aritmético, en función de una idea de proporción. (...) Por ejemplo, dos personas tienen copropiedad sobre una cosa por partes iguales. La parte alícuota representa la mitad (...)*” – RAFAEL ROJINA VILLEGAS, **Compendio de Derecho Civil**, t. II, p. 116.

⁶⁵⁶ AIRES BARRETO, **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 42 (na 2ª edição, p. 56).

da base de cálculo à alíquota, quando se transplanta essa teoria para o plano específico das taxas, essa uniformidade desaparece, dando lugar a muitas afirmações no sentido de que tais tributos não teriam, ou não precisariam ter, base de cálculo e/ou alíquota.

BUSSAMARA, por exemplo, diz “... *não se poder falar em alíquota para esse tributo*”⁶⁵⁷; ATALIBA considera que as taxas “... *nem sempre têm alíquotas*”⁶⁵⁸; para RÉGIS OLIVEIRA, “... *a maioria das taxas não têm alíquota*”⁶⁵⁹; já segundo LUCIANO AMARO, a “... *determinação do montante...*” de muitas dessas exações “... *não requer... a definição de uma base de cálculo...*”, com o que concorda ICHIHARA⁶⁶⁰; VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, em estudo geral sobre o critério quantitativo, sustenta que a base de cálculo nem sempre é necessária na composição da norma impositiva⁶⁶¹; LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO defende que “... *uma grande quantidade de taxas não possui alíquota, nem tampouco base de cálculo*” (*sic*)⁶⁶²; RENATO LOPES BECHO entende “... *que as taxas podem não ter bases de cálculo e alíquota...*”, visão compartilhada por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁶⁶³; REGINA HELENA COSTA considera “... *legítima a instituição de taxas fixas..., porque tais tributos não se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva...*” e também em função do “... *princípio da praticabilidade...*”⁶⁶⁴; ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU defendem que, no caso das taxas “fixas”, “... *não há... base de cálculo ou alíquota, visto que desnecessária é qualquer operação para a quantificação do tributo devido, já tabelado legislativamente*”⁶⁶⁵; MARCELA CUNHA GUIMARÃES e LAÍSE ÂNGELO MAZETTI afirmam que “... *nem sempre as taxas possuirão alíquota, podendo a lei estabelecer um valor fixo...*”⁶⁶⁶; CARLOS RENATO CUNHA considera um “...*ideal padronizado...*” a concepção de que o critério quantitativo deve ser

⁶⁵⁷ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 136.

⁶⁵⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 117-118. ATALIBA alude a “base imponível”, em vez de “base de cálculo” justamente por reputar que nem sempre é preciso um cálculo para apurar o tributo.

⁶⁵⁹ **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 73.

⁶⁶⁰ AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 280; ICHIHARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 54.

⁶⁶¹ **Determinação do Montante...**, *op. cit.*, p. 103.

⁶⁶² **Taxas...**, *op. cit.*, p. 126.

⁶⁶³ BECHO, **Lições...**, *op. cit.*, p. 269; MORAES, **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 226.

⁶⁶⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 101.

⁶⁶⁵ **Taxas de Fiscalização...**, *op. cit.*, p. 17-18.

⁶⁶⁶ **Transparência e Justiça Fiscal...**, *op. cit.*, p. 245.

formado “... sempre, por uma base de cálculo e uma alíquota...”, porque, “*Empiricamente, ... encontramos espécimes que desafiam essa visão ideal, como os tributos ‘fixos’...*”, procurando explicar o fenômeno, em relação às taxas, como um caso de “*Sintetização (Abreviação por Contração)...*”⁶⁶⁷. Enfim, não é preciso esgotar o elenco dos autores que partilham dessa posição para demonstrar quão disseminada ela é.

A nosso sentir, todavia, essa leitura decorre de uma confusão entre disposição normativa – o enunciado do discurso das fontes – e a norma jurídica – o produto da sua interpretação. A norma, lembremos, é um enunciado do discurso do hermeneuta, que decorre da reconstrução racional da linguagem do legislador, promovida a partir do exame integrado das disposições, por vezes numerosas, atinentes a um mesmo universo de casos e/ou soluções. O fato de não haver correspondência biunívoca entre disposição e norma implica que, mesmo se o legislador não tomar o cuidado de diferenciar claramente a base de cálculo da alíquota, ou mesmo se vier a dar a uma o nome da outra, o intérprete poderá, ao menos em boa parte dos casos, identificá-las por meio de um esforço adicional na tradução dos textos de direito positivo⁶⁶⁸.

No direito brasileiro, mais do que mera possibilidade, buscar identificar a base de cálculo e a alíquota de cada espécie tributária é um dever do exegeta, tendo em vista os papéis distintos e igualmente essenciais que esses elementos cumprem na estrutura da norma jurídica tributária. Nenhum deles pode faltar sem que a mensagem normativa fique incompleta, caso em que o legislador deixa de cumprir com as condições mínimas para “estabelecer” o tributo, na dicção do art. 150, I, da Constituição.

⁶⁶⁷ **Praticabilidade Tributária: Eficiência, segurança jurídica e igualdade**, p. 554 e 755.

⁶⁶⁸ Sobre a inexistência de correspondência biunívoca entre disposições e normas, RICCARDO GUASTINI explica que isso se verifica porque: (i) “... toda disposição é (mais ou menos) vaga e ambígua, de um tal modo que tolera diversas e conflitantes atribuições de significado; (ii) “... muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas”; (iii) “... pode acontecer... que duas disposições sejam perfeitamente sinônimas...; nestes casos, a duas disposições corresponde uma só norma”; (iv) “... também pode acontecer... que duas disposições sejam não perfeitamente, mas... parcialmente sinônimas...”. Além disso, caso se adotem sentidos mais restritos para a palavra “norma”, então haverá (v) disposições que exprimem algo além de uma norma, como “...um princípio, um programa, uma diretiva, uma valoração, uma motivação, etc.”; (vi) às vezes “... uma disposição não exprime uma norma..., mas somente um fragmento de norma...; e (vii) há também normas implícitas, normas sem disposição — **Das Fontes às Normas**, op. cit., p. 34-43.

A base de cálculo não pode faltar porque é só por meio dela que se pode saber, efetivamente, de que tributo se está a tratar, já que ela compõe, com o critério material do suposto normativo, um binômio indissociável⁶⁶⁹. A Constituição reconhece-o – ainda que “... *de forma acanhada...*”⁶⁷⁰ – ao dizer que as taxas “... *não poderão ter base de cálculo própria de impostos*” (art. 145, §2º) e que os impostos e contribuições da competência residual jamais poderão ter “... *fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*” (arts. 154, I e 195, §4º). Vale notar que, neste último exemplo, a partícula “ou” tem função claramente inclusiva, indicando que os impostos e contribuições da competência residual, para serem válidos, não poderão ter ‘nem’ “fato gerador” ‘nem’ base de cálculo própria dos demais tributos da mesma espécie discriminados na Constituição.

Em suma, a imprescindibilidade da base de cálculo decorre sobretudo de sua função comparativa, segundo a qual ela se destina a afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência.

A alíquota, a seu turno, não pode faltar por três razões.

Primeiro, porque lhe cabe indicar a proporção da manifestação de conteúdo econômico descrita no suposto da norma que deverá ser vertida para os cofres públicos. Nas taxas, como dito, essa proporção representará justamente a medida em que a atividade estatal referida ao contribuinte será custeada individualmente por ele, e não por toda a coletividade.

Segundo, porque ela é o único instrumento adequado para que o legislador promova, por meio dos tributos, finalidades adicionais à fiscal, ao menos nos casos em que o fim extrafiscal e o fiscal não forem convergentes, já que a sua fixação está muito menos condicionada por limitações de ordem estrutural do que a base de cálculo. Disso trataremos, com maior denodo, no capítulo seguinte.

⁶⁶⁹ Como diz SUSY GOMES HOFFMANN, não se pode identificar de que tributo se trata apenas a partir da análise do “fato gerador”, porque “... *o fato gerador... pode apontar um determinado evento e a base de cálculo eleita pelo legislador poderá apontar um outro evento...*” – Arts. 1º a 8º, in ANTÔNIO CLÁUDIO MACHADO DA COSTA e MARY ELBE QUEIROZ (org.), **Código Tributário Nacional Interpretado: Artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**, p. 5.

⁶⁷⁰ RENATO LOPES BECHO, **Lições...**, *op. cit.*, p. 141. O autor faz essa afirmação em razão de a Constituição não apontar que também “... *a contribuição de melhoria não poderá ter base de cálculo própria dos impostos e das taxas*” – *Ibidem*.

Terceiro, porque, sem se conjugar com a alíquota, a base de cálculo simplesmente não se presta a determinar o conteúdo da obrigação tributária. Como diz IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, “... *não há alíquota sem base de cálculo, nem base de cálculo sem alíquota...*”; trata-se de “... *elementos interligados, irmãos siamesas inseparáveis...*”. Se a base de cálculo é imprescindível para identificar o tributo, a alíquota é indispensável para que a base de cálculo cumpra com todas as suas funções⁶⁷¹.

É por isso que parte considerável da doutrina critica, de forma tão veemente, os tributos ditos “fixos”. Destaca-se, nessa linha, a argumentação de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo quem o nosso rígido sistema de repartição de competências tributárias se ancora tanto na hipótese de incidência como na base de cálculo, que compõem o “... *binômio diferenciador dos tributos...*”, de modo que, sendo a base de cálculo “... *uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável*”⁶⁷².

GERALDO ATALIBA, mesmo tendo chegado a dizer que as taxas nem sempre têm alíquotas, parece haver-se convencido, mais tarde, de que os dois elementos do critério quantitativo “... *são reciprocamente complementares, dois termos igualmente essenciais de uma equação... capenga e inviável, se um só deles faltar*”⁶⁷³.

Também para RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA a base de cálculo e a alíquota “... *se complementam e se requerem mutuamente...*”, tratando-se, pois, de “... *elementos indissociáveis, necessários...*”, sem os quais “... *o tributo não pode ser instituído e a obrigação tributária não pode ser constituída...*”⁶⁷⁴.

AIRES BARRETO, em obra inteiramente dedicada ao critério quantitativo, chegou a idêntica conclusão: “... *nosso sistema constitucional não se compadece com a instituição dos chamados tributos fixos*”⁶⁷⁵.

⁶⁷¹ A Função da Lei Complementar Tributária – Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário Brasileiro, **Revista de Direito Administrativo**, v. 222, p. 336.

⁶⁷² **Curso...**, *op. cit.*, p. 409-410.

⁶⁷³ Prefácio, in AIRES BARRETO, **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, p. 14.

⁶⁷⁴ Base de Cálculo, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7: Base de Cálculo**, p. 209-210.

⁶⁷⁵ **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 30 (na 2ª edição, p. 39-40).

DONOVAN LESSA, em estudo especificamente dirigido ao critério quantitativo das taxas, manifestou opinião semelhante, dizendo que, “... *no caso das taxas...*”, a “... *base de cálculo... é elemento fundamental para a conformação da espécie tributária*”⁶⁷⁶.

Após convencer-se da essencialidade da base de cálculo e da alíquota, a tendência inicial do intérprete seria negar validade, *sic et simpliciter*, a toda formulação normativa que não as expressasse claramente. Pensamos, entretanto, que é tarefa do jurista tentar identificar essas categorias nas dobras do discurso do legislador, concluindo pela inconstitucionalidade do tributo apenas quando efetivamente não se puder identificar a base de cálculo e/ou a alíquota mediante esforço exegético.

O que geralmente confunde os autores, ao analisar as disposições normativas relativas a taxas, é a circunstância de, com frequência, a base de cálculo desses tributos ter dimensão econômica idêntica ao valor do próprio tributo. Não é difícil, contudo, explicar por que isso ocorre; na verdade, é até intuitivo: se o valor do tributo é determinado pela conjugação da base de cálculo e da alíquota, então a base de cálculo será igual ao valor do tributo justamente quando a alíquota for de 100% (cem por cento)⁶⁷⁷.

Nas taxas, de fato, parece-nos ser muito comum que a alíquota equivalha ao multiplicador “1”, caso em que o legislador pode deixar de a indicar expressamente, sem comprometer a completude da mensagem normativa nem violar, por consequência, a legalidade. Foi ao propor essa leitura que, pensamos, RENATO LOPES BECHO apontou o caminho para sanar a dificuldade decorrente da incompatibilidade entre os tributos (aparentemente) “fixos” e a “... *função classificadora...*”, atribuída à base de cálculo⁶⁷⁸.

⁶⁷⁶ **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 107. No mesmo sentido, afirma ANDRÉ MENDES MOREIRA que “A base de cálculo mostra-se... instituto indispensável para se aferir a validade das taxas, o que decorre... de sua relação com o critério material da norma tributária” – Base de Cálculo, *op. cit.*, item 3.

⁶⁷⁷ “A dimensão financeira do aspecto material da hipótese de incidência não coincidirá com o débito tributário a ser obtido, se e quando ocorrer o fato imponible, salvo quando a alíquota for de 100%” – AIRES BARRETO, **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 30 (na 2ª edição, p. 39).

⁶⁷⁸ **Lições...**, *op. cit.*, p. 144-145. Vale a transcrição integral: “Quanto à questão de os tributos fixos não permitirem que a base de cálculo cumpra a importante função classificadora do gênero tributário, prevista constitucionalmente, podemos sustentar que, nas hipóteses em que o tributo pode ser fixo (como nas taxas), há a determinação ‘implícita’ da base de cálculo: o custo da atuação estatal. Assim, novamente nos valem do princípio da restritividade das taxas, para dizer que, nelas, a base imponible é o custo da atuação estatal.

3.5.3.5. As unidades de medida no critério quantitativo das taxas

Observa-se, das definições gerais de “base de cálculo” antes apresentadas, que os autores geralmente evitam relacioná-la a uma cifra em pecúnia, preferindo falar em “grandeza”, “expressão numérica”, “medida”, ou equivalentes. Entendemos que esse cuidado se justifica em razão de o ordenamento nacional, ao menos para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, III, “a”), o imposto seletivo (art. 153, §6º, VI), o ICMS (art. 155, §4º, IV, “b”) e o IBS e a CBS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 156-A, §6º, I, “a” e 149-B), ter permitido a fixação de alíquotas “específicas” (ou *ad rem*), em lugar de alíquotas *ad valorem*⁶⁷⁹.

Ad valorem são, na literalidade da expressão latina, as alíquotas que incidem “conforme o valor”, isto é, que se aplicam sobre um montante expresso em pecúnia⁶⁸⁰. *Ad rem*, em contrapartida, são as alíquotas que se aplicam “sobre uma coisa”, medida em unidades, ou, para ser mais exato, que incidem sobre uma “... *quantidade n[um]a unidade [de medida]...*” (inserimos, nos colchetes)⁶⁸¹.

Há, portanto, base de cálculo implícita, mesmo que identificada na mesma dimensão econômica do valor cobrado. A alíquota, nessa circunstância, poderá ser identificada em 100% (cem por cento). Em outras palavras, o que estamos procurando demonstrar é que a ciência do direito pode identificar em tributos fixos (nas taxas, por exemplo) a existência de uma base de cálculo e afirmar que, nesses casos, ainda que o legislador não tenha dito claramente, a alíquota significa 100% da base de cálculo” – Ibidem.

⁶⁷⁹ O CTN veicula previsões semelhantes para os impostos de importação e exportação (arts. 20, I e 24, I). Contudo, é duvidosa a constitucionalidade dessas disposições, já que, por um lado, a adoção de alíquotas específicas para tais impostos não encontra previsão no texto constitucional; por outro lado, o emprego de alíquotas específicas deve ser excepcional, haja vista que tal técnica é especialmente vocacionada para impor encargos tributários idênticos para situações econômicas distintas. Felizmente, “... *não temos, hoje, nenhum caso de alíquota ‘ad rem’, ou específica, por unidade de medida, aplicável ao Imposto de Importação...*” ou – acrescentamos – ao imposto de exportação. Isso “... *apesar de existir previsão normativa para tal, tanto no Código Tributário Nacional, art. 20, I, quanto no Decreto-Lei n. 37/1966, art. 2º, I, ..., havendo ainda nova previsão na Lei n. 11.727, de 23/06/2008, jamais regulamentada*” – ROSALDO TREVISAN, **O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional**, p. 383.

⁶⁸⁰ AMÍLCARE CARLETTI, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 93.

⁶⁸¹ ROSALDO TREVISAN, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 383. Expressa-o bem, por exemplo, a previsão do art. 2º, I, do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, segundo o qual a base de cálculo do imposto de importação é, “...*quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa*”.

Como o tributo é uma prestação “... *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*” (art. 3º do CTN), o produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota deverá sempre apontar para uma importância em dinheiro. Por isso, quando a base de cálculo não for expressa em pecúnia, a alíquota é que o deverá ser⁶⁸². Assim, quando a alíquota for *ad valorem*, será expressa em percentual e aplicada sobre uma base de cálculo expressa em valor monetário – e.g., 10% (dez por cento) sobre a operação com um produto de R\$ 100,00 (cem reais); quando a alíquota for *ad rem*, será expressa em valor pecuniário por unidade de medida, caso em que a quantidade relativa àquela unidade de medida comporá a base de cálculo – e.g., uma alíquota de R\$ 1,00/kg (um real por quilograma) de mercadoria, multiplicada por uma base de cálculo de 100 kg (cem quilogramas) da mercadoria comercializada.

AIRES BARRETO contesta esse raciocínio, dizendo que admitir a fixação da base de cálculo em “... *peso, volume, medida de superfície...*, *importaria atribuir ao Estado uma proporção do volume, do peso, em relação à base imponível...*”, o que só seria possível “... *diante dos tributos satisfeitos ‘in specie’*”. Em sua visão, adotar um critério quantitativo dessa natureza resultaria na cobrança de tributos *in natura*, como na formulação “... *de cada 5 quilos de arroz, entregue 1 ao Estado...*”, o que afrontaria o artigo 3º do CTN⁶⁸³. Assim, para poder cumprir a função de medir o critério material da hipótese de incidência, a base de cálculo deveria sempre expressar uma quantia em pecúnia, de modo que “... *qualquer parte dessa expressão não poderá ser alíquota, mas parcela dessa mesma base*”, pois “*Pedaço de bolo é bolo; de laranja é laranja*”. Daí a sua conclusão no sentido de que as unidades de medida pelas quais essas quantias expressas em moeda viessem a ser multiplicadas ou divididas só poderiam cumprir, na estrutura normativa, o papel de alíquota. Por exemplo, na formulação “pague R\$ 1,00/m² (um real por metro quadrado)”,

⁶⁸² Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO: “... *quando a base não se exprimir em valores monetários, a alíquota forçosamente o será*” – **Curso...**, op. cit., p. 365. Na mesma linha, diz HUGO DE BRITO MACHADO que “*Sendo a alíquota específica, a base de cálculo será a unidade de medida adotada pela lei, como, por exemplo, o quilo, o metro etc. Sendo a alíquota ‘ad valorem’, a base de cálculo será o valor econômico do fato gerador, ou a ele pertinente, expresso em moeda*” – Base de Cálculo, op. cit., p. 120.

⁶⁸³ AIRES BARRETO, **Base de Cálculo...**, op. cit., p. 65 (na 2ª edição, p. 87).

a quantia em pecúnia (um real) seria a base de cálculo, ao passo que a quantidade de metros quadrados corresponderia à alíquota⁶⁸⁴.

Entretanto, essa proposta de tradução da mensagem normativa não nos parece compatível com o texto constitucional.

Primeiro, porque a Constituição, ao adotar a dicotomia “alíquota específica” *versus* “alíquota ‘ad valorem’”, indicou expressamente que, quando a alíquota for do primeiro tipo, será aplicada não em razão do valor, mas “...por unidade de medida...”, ou “... tendo por base a unidade de medida adotada...” (arts. 149, §2º, III, “b”; 153, §6º, VI; 155, §4º, IV, “b” e 156-A, §6º, I, “a”). Ora, se a alíquota será, nesses casos, aplicada “por unidade de medida”, ou “tendo por base a unidade de medida”, então, logicamente, ela não pode ser a própria unidade de medida, ou a quantidade expressa na unidade de medida. Na expressão “R\$ 1,00/m²”, é a quantia de “um real”, e não o número de metros quadrados, que se aplica “por unidade de medida”.

Segundo, porque, para afastar a premissa em que se assenta o raciocínio do autor – qual seja, a de que a tributação sob alíquotas específicas resultaria na cobrança de tributo *in natura* – basta que as próprias alíquotas sejam fixadas em valores monetários, em lugar de serem representadas por um percentual sobre a coisa tributada. O tributo que incide a uma alíquota de R\$ 1,00/kg (um real por quilograma) numa operação envolvendo 100 kg (cem quilogramas) de mercadoria será, evidentemente, de R\$ 100,00 (cem reais), e não de 1kg ou 100kg (um ou cem quilogramas) de mercadoria.

Terceiro, porque a afirmação de que a base de cálculo, para poder mensurar o fato jurídico tributário, deveria ser necessariamente expressa em moeda, constitui uma petição de princípio, um raciocínio circular, que assume como premissa o que pretende provar. Afinal, é perfeitamente possível medir a intensidade de fatos como “importar mercadoria”, ou “realizar operação com produto ou serviço”, apontando para a quantidade de mercadoria, produto ou serviço envolvido na operação. Parafraseando o próprio BARRETO, a expressão “50 kg (cinquenta quilogramas) de laranjas” é plenamente capaz de ex-

⁶⁸⁴ *Ibid.*, p. 67-72.

pressar, em termos quantitativos, uma operação de compra e venda de laranjas, ao passo que a expressão “um bolo” pode muito bem representar a quantidade de serviço envolvida na preparação da iguaria⁶⁸⁵.

Parece-nos correta, assim, a interpretação da doutrina majoritária, segundo a qual, quando a alíquota for específica (*ad rem*), a base de cálculo não expressará um valor monetário, cabendo ao outro elemento do critério quantitativo essa função.

Apesar de chegarmos a essa conclusão ao examinar o sistema tributário brasileiro como um todo, entendemos que a adoção de alíquotas *ad rem* não é compatível com a disciplina constitucional específica das taxas. Em nosso ordenamento, as taxas devem sempre apresentar alíquotas *ad valorem* e bases de cálculo em moeda. Três razões levam-nos a tal conclusão.

Em primeiro lugar, ao contrário do que ocorre com os impostos e contribuições especiais mencionados anteriormente, não há, na Constituição, autorização para que o legislador preveja alíquotas específicas para as taxas. Aliás, nem mesmo no Código Tributário Nacional existe previsão dessa natureza – ao contrário do que se verifica, por exemplo, em relação aos impostos de importação e exportação (CTN, arts. 21, I e 24, I)⁶⁸⁶. E não faria sentido o constituinte especificar os casos em que se admite o emprego de alíquotas *ad rem*, se fosse possível ao legislador adotá-las no regime de qualquer tributo.

Em segundo lugar, a admissão de alíquotas específicas deve ser excepcional, porque esse tipo de alíquota deixa indeterminada, em termos monetários, a medida do comportamento econômico que resultará num dever de carrear recursos aos cofres públicos. Como o valor das mercadorias, bens, produtos e serviços pode sofrer alterações de um dia para o outro, ao passo que a alíquota específica mantém a expressão econômica do tributo insensível a tais variações, dois contribuintes que realizem operação materialmente se-

⁶⁸⁵ Nesse sentido, diz ANNA EMILIA CORDELLI ALVES que “... a base impositiva é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, mensurável de algum modo: é o peso, o volume, o comprimento, a largura, a altura, o valor, o preço, o perímetro, a capacidade, a profundidade, a superfície, a grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da hipótese de incidência” – Base de Cálculo, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 7: **Base de Cálculo**, p. 34.

⁶⁸⁶ Dispositivos que, justamente pela ausência de autorização constitucional, reputamos de duvidosa constitucionalidade.

melhante, mas de vulto econômico muito distinto, podem, por esse mecanismo, acabar sendo tributados de forma idêntica, o que, sem a companhia de regra constitucional excepcionadora, parece contrariar os ditames da isonomia tributária (CF, art. 150, II), além de, no que diz com os impostos – e, a nosso ver, também com os demais tributos não vinculados – ofender ordem expressa do constituinte, no sentido de “...gradu[á-los] *segundo a capacidade econômica do contribuinte...*” (CF, art. 145, §1º – adaptamos, nos colchetes).

Em terceiro lugar, nas leis sobre taxas, a unidade de medida empregada na definição do *quantum debeatur* (metro quadrado, metro linear, quilogramas, número de folhas *etc.*) deve prestar-se, antes disso, para confirmar a divisibilidade da atuação estatal, que é característica da hipótese de incidência do tributo e, portanto, deve vir refletida na base de cálculo, e não na alíquota, a fim de que esse segmento da estrutura normativa possa cumprir com as suas funções mensuradora e comparativa⁶⁸⁷.

Entendemos, por isso, que tanto a expressão monetária empregada para a definição do *quantum* das taxas, quanto a quantidade de unidades de medida pela qual ela deva ser eventualmente multiplicada, a fim de determinar o valor individualizado da atuação estatal, são, ambas, grandezas relativas à base de cálculo. Consequentemente, consideramos equivocada a doutrina que atribui, à unidade de medida (quilogramas, metros lineares, metros quadrados, litros *etc.*), a função de alíquota.

De fato, a mensuração do comportamento estatal descrito no antecedente, que é tarefa da base de cálculo, depende da multiplicação do valor unitário da prestação estatal pelo número de unidades de ação pública referidas ao contribuinte. O bombeiro que inspeciona um imóvel de 100m² (cem metros quadrados), para verificar a sua compatibilidade com as normas de segurança, executa uma atividade de polícia cuja intensidade econômica pode ser medida pela multiplicação do valor unitário da atuação estatal, apresentado em unidades de moeda por metro quadrado, pela quantidade de unidades de

⁶⁸⁷ Assim já se pronunciou o STF: “O exame da possibilidade de o serviço público ser destacado em unidades autônomas e individualizáveis de fruição não se esgota com o estudo da hipótese de incidência aparente do tributo. É necessário analisar a base de cálculo da exação, que tem por uma de suas funções confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz de incidência” – **Recurso Extraordinário n. 571.241**, rel. Min. Joaquim Barbosa, 20 abr. 2010, p. 1.

intervenção realizadas – no caso, cem metros quadrados. Nem as cem unidades de intervenção, nem o metro quadrado, muito menos o valor unitário (o valor devido por metro quadrado de atuação) correspondem à alíquota das taxas. Todas essas grandezas dizem respeito à base de cálculo.

À alíquota das taxas caberá, como em todos os tributos, apontar em que extensão essa manifestação de conteúdo econômico deverá resultar na transferência de recursos ao Estado. Como mencionado, é muito comum que, nas exações sob exame, ela corresponda a 100% do valor da atividade estatal descrita no antecedente, mas nada impede a aplicação de alíquotas inferiores a esse patamar. A fixação de alíquotas superiores é que está, em princípio, vedada pela proibição do emprego de tributo com finalidade ou efeito de confisco, como examinaremos adiante.

Aliás, não é nada infrequente que se verifique a aplicação de alíquotas inferiores a 100% em matéria de taxas. É, segundo pensamos, o que geralmente se observa nos casos em que o legislador estabelece um “teto” para o valor da taxa, fazendo-o, então, decrescer em função de variáveis como o valor da causa, o valor do ato, o volume de recursos naturais consumidos, a renda, ou outra qualidade qualquer do sujeito passivo. Esse “teto” deve ser interpretado, em nosso entendimento, como o resultado da multiplicação da base de cálculo (valor da prestação estatal) por uma alíquota de 100% (cem por cento), de modo que os montantes de tributo inferiores ao teto, relacionados com as faixas inferiores da tabela, devem ser entendidos como o resultado da multiplicação da base de cálculo (“valor” da prestação estatal) por alíquotas inferiores a esse patamar, cuja expressão econômica específica pode ser identificada mediante uma simples “regra de três”.

Isso significa que, quando o legislador fizer o valor da taxa variar em função de elementos estranhos ao dimensionamento da intensidade da atividade estatal – *i.e.*, elementos que com ela não guardam relação de pertinência e proporcionalidade, dizendo respeito, por exemplo, a propriedades aplicáveis à pessoa do contribuinte, ou ao seu patrimônio – tais fatores deverão ser interpretados como atinentes à determinação da alíquota, e o seu controle se dará mediante o manejo dos aspectos funcionais do tributo, examinados no próximo capítulo.

Este é, segundo pensamos, o único modo pelo qual se podem traduzir as disposições normativas relativas às taxas de modo a fazê-las compatíveis com o seu figurino constitucional.

3.5.3.6. A base de cálculo das taxas e o art. 145, §2º, da Constituição

Até o momento, focalizamos aspectos predominantemente sintáticos do critério quantitativo, destacando os papéis que a base de cálculo e a alíquota cumprem na estrutura da norma impositiva das taxas. É o momento, agora, de investigar o conteúdo possível da base de cálculo dessa espécie tributária, partindo das diretrizes fornecidas pelo constituinte. Como o exame dos fatores em função dos quais a alíquota pode variar está associado sobretudo à função a ser desempenhada pelo tributo, ele será promovido, de modo mais minucioso, no próximo capítulo.

Pois bem, a única disposição constitucional específica sobre a base de cálculo das taxas é o artigo 145, §2º, segundo o qual as taxas “... *não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”.

Como visto no capítulo primeiro, o texto corresponde a um aprimoramento das previsões das Cartas constitucionais anteriores, com base nas quais, entre o fim dos anos 1960 e o começo dos anos 1980, o STF julgara inconstitucionais numerosas taxas municipais instituídas para custeio dos serviços de conservação de estradas, cujos valores eram definidos, predominantemente, em função da área dos imóveis beneficiados, bem como de outros fatores atinentes aos sujeitos passivos⁶⁸⁸. A reiteração de precedentes, erigida

⁶⁸⁸ (i) **Recurso Extraordinário n. 66.231**, rel. Min. Luiz Gallotti, 29 mai. 1969; (ii) **Recurso Extraordinário n. 76.807**, rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 4 set. 1974; (iii) **Recurso Extraordinário n. 69.175**, rel. Min. Eloy da Rocha, 24 out. 1974; (iv) **Recurso Extraordinário n. 78.701**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 13 dez. 1974; (v) **Recurso Extraordinário n. 78.957**, rel. Min. Rodrigues Alckmin, 9 abr. 1975; (vi) **Recurso Extraordinário n. 80.001**, rel. Min. Thompson Flores, 16 abr. 1975; (vii) **Recurso Extraordinário n. 83.952**, rel. Min. Xavier de Albuquerque, 26 mai. 1975; (viii) **Recurso Extraordinário n. 87.426**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 6 set. 1977; (ix) **Recurso Extraordinário n. 88.078**, rel. Min. Décio Miranda, 17 out. 1979; (x) **Recurso Extraordinário n. 94.592**, rel. Min. Soares Muñoz, 16 jun. 1981; (xi) **Recurso Extraordinário n. 93.838**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 14 mai. 1981; (xii) **Recurso Extraordinário n. 94.944**, rel. Min. Cunha Peixoto, 3 set. 1981; (xiii) **Recurso Extraordinário n. 94.819**, rel. Min. Firmino Paz, 16 fev. 1982; (xiv) **Recurso Extraordinário**

principalmente debaixo do fundamento de que a instituição dessas taxas implicava usurpação da competência da União para tributar a propriedade territorial rural, ensejou a edição da súmula n. 595 da Corte Suprema brasileira, segundo a qual é “... *inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural*”⁶⁸⁹.

Contudo, diferentemente das Constituições pretéritas e do CTN, que proscravam apenas as taxas com bases de cálculo “idênticas” às dos impostos neles discriminados, a Carta de 1988 inquina de nulidade todas as que tenham base de cálculo “própria de impostos”. Ela não se limita, portanto, a fazer inválidas as taxas que tenham base de cálculo equivalente à dos impostos já existentes; faz igualmente nulas aquelas cuja base de cálculo se preste a dimensionar “... *quaisquer impostos, quer aqueles passíveis de ser instituídos, quer.... os já existentes*”⁶⁹⁰.

Para ser “própria de taxa”, e não de imposto, contribuição especial ou empréstimo compulsório, a base de cálculo deve medir a intensidade da atividade estatal descrita no suposto da norma impositiva, e não o comportamento do contribuinte. Como diz BUSSAMARA, se “... *a grandeza é própria, ou adequada, para o cálculo de imposto, é porque não é pertinente à atividade estatal, mas à vida do contribuinte*”⁶⁹¹; sendo assim, não pode servir de base para o cálculo de taxa, “... *mesmo... que não seja idêntica àquela que tenha servido para a incidência dos impostos*”, completa HUMBERTO ÁVILA⁶⁹².

n. **96.392**, Rel. Min. Firmino Paz, 3 mar. 1982; **(xv) Recurso Extraordinário n. 97.073**, rel. Min. Soares Munõz, 4 jun. 1982; **(xvi) Recurso Extraordinário n. 96.344**, rel. Min. Néri da Silveira, 9 jun. 1982; **(xvii) Recurso Extraordinário n. 97.137**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 16 jun. 1982; **(xviii) Recurso Extraordinário n. 95.914**, rel. Min. Djaci Falcão, 18 ago. 1982; **(xvix) Recurso Extraordinário n. 98.583**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 3 nov. 1982. **(xx) Recurso Extraordinário n. 98.581**, rel. Min. Alfredo Buzaid, 18 nov. 1982; **(xxi) Recurso Extraordinário n. 95.841**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 9 dez. 1982; **(xxii) Recurso Extraordinário n. 97.334**, rel. Min. Alfredo Buzaid, 10 mar. 1983; **(xxiii) Recurso Extraordinário n. 97.080**, rel. Min. Néri da Silveira, 10 mar. 1983; **(xxiv) Recurso Extraordinário n. 95.196**, rel. Min. Alfredo Buzaid, 10 mar. 1983; **(xxv) Recurso Extraordinário n. 97.072**, rel. Min. Alfredo Buzaid, 16 mar. 1983; **(xxvi) Recurso Extraordinário n. 97.071**, rel. Min. Alfredo Buzaid, 16 mar. 1983; **(xxvii) Recurso Extraordinário n. 97.807**, rel. Min. Néri da Silveira, 6 abr. 1983; **(xxviii) Recurso Extraordinário n. 96.848**, rel. Min. Néri da Silveira, 6 abr. 1983; **(xxix) Recurso Extraordinário n. 95.284**, rel. Min. Djaci Falcão, 18 mai. 1983.

⁶⁸⁹ Antes dessa súmula, a de n. 348 dizia, indiscriminadamente, ser “... *constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas*”.

⁶⁹⁰ WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, *Taxas...*, *op. cit.*, p. 131.

⁶⁹¹ *Ibid.*, p. 132.

⁶⁹² As Taxas e sua Mensuração..., *op. cit.*, p. 38.

É por isso que, segundo CARRAZZA, a regra veiculada por esse dispositivo “... *encerra mera disposição doutrinária...*”⁶⁹³. Trata-se, no dizer de PEREIRA FILHO, de uma previsão “... *despicienda...*”⁶⁹⁴; ainda que “... *não deix[e] de ser salutar...*”, como dizia ATALIBA, ao examinar o dispositivo análogo da Constituição anterior (adaptamos, nos colchetes)⁶⁹⁵.

É também sob essa perspectiva que se deve interpretar a porção final do artigo 77, parágrafo único, do CTN, introduzida pelo Ato Complementar n. 34/1967, segundo o qual a “... *taxa não pode ... ser calculada em função do capital das empresas*”. Como aponta CARRAZZA, “... *prestigiar base de cálculo ‘em função de capital das empresas’ seria eleger critério dimensionável com o qual só se compagina o imposto*”, de modo que o dispositivo, conquanto incensurável, acaba por ter função meramente expletiva, puramente didática⁶⁹⁶.

Até onde pudemos verificar, não há, na doutrina, quem expresse posição distinta, e é por isso que se critica, de modo tão veemente, o teor da súmula vinculante n. 29 do STF e da tese n. 146 da repercussão geral, segundo as quais 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*”⁶⁹⁷.

A redação do verbete, de fato, não é das mais felizes. A um primeiro olhar, ela parece prestigiar o texto das Cartas pretéritas, ou do artigo 77 do CTN, em detrimento do teor da CF/1988, que não apenas proíbe a “integral identidade” entre a base de cálculo da taxa e a de imposto, mas não admite que se escolha, para as taxas, nenhuma base de cálculo “própria de imposto”.

Contudo, quando se analisam os arestos que deram origem ao enunciado, verifica-se, por um lado, que, em absolutamente todos eles, o STF reconheceu que o valor da atividade administrativa descrita no suposto da norma impositiva é que deveria balizar o valor da base de cálculo (ou, por

⁶⁹³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 545.

⁶⁹⁴ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 117.

⁶⁹⁵ Considerações..., *op. cit.*, p. 49.

⁶⁹⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 546.

⁶⁹⁷ Por todos os críticos: ROBERTO FERRAZ, A Base de Cálculo Própria de Impostos e a Necessidade de Revisão da Súmula Vinculante n. 29/STF, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 488-494.

extensão, da própria taxa)⁶⁹⁸; por outro lado, na generalidade desses julgados, o Supremo só admitiu a adoção de dados relativos à pessoa do contribuinte na determinação objetiva das taxas quando os reputou aptos a ensejar presunção de maior esforço estatal no desempenho da atividade administrativa descrita no suposto da norma, com reflexo no seu valor⁶⁹⁹.

Ao contrário, pois, do que sugere a literalidade do verbete, não há, por parte do STF, a admissão pura e simples da adoção de base de cálculo “própria de imposto” para a apuração do valor das taxas. O entendimento predominante é o de que só se podem levar em conta elementos relativos ao contribuinte na fixação da base de cálculo da taxa na medida em que interfiram

⁶⁹⁸ Num desses arestos, o custo da atividade estatal foi apontado como limite para a fixação da taxa judiciária, com fundamento tanto na garantia de acesso à jurisdição, como na impossibilidade de cobrar um valor “... *exorbitante em face do custo real da atuação do Estado em favor do contribuinte*” – **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.926**, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 19 abr. 1999, p. 18; noutro se afirmou a validade da taxa de fiscalização da CVM (Lei n. 7.940, de 20 de dezembro de 1989, art. 2º), calculada em função do patrimônio líquido da empresa, por se supor “... *que haja mais serviço para a fiscalização quanto maior for a empresa*”; porém, isso não significaria “... *seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo*” (sic) – **Recurso Extraordinário n. 177.835**, rel. Min. Carlos Velloso, 20 ago. 1998, p. 1 e 29. Esse precedente está na base da aprovação da súmula n. 665, segundo a qual “*É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989*”.

⁶⁹⁹ Em alguns julgados se considerou que a taxa de coleta de lixo (ou de limpeza pública) poderia variar em função da metragem quadrada do imóvel por ela servido, em razão de se reputar que ela seria um índice idôneo para presumir-se a maior ou menor produção de lixo – **Recurso Extraordinário n. 232.393**, rel. Min. Carlos Velloso, 12 ago. 1999, p. 1-23; **Recurso Extraordinário n. 241.790**, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, 20 ago. 2002, p. 1-5; **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.695**, rel. Min. Ellen Gracie, 2 dez. 2003, p. 1-6; **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 441.038**, rel. Min. Cezar Peluso, 4 mar. 2008, p. 1-11; e **Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 576.321**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 4 dez. 2008, p. 1-20. Em outro se considerou que a quantidade de produto a ser classificado era um índice idôneo para presumir maior esforço estatal e justificar a cobrança, em maior medida, da taxa de classificação de produtos vegetais – **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 491.216**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 27 nov. 2007, p. 1-9. Noutro se entendeu que uma taxa de polícia poderia variar em função da metragem do imóvel em que opera o estabelecimento a ser fiscalizado – **Recurso Extraordinário n. 220.316-7**, rel. Min. Ilmar Galvão, 12 ago. 1999, p. 1-28.

na determinação do valor da atividade estatal⁷⁰⁰ – premissa que, como bem observam alguns autores, está de acordo com as diretrizes constitucionais⁷⁰¹.

O problema, portanto, não está exatamente no teor da súmula vinculante n. 29, mas no fato de que o STF muitas vezes:

(i) se satisfaz com presunções infundadas ou muito fracas de maior esforço da atuação estatal, baseadas em dados relativos ao contribuinte, deixando de averiguar se, além de correlação, haveria também relação de causa e efeito – e consequente proporcionalidade – entre o critério eleito pelo legislador e o aumento da base de cálculo da taxa; é o que a Corte faz, e.g., ao associar a variação do valor da causa ao maior esforço estatal no desempenho da atividade judicante; e

⁷⁰⁰ Foi sob esse fundamento que a Corte julgou inconstitucional a taxa gaúcha de “serviços de trânsito”, cobrada pela alteração do registro e expedição do certificado do veículo. Entendeu que “... o tipo, a potência e o ano de fabricação do veículo automotor em nada vinculam a alteração burocrática de registro e a expedição do certificado decorrente da transferência da propriedade...”, pelo que, mesmo reafirmando o conteúdo da súmula vinculante n. 29, concluiu que “A fixação do valor da taxa não pode se basear unicamente em elementos estranhos ao serviço prestado, afetos à condição da pessoa ou aos bens isoladamente considerados” (sic) – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.775**, rel. Min. Carmen Lúcia, 20 abr. 2020, p. 1 e 13. Na mesma data, fulminou a validade da taxa fluminense de controle, monitoramento e fiscalização ambiental, dizendo só ser possível que o balizamento do valor da taxa “... se subsidie do conhecimento de determinada realidade do contribuinte, mesmo daquelas que possam adquirir conotação econômica, quando isso puder indicar, de alguma forma, uma atividade de fiscalização mais pronunciada” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 20 abr. 2020, p. 43.

⁷⁰¹ Nessa linha: “É preciso que bem se circunscrevam as razões de decidir dos casos acima comentados..., para que deles não se extraia a equívoca conclusão de que... possa a taxa de serviço de coleta, tratamento ou destinação de lixo desatender ‘sic et simpliciter’ à referibilidade, é dizer, que possa ter base de cálculo que (mesmo tomando algum elemento típico de imposto) deixe de referir-se ainda que razoavelmente ao custo do serviço estatal. É, pois, naquele espaço da aferição da existência de efetiva referibilidade entre o critério quantitativo da taxa, bem como quanto à sua razoável precisão para a individualização do custo da atividade estatal destinada a um dado contribuinte que permanece possível o questionamento judicial das taxas de coleta de lixo” (sic) – FÁBIO LEMOS CURY, TESE: É Possível a Utilização da Metragem do Imóvel como Base de Cálculo da Cobrança da Taxa de Coleta de Lixo, pois não se Confunde com a Base de Cálculo que se Utiliza para o Cálculo do IPTU, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores – Direito Tributário**, capítulo I-9, item 2; “... sendo a causa da instituição das taxas a atividade estatal, a sua base de cálculo deverá ser ‘medida’ com base nessa atividade, não em elementos residentes nos contribuintes. Isso não quer dizer que a base de cálculo das taxas nunca poderá conter elementos relacionados aos contribuintes. Isso até poderá ocorrer se, e somente se, esses elementos ‘representarem’ e ‘mensurarem’ a atuação estatal” – HUMBERTO ÁVILA, As Taxas e sua Mensuração..., op. cit., p. 39. As taxas “... podem variar de valor de acordo com circunstâncias pessoais dos contribuintes”, mas não em razão de critérios como a capacidade contributiva, e sim “... em função das características pessoais dos contribuintes que impliquem diretamente na prestação do serviço ou na atividade estatal de polícia”; a “... mensuração da taxa de acordo com elementos pessoais do contribuinte só é admissível quando tais elementos impactarem no custo da atividade exercida pelo Estado” – DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, op. cit., p. 131-132.

(ii) diante de situações de extrafiscalidade, considera razoável mitigar até mesmo a exigência de correlação entre o valor da atividade estatal e a base de cálculo, como fez, *v.g.*, ao considerar adequado adotar a quantidade de minério extraído como base de cálculo de uma taxa de polícia relacionada à fiscalização exercida sobre o setor minerário⁷⁰².

Enfrentaremos esses problemas mais adiante, mas queremos desde logo adiantar que a sua solução dogmática passa por observar, desde o ponto de vista estrutural, que, quando os critérios de modificação do valor da prestação tributária não guardarem efetiva relação de proporcionalidade com a intensidade da atuação estatal descrita no suposto da norma, só poderão ser tratados como fatores em função dos quais o que varia é a alíquota da taxa, e não a sua base de cálculo.

3.5.3.7. Valor da atividade estatal: custo, e não preço

Em decorrência da tantas vezes já mencionada “unidade lógica” da norma de incidência tributária, a base de cálculo de qualquer tributo deve estar em estrita consonância com o critério material da respectiva hipótese de incidência. Como diz YLVES GUIMARÃES, a base de cálculo está presa ao critério material da hipótese de incidência como “... *o efeito está preso à causa*”⁷⁰³. EDUARDO MANEIRA dá colorido imagético ao raciocínio, dizendo que “... *a impertinência entre o aspecto material e a base de cálculo...*” faz nascer um ser teratológico, “... *com corpo de uma coisa e cabeça de outra...*”⁷⁰⁴.

⁷⁰² **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.785**, rel. Min. Edson Fachin, 1º ago. 2022, p. 127-130; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.661**, rel. Min. Rosa Weber, 16 set. 2020, p. 23. Como observa RAFHAEL FRATTARI, a posição de que “... *características dos contribuintes poderiam ser utilizadas como base de cálculos das taxas, desde que houvesse relação entre elas e o custo da ação do Estado... nem sempre resultou em garantia aos cidadãos...*” – As Taxas de Fiscalização..., *op. cit.*, p. 162.

⁷⁰³ Base de Cálculo, p. 506.

⁷⁰⁴ Considerações sobre a Base de Cálculo, in RAQUEL ELITA ALVES PRETO (coord.), **Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa**, p. 580.

Assim, a base de cálculo das taxas de polícia só pode mensurar o exercício regular e efetivo dos atos praticados no exercício dessa competência, ao passo que a das taxas de serviço só pode medir a prestação ou disponibilização de utilidades materiais efetivamente caracterizadas como “serviços públicos”. É dizer, a análise das bases de cálculo das taxas “... *deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado*”⁷⁰⁵.

Estando o ponto, a essa altura, mais do que assentado, cumpre perquirir qual é a grandeza adequada para medir a intensidade do comportamento estatal descrito na hipótese de incidência das taxas.

Como já mencionado, tratando-se, as taxas, de tributos que incidem sobre atividades do Estado, e não do contribuinte, mesmo que a ele especificamente referidas, não se pode admitir que a sua base de cálculo expresse o benefício ou vantagem eventualmente advindos ao destinatário da ação estatal, como se verifica noutros ordenamentos — casos de Portugal, Espanha e Colômbia, por exemplo⁷⁰⁶ — e como parte da doutrina segue insistindo que se poderia, entre nós, fazer⁷⁰⁷.

Concorrem para essa conclusão, como observa DONOVAN LESSA, os fatos de que: (i) “... o serviço público... não é prestado apenas em

⁷⁰⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 41.

⁷⁰⁶ Em PORTUGAL, a Lei que estabelece o **Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n. 53-E/2006)** prevê que “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”; na ESPANHA, a **Ley de Tasas y Precios Públicos (lei n. 8/1989)** prevê que “El importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla” (art. 19, par. 1); a Constituição da COLÔMBIA, a seu turno, prevê que “La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen...” (art. 338).

⁷⁰⁷ ADILSON RODRIGUES PIRES, por exemplo, defende que “A base de cálculo de qualquer tributo deve guardar relação com o elemento material do seu fato gerador. No caso das taxas..., o custo do serviço obrigatório ou da atividade de polícia é que deve ser tomada como referencial para estabelecimento ou base de cálculo; quando se tratar de taxa de serviço facultativo, deve ser levada em conta a proporção da vantagem ou a medida da sua procura” — A Doutrina das Taxas..., *op. cit.*, p. 101. FERNANDO FAVACHO e CECÍLIA PRISCILA DE SOUZA defendem que as taxas de serviço “... *devem ser pagas pelos que se beneficiam dela (vantagem particular mensurável)*...” — Taxa Municipal de Coleta de Lixo: o art. 149-B da Constituição Federal e o Princípio da Retributividade, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 15, n. 1, p. 377.

função dos particulares, mas sim por razões de interesse coletivo”; e (ii) a atividade estatal nem sempre gera vantagem para o contribuinte da taxa e, quando o acarreta, “... sua quantificação ou é impossível ou é difícilíssima”⁷⁰⁸.

De fato, conforme observa SCHOUERI, à luz da doutrina de HEDT-KAMP e ISENSEE, um dos problemas da “... *teoria do benefício reside justamente em sua fluidez...*”. Adotá-la para estipular o valor das taxas faria a sua fixação passar a “... *depende de elementos subjetivos de difícil apuração*”, mormente considerando que, ao menos em regra, não há “... *um mercado para valorizar a prestação estatal*”⁷⁰⁹. Aferir, de modo objetivo, o “valor” que a atividade estatal representa para cada contribuinte é impossível, pois essa é uma grandeza que varia em função das preferências e necessidades do destinatário, como desde há muito perceberam os economistas, ao promover a distinção, hoje elementar, entre “valor de uso” e “valor de troca”⁷¹⁰.

Ocorre que tomar a palavra “valor” num sentido intersubjetivo, social, como “valor de troca”, também não contribui para a acomodar na base de cálculo das taxas, pois a adoção dessa alternativa pressuporia a possibilidade de comparar o bem ou serviço objeto da avaliação com outros de semelhante natureza, o que muito dificilmente se pode aplicar às atividades de polícia, ou às prestações de serviços públicos ensejadoras de taxas, haja vista que, ao menos em regra, elas consistem em *res extra commercium*, isto é, atividades que ou estão reservadas ao Poder Público, ou que, quando passíveis de execução por particulares, sujeitam-se às balizas constitucionais das tarifas, sendo, portanto, regidas por regras e princípios totalmente distintos.

⁷⁰⁸ **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 112-114.

⁷⁰⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 606.

⁷¹⁰ A diferença entre “valor de uso” e “valor de troca” era observada desde ARISTÓTELES. Segundo o estagirita, “... *tudo o que possuímos tem um duplo uso, mas não no mesmo sentido: um dos usos é adequado ao objecto, o outro não. Por exemplo, uma sandália tem dois modos de uso: como calçado e como objeto de troca. Ambos são modos de utilização da sandália; aquele que troca uma sandália por dinheiro ou alimento com alguém que dela necessita, faz uso da sandália como sandália, mas não faz o uso próprio da coisa; é que esta não existe para ser trocada*” – **Política**, p. 77. No “paradoxo do valor”, ADAM SMITH expressa a ideia de que “*Nada é mais útil que a água, e no entanto dificilmente se comprará alguma coisa com ela, ou seja, dificilmente se conseguirá trocar água por alguma outra coisa. Ao contrário, um diamante dificilmente possui algum valor de uso, mas por ele se pode, muitas vezes, trocar uma quantidade muito grande de outros bens*” – **A Riqueza das Nações**, *op. cit.*, p. 85-86. Sobre a distinção entre valor de uso e valor de troca: FÁBIO NUSDEO, **Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico**, p. 50-51; VANESSA BOARATI, **Economia para o Direito**, p. 20-21.

Restariam como exceções, talvez, os serviços públicos cuja prestação tem paralelo, como atividade econômica em sentido estrito, na iniciativa privada, como os serviços ditos “sociais” (saúde, educação e assistência social, notadamente). Ocorre, por um lado, que essas atividades, ao menos em sua imensa maioria, são de prestação gratuita pelo Estado; por outro, os preços praticados pelo mercado no seu desempenho são muito variados, até porque os serviços ofertados são, também, de qualidade e extensão muito distintos, além de serem prestados por organizações sujeitas a regimes jurídicos os mais diversos, voltadas ou não à persecução de finalidade lucrativa, o que igualmente prejudica a sua comparabilidade com os serviços públicos⁷¹¹.

Ademais disso, como observam CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO, associar o valor da taxa ao benefício haurido pelo contribuinte em função da ação estatal teria “... *como consequência nefasta o aumento das taxas na proporção da inafastabilidade do serviço – visto que quanto mais essencial ele for, maior será a utilidade que ele gerará*”⁷¹². É dizer, definir o valor da taxa em função do benefício experimentado pelos contribuintes faria com que os serviços mais essenciais tivessem o seu acesso dificultado em razão do estreitamento da relação entre oferta e demanda, o que vai na contramão do fim almejado pelo Estado ao oferecer tais utilidades.

Reforça-se, com isso, novamente, a premissa de que a base de cálculo das taxas deve corresponder, em termos monetários, ao valor que a atividade de polícia ou a prestação de serviço público representam para o Estado, e não para o contribuinte⁷¹³. Mas que “valor” é esse?

⁷¹¹ EUGENIO LAGEMANN acrescenta que a equivalência ao valor da prestação estatal se pode dar, teoricamente, segundo o seu valor de mercado ou segundo o seu custo. Ambas as alternativas são problemáticas; na primeira, a dificuldade está na identificação das preferências; na segunda, na identificação dos usuários. Contudo, “*Como a revelação das preferências é mais difícil de ocorrer do que a identificação do beneficiário no caso da oferta de bens públicos se aplica, em regra, a equivalência aos custos*” – Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios, in VALCIR GASSEN (org.), **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**, p. 23-24. CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ também aponta que a opção de quantificar um serviço público “... *mediante la remisión al mercado solo puede ser legítima si se trata de un servicio en el que la Administración actúa, exclusivamente, como un oferente más dentro de un mercado en competencia*” – **El Principio de Equivalencia...**, op. cit., p. 89.

⁷¹² Igualdade e Equivalência..., op. cit., p. 344.

⁷¹³ “*Não se pode adotar como base de cálculo das taxas critério distinto do valor da atuação estatal...*” – CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, **Introdução...**, op. cit., p. 101.

Segundo AIRES BARRETO, a palavra “valor”, quando posta em termos monetários, é um gênero, que compreende, fundamentalmente, as noções de “preço” e “custo”, e este se diferencia daquele porque corresponde a uma “... *espécie de valor sem os acréscimos da lucratividade*”⁷¹⁴. A afirmação não é inteiramente correta, dado que, como sabe qualquer empresário, é perfeitamente possível que o preço de um bem ou serviço seja inferior ao seu custo de produção ou execução. Ainda assim, a passagem expressa bem a ideia de que a noção de “custo” antagoniza com a de lucro, já que este último conceito, grosso modo, diz respeito justamente à diferença entre o preço recebido e o custo suportado.

Em princípio, tanto uma quanto outra dessas grandezas seriam compatíveis com a materialidade da hipótese de incidência das taxas, pois ambas são capazes de expressar o valor da conduta estatal⁷¹⁵. Não por acaso, verificam-se, no direito estrangeiro, muitos casos em que o valor de mercado de um serviço, nele incluída a margem de lucro que lhe costuma fazer companhia, baliza a fixação do *quantum* da taxa⁷¹⁶.

No direito brasileiro, contudo, salvo quando realiza atividade econômica em sentido estrito, em regime de monopólio ou em igualdade de condições com a iniciativa privada – o que só pode ocorrer em casos excepcionais (CF, arts. 1º, IV, 173, §1º e 177), nos quais o regime das taxas não se aplica – o Estado não visa nem pode visar ao lucro⁷¹⁷.

Essa premissa é tão fundamental que lastreia os critérios legais mediante os quais o Estado brasileiro avalia numericamente as suas operações e o seu patrimônio. De fato, como aponta a norma que regulamenta a Estrutura

⁷¹⁴ **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 49 (na 2ª edição, p. 66).

⁷¹⁵ Nesse sentido: “... se a *h.i.* da taxa é só uma atuação estatal, referida a alguém, sua base impositiva é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade)” – G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 150.

⁷¹⁶ O art. 19.1, da **Ley de Tasas y Precios Públicos** espanhola (Lei n. 8/1989), *e.g.*, estabelece que “... el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla”. O art. 4º da Lei portuguesa que fixa o **Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais** prevê que “O valor das taxas... não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”.

⁷¹⁷ “Não compete ao Estado perseguir, por meio de companhias por ele controladas, objetivos lucrativos de índole nitidamente privatista, em concorrência com os particulares. Não é esta, às claras, uma forma aceitável de obtenção de ingressos públicos” – FÁBIO KONDER COMPARATO, **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**, p. 289; “A inexistência de vantagem financeira é inerente à atividade pública...” – JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, *Taxa e Preço Público*, p. 210.

Conceitual das Demonstrações Financeiras das Entidades do Setor Público, o “... *objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores*”. Não por outra razão, as noções de “lucro” e “prejuízo” são substituídas, nas finanças e na contabilidade públicas, pelas de “superávit” e “déficit” (Lei n. 4.320/1964, arts. 7º, §1º; 11, §§ 2º e 3º; 18; e 43, §1º, I e §2º)⁷¹⁸.

Ainda que a obtenção de superávit constitua uma desejável expressão do agir administrativo eficiente, ela não representa o fim, o objetivo, o desiderato da atuação pública; ao contrário das empresas e dos empresários, o Estado age para atender aos interesses da coletividade, e não para gerar excedentes financeiros, muito menos para os repartir⁷¹⁹.

Considerando, assim, que, quando exerce o poder de polícia ou presta serviço público, o Estado “... *não poderá, jamais, visar ao lucro*...”, as taxas cobradas em função dessas atividades devem ser calculadas para cobrir apenas “... *os custos necessários*...”⁷²⁰.

A compatibilidade dessa solução com o regime jurídico das taxas é reconhecida de forma generalizada; não só no Brasil, mas também no estrangeiro. Ainda que admitam, por vezes, que a base de cálculo das taxas seja

⁷¹⁸ Segundo o item 5.32 da principal norma de contabilidade aplicada ao setor público, “O *superávit ou o déficit da entidade para o exercício é a diferença entre as receitas e as despesas que constam na demonstração que evidencia o desempenho das entidades do setor público*” – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), **NBC TSP Estrutura Conceitual...**, *op. cit.*, p. 33. O **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, da Secretaria do Tesouro Nacional, examina o superávit e o déficit tanto sob o aspecto financeiro quanto sob o aspecto patrimonial. O superávit patrimonial verifica-se caso “... *o total das VPA [variações patrimoniais aumentativas] sejam superiores ao total das VPD [variações patrimoniais diminutivas] (...). Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial*”. O superávit financeiro corresponde à “... *diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas*”, sendo que o ativo financeiro compreende “... *os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários*”, ao passo que o passivo financeiro abrange “... *as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária*”, nos termos dos artigos 43 e 105 da Lei n. 4.320/1964 – Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26>. Acesso em: 12 mai. 2025.

⁷¹⁹ GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, Empresa Estatal Delegada de Serviço Público tem Superávit ou Déficit (não é devedora da contribuição social sobre o lucro), **Revista de Direito Administrativo**, v. 200, p. 358-359.

⁷²⁰ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 77. Na mesma linha é a doutrina de FERNANDO FAVACHO e CECÍLIA PRISCILA DE SOUZA, para quem “*Taxas não existem para ‘dar lucro’ ao Estado, mas sim para ressarcir o governo pelos gastos expendidos com os cidadãos*” – Taxa Municipal de Coleta de Lixo..., *op. cit.*, p. 379.

definida em função de outros elementos, a maioria dos ordenamentos vincula, em alguma medida, o valor das taxas ao custo da atividade estatal.

Geralmente, essa determinação figura na legislação infraconstitucional, como na Espanha e em Portugal⁷²¹. Mas há países que chegam a estabelecer essa vinculação na própria Constituição, como a Suíça, o Paraguai, a Colômbia e a pequena São Cristóvão e Névis⁷²². Até mesmo ordenamentos que não adotam uma classificação rigorosa das espécies tributárias – como o dos Estados Unidos e o do Canadá – associam o valor da “taxa” (*fee*) à cobertura dos custos da atividade (estatal) subjacente⁷²³. Há inclusive tratados in-

⁷²¹ Segundo o art. 7º da lei espanhola n. 8/1989, “*Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*”. A lei portuguesa n. 53-E/2006, art. 4º, prevê que “*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...*”.

⁷²² A Constituição do PARAGUAI estabelece que os Municípios, ao promover “... *la regulación del monto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...*”, não podem “...*sobrepasar el costo de los mismos*” (art. 168, par. 5). A da COLÔMBIA prevê que “*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten ...*” (art. 338). A de SÃO CRISTÓVÃO E NÉVIS prevê a possibilidade de a segunda dessas ilhas instituir taxas relacionadas aos “...*custos administrativos relativos à realização de inspeções, testes e exames e à emissão de licenças, autorizações e certificados*” – Tradução livre; no original inglês: “... *administrative costs relating to carrying out inspections, tests and examinations and the issue of licenses, permits and certificates*” (Schedule 5, Part 2, par. 1, “e” - “g”) – ZACHARY ELKINS, TOM GINSBURG e JAMES MELTON, **Constitute: The World’s Constitutions to Read, Search and Compare** (Constitute: As Constituições do Mundo para Ler, Pesquisar e Comparar). A da SUÍÇA prevê (art. 85) a possibilidade de se estabelecer uma taxa sobre o tráfego de veículos pesados, fixada proporcionalmente aos serviços ou ao consumo por eles gerado, se o tráfego ensejar, para a comunidade, custos não cobertos por outras exações.

⁷²³ No caso *United States vs. U.S. Shoe Corp.*, de 1998, a Suprema Corte dos Estados Unidos analisou a validade, perante a *Export Clause* (Cláusula das Exportações) – Art. I, §9, da Constituição daquele país – da previsão da incidência da “*Harbor Maintenance Tax*” (Taxa de Manutenção dos Portos) – HMT, cobrada à razão de 0,125% do valor da carga exportada e importada, e cuja arrecadação deveria custear a manutenção do porto e a execução de projetos de desenvolvimento. O tribunal entendeu que o tributo seria constitucional se pudesse ser considerado uma “*user fee*” (taxa de uso), cobrada como compensação pelos serviços, facilidades ou benefícios prestados pelo governo, mas concluiu que isso não se aplicava à HMT, pois não havia relação entre o critério de cobrança (valor da carga) e a extensão do uso dos serviços portuários. As Cortes Canadenses também consideraram importante, para a validade de tributos como “*license fees*”, “*registration fees*” e “*regulatory charges*” (taxas de licença, registro e regulatórias), a existência de uma “... *razoável relação com o custo de fornecer o serviço*” – tradução livre; no original inglês: “... *reasonable relation to the cost of providing the service*” – THURONYI, BROOKS e KOLOZS, **Comparative Tax Law...**, *op. cit.*, p. 43.

ternacionais, como o GATT – Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, que estabelecem a vinculação entre a taxa e os custos da atividade estatal (art. II, 2, “c”)⁷²⁴.

E o ordenamento nacional, como se verá, não foge à regra.

3.5.3.8. A adoção do custo como base de cálculo pelo direito brasileiro

3.5.3.8.1. Introdução

O direito brasileiro abraça, decididamente, a orientação de vincular o valor das taxas ao custo da atividade estatal, ainda que o faça, muitas vezes, sem deixar claro se ele deveria balizar a base de cálculo ou o próprio valor do tributo, e ainda que não costume estabelecer, na lei, parâmetros muito claros para a determinação dessa grandeza. Essa escolha fica evidente em alguns textos de direito positivo, na generalidade da doutrina e, em especial, nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, como passamos a averiguar.

3.5.3.8.2. No direito positivo e na doutrina

Não há, no ordenamento nacional, uma disposição legal, de caráter geral, no sentido de que a base de cálculo das taxas deva corresponder ao custo da atividade administrativa descrita na hipótese de incidência. Apesar disso, há várias disposições legais específicas nesse sentido, havendo, também, dispositivos gerais de cunho regulamentar nessa direção.

⁷²⁴ Segundo o tratado, “Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que uma Parte Contratante, a qualquer tempo, aplique no tocante à importação de qualquer produto: (...) taxas ou outros encargos que guardem proporção com os custos dos serviços prestados”.

A lei geral dos emolumentos (Lei n. 10.169/2000), reclamada pelo artigo 236, §2º, da Constituição, por exemplo, prevê, em seu artigo 1º, parágrafo único, que o valor fixado para a sua cobrança “... *deverá corresponder ao efetivo **custo** e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados*”⁷²⁵.

A Lei Complementar n. 140/2011, que versa sobre o licenciamento ambiental, estabelece que “... *os valores alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o **custo** e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo*”.

A Lei n. 9.716, de 26 de novembro de 1998, que regula a taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, estabelece que os valores podem ser reajustados anualmente, “... *conforme a variação dos **custos** e dos investimentos no SISCOMEX*”⁷²⁶.

Haverá, certamente, outros exemplos, até porque, embora a maioria das leis federais sobre taxas omita a indicação do custo como base de cálculo da exação, limitando-se a enunciar o próprio *quantum* do tributo, em valores fixos ou variáveis por unidades de medida e outros fatores, a admissão da necessidade de vinculação entre uma e outra grandeza foi explicitada pela própria Administração Federal.

De fato, o artigo 14 do Decreto n. 4.176, de 28 de março de 2002, previu 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*”. Esse diploma foi sucedido pelos Decretos n. 9.191, de 1º de novembro de 2017 (revogado) e 12.002, de 22 de abril de 2024 (em vigor), que, embora não tenham repetido aquele texto, incluíram, em seus anexos, entre as questões “... *a serem analisadas quando da elaboração de atos normativos no âmbito do Poder Executivo Federal*” relativos a taxas, as seguintes perguntas: (i) “... *trata-se de cobrança em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização de serviço público específico*

⁷²⁵ A peculiaridade dessa subespécie de taxa, que decorre da atribuição de um múnus público a um agente privado, reside na previsão de que o respectivo valor também deve contemplar a “... *adequada e suficiente remuneração...*” do notário ou registrador, o que pode ser entendido como uma espécie de custo, embora represente, em rigor, o lucro desse agente.

⁷²⁶ A remissão aos “investimentos” é problemática, porque excede a noção de “custos”, como veremos no próximo capítulo.

e divisível prestado ou posto à disposição do contribuinte?” E (ii) “... há equivalência razoável entre o **custo** da atividade estatal e a prestação cobrada?” (item 12.10).

Na doutrina, o reconhecimento do custo da atividade estatal como base de cálculo adequada para as taxas é igualmente disseminado, embora variem a veemência e a clareza com que os autores fazem essa afirmação.

Podem-se citar, a título meramente exemplificativo, os escólios de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷²⁷, REGINA HELENA COSTA⁷²⁸, LEANDRO PAULSEN⁷²⁹, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁷³⁰, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁷³¹, LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO⁷³², WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA⁷³³, ALEXANDRE MACEDO TAVARES⁷³⁴, DONOVAN MAZZA LESSA⁷³⁵, RUBENS MIRANDA DE CARVALHO⁷³⁶, CÉLIO ARMANDO

⁷²⁷ “... a base de cálculo das taxas só poderá dimensionar o ‘custo’ do ‘exercício do poder de polícia’... ou dos ‘serviços públicos específicos e divisíveis...’, sem qualquer alusão à condição do contribuinte (...)” – **Curso...**, op. cit., p. 546.

⁷²⁸ “Já quanto às taxas... Impõe-se... a observância da correspondência entre o seu valor e o custo da atuação estatal a que se refere...” – **Curso...**, op. cit., p. 101.

⁷²⁹ “Valor das taxas tem de dizer respeito ao custo do serviço ou do exercício do poder de polícia. A taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia ou de serviço específico e divisível... deve servir ao custeio destas atividades, guardando com elas proporcionalidade. Por isso... é que se afirma que a base de cálculo da taxa precisa ter relação com uma grandeza relativa à atividade estatal, e não ao patrimônio do contribuinte” – **Constituição e Código...**, op. cit., p. 60.

⁷³⁰ “... a doutrina e a jurisprudência acabaram por pender favoravelmente à leitura da restrição do § 2º como implicando uma relação da base de cálculo da taxa com o custo da atividade estatal em razão da qual a taxa é cobrada” – **Direito Tributário**, op. cit., p. 175.

⁷³¹ “... o custo dos serviços prestados são aqueles que servem de base de cálculo para o tributo...” (sic) – **Curso de Direito Tributário**, p. 14.

⁷³² “A base de cálculo da taxa haverá sempre de mensurar o gasto estatal para a realização da prestação do serviço” – **Taxas...**, op. cit., p. 117.

⁷³³ “... o custo dessa respectiva atuação estatal mostra-se como a única base de cálculo possível e legítima da espécie tributária taxa...” – **Taxas...**, op. cit., p. 125.

⁷³⁴ “O valor da taxa, ‘in genere’, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica...” – **Fundamentos do Direito Tributário**, op. cit., p. 111.

⁷³⁵ “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... 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 nessas situações” – **O Aspecto...**, op. cit., p. 115.

⁷³⁶ “... não será a maior ou menor dificuldade na apuração ou na fixação dos custos relativos às atividades estatais que permitirá a adoção de bases de cálculo outras que não sejam a elas relativas...” – **Contribuição de Melhoria e Taxas...**, op. cit., p. 185.

JANCZESKI⁷³⁷, ANIS KFOURI JR⁷³⁸, RENATO LOPES BECHO⁷³⁹, ALEXANDRE MAZZA⁷⁴⁰, EDUARDO SABBAG⁷⁴¹, TATHIANE PISCITELLI⁷⁴² e EDUARDO MANEIRA⁷⁴³.

3.5.3.8.3. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A jurisprudência do STF também entende que a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal, contando, especialmente nas últimas três décadas, com numerosíssimos precedentes nessa direção.

Embora em 1963 a Corte já houvesse feito constar que o valor da taxa deveria “... *guardar proporção com o custo dos serviços prestados*”, naquela ocasião a afirmação decorreria de mera reprodução irrefletida do já mencionado artigo II, 2, “c”, do GATT, tanto que, ao julgar o caso em questão, o tribunal entendeu ser perfeitamente possível ao legislador mandar calcular a taxa de despacho aduaneiro em função do valor do bem importado⁷⁴⁴.

Nos anos seguintes, a exigência de compatibilidade entre o valor ou a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal chegou a aparecer em alguns julgados do Tribunal, mas apenas de modo lateral, como argumento de

⁷³⁷ “A base imponible deve, obrigatoriamente, mensurar a atuação estatal, com a repartição entre os contribuintes dos custos do serviço” – **Das Taxas...**, *op. cit.*, p. 72.

⁷³⁸ O autor reporta-se às lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e IVES GANDRA MARTINS citadas anteriormente – **Curso de Direito Tributário**, p. 106.

⁷³⁹ Nas taxas, “... a base imponible é o custo da atuação estatal” – **Lições...**, *op. cit.*, p. 144.

⁷⁴⁰ “... a base de cálculo da taxa é o custo da atividade estatal a ser remunerada pela cobrança do tributo” – **Manual de direito tributário**, p. 53.

⁷⁴¹ “... a base de cálculo da taxa adstringe-se ao custo da atividade estatal respectiva” – **Elementos do Direito tributário**, p.187.

⁷⁴² “... a base de cálculo das taxas deve guardar correlação com a atuação estatal e, assim, refletir o custo daquela” – **Curso de Direito Tributário**, p. RB-5.12.

⁷⁴³ “... a doutrina é unânime em afirmar que a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal...” – Limites da Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às Taxas, *in* SACHA CALMON NAVARRO COELHO *et al* (coords.), **Direito Tributário Contemporâneo**, p. 199.

⁷⁴⁴ **Agravo Regimental no Recurso no Mandado de Segurança n. 12.067**, rel. Min. Hermes Lima, 16 set. 1963, p. 1-10.

reforço, sobretudo na miríade de arestos que negavam a possibilidade de eleger a área do terreno lindeiro à rodovia como fator idôneo para o cálculo das “taxas de conservação de estradas”⁷⁴⁵.

Em 1985, o Supremo pela primeira vez declarou inconstitucional uma taxa especificamente em razão de a sua base de cálculo não estar vinculada ao custo da ação estatal a ela subjacente. Entendeu, na ocasião, que a “taxa de localização e funcionamento” da capital paulista não poderia “... *ter por base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção, o número de empregados ou outros elementos que não dizem respeito ao custo da atividade estatal...*”⁷⁴⁶. O entendimento foi endossado no ano seguinte⁷⁴⁷.

Novo precedente nessa linha só surgiria uma década depois, quando a Corte infirmou a cobrança da taxa judiciária goiana, calculada sobre o valor da causa, por reputar que ela deveria “... *ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula*”, devendo, ademais, “... *ter um limite, sob pena de inviabilizar... o acesso de muitos à Justiça*”⁷⁴⁸. O entendimento consolidou-se com a edição da súmula n. 667, segundo a qual viola “... *a garantia de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa*”⁷⁴⁹.

⁷⁴⁵ Num desses julgados, afirma-se que “... *a etiologia nacional da taxa... reclama reembolso explícito do serviço prestado...*”, pelo que ela precisa guardar “... *correspondência específica com o serviço público prestado e orçado em razão do custo...*” – **Recurso Extraordinário n. 77.181**, rel. Min. Bilac Pinto, 4 set. 1974, p. 6.

⁷⁴⁶ **Recurso Extraordinário n. 100.201**, rel. Min. Carlos Madeira, 29 out. 1985, p. 1.

⁷⁴⁷ **Recurso Extraordinário n. 107.568**, rel. Min. Djaci Falcão, 20 mai. 1986, p. 1-5.

⁷⁴⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 948**, rel. Min. Francisco Rezek, 9 nov. 1995, p. 1. O voto condutor baseou-se largamente no acórdão que julgara a Representação n. 1.077-RJ, declarando a inconstitucionalidade de dispositivos que faziam a taxa judiciária, fixada em percentual, variar em função “... *do valor do pedido...*”, sob os fundamentos de que (i) “... *o volume e importância dos atos processuais não dependem do valor da causa ou do pedido*”, já que, “... *muitas vezes, uma causa de menor valor exigirá mais atividade do que outra, onde se persiga benefício patrimonial mais vultoso*”; e, (ii) “... *nas causas em que há interesse econômico, o benefício patrimonial resultante, expresso no pedido, constitui base de cálculo de imposto*”. Tal precedente reconheceu a “... *dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação...*”, pelo que seria razoável levar em conta o “... *valor do proveito do contribuinte...*”, desde que a taxa tivesse “... *um limite, sob pena de se tornar, com relação às causas acima de determinado valor, indiscutivelmente exorbitante em face do custo real da atuação do Estado...*”, o que a poderia converter “... *num verdadeiro imposto*”, lembrando, inclusive, que, no passado, a atividade forense era custeada pelo “imposto de causa” e antes, pela “dízima de chancelaria” – **Representação n. 1.077**, rel. Min. Moreira Alves, 28 mar. de 1984, p. 21, 54 e 55.

⁷⁴⁹ A fixação de um “teto” para o valor das taxas judiciárias é procedimento muito antigo, como se vê do compêndio de legislação sobre custas forenses elaborado por JOSÉ TAVARES BASTOS – **Custas Judiciárias na República**, p. 97, 163, 166, 170, 172, 181, entre outras.

Em 2003, o Pleno considerou verossímil o argumento de que era inconstitucional uma taxa cobrada, das seguradoras beneficiadas pelo seguro obrigatório DPVAT, em razão da emissão das guias e do fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos, com amparo em pareceres técnicos que apontavam ser, o valor cobrado, “... *incomparavelmente maior do que os custos dos serviços que a ela [à taxa] correspondem*” (esclarecemos, nos colchetes)⁷⁵⁰.

Em 2007, a Corte afirmou a constitucionalidade de uma “taxa de classificação de produtos vegetais”, por entender que a “... *quantidade do produto a ser classificado...*” constitui índice idôneo para medir a intensidade da atividade estatal, pois, “... *quanto maior é o lote a ser classificado, maiores são os custos...*”⁷⁵¹.

Em 2013, julgou inconstitucional uma taxa de localização, pelo fato de a sua base de cálculo levar em conta o número de empregados do estabelecimento, elemento “... *estranho ao custo da atividade estatal...*”⁷⁵². Em aresto semelhante, argumentou que “... *um açougue... com apenas um empregado, pode dar mais trabalho à fiscalização do que um escritório com cinco ou seis empregados*”, orientação reiterada posteriormente⁷⁵³.

Mais recentemente, o Tribunal voltou a examinar numerosos casos em que se discutia a constitucionalidade dos valores das custas forenses. Rechaçou, por exemplo, a possibilidade de o Estado do Paraná fixar a taxa judiciária em função “... *do valor alusivo ao monte-mor, da causa, dos bens inventariados, dos ativos apurados e contratados e do terreno*”, por entender que a

⁷⁵⁰ **Questão de Ordem em Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551**, rel. Min. Celso de Mello, 2 abr. 2003, p. 6.

⁷⁵¹ **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 491.216**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 27 nov. 2007, p. 7. Anos antes, CARRAZZA publicara parecer no sentido de que “A base de cálculo da taxa de classificação é correta e adequada...”, porque “... a quantidade de tais produtos interfere no exercício do ‘poder de polícia federal’, que se traduz na classificação dos produtos vegetais, para fins de comercialização” – Considerações acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 28, p. 116.

⁷⁵² **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 727.579**, rel. Min. Rosa Weber, 25 jun. 2013, p. 1.

⁷⁵³ **Recurso Extraordinário n. 554.951**, rel. Min. Dias Toffoli, 15 out. 2013, p. 12. Orientação semelhante ensejou a prolação dos seguintes acórdãos: **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 744.804**, rel. Min. Dias Toffoli, 5 ago. 2014, p. 1-9; **Agravo no Recurso Extraordinário n. 990.914**, rel. Min. Dias Toffoli, 20 jun. 2017, p. 1-13; **Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.067.210**, rel. Min. Dias Toffoli, 27 abr. 2018, p. 1-10.

escolha “... *não satisfaz o liame entre o custo do serviço público prestado e as balizas do tributo*”⁷⁵⁴; no mesmo dia, em contrapartida, chancelou a elevação das custas do Judiciário paulista, por reputar que o teto legal estava dentro do limite da proposta de lei geral de custas apresentada pelo Conselho Nacional de Justiça, mesmo argumento que lastreou, no ano seguinte, a declaração de constitucionalidade das custas paraibanas⁷⁵⁵.

Em 2021, a Corte reputou constitucional a “*Taxa de Registro de Contratos*”, devida ao DETRAN/PR pelo registro de instrumentos como os referentes ao financiamento de veículos. O caso é especialmente interessante porque, nele, o debate se deu com base em valores concretos⁷⁵⁶.

Em 2022, o STF declarou a inconstitucionalidade de uma taxa sobre diligências e perícias solicitadas no bojo de processo administrativo, por entender que não havia “... *correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público*”, já que fora estabelecido um valor fixo, “... *sem levar em consideração a complexidade, o lapso temporal para sua execução, os valores envolvidos na apuração do crédito fiscal e o custo efetivo do serviço público*...”⁷⁵⁷.

Finalmente, em 2024, ao examinar a validade de uma taxa de coleta e destinação de resíduos sólidos, a Corte reiterou o entendimento de que é “...*inadequada a tomada de elementos estranhos à atividade estatal na base de cálculo das taxas, cujos valores devem traduzir correlação entre o custo da atividade estatal desenvolvida e os serviços públicos prestados*”⁷⁵⁸.

O STF, portanto, reconhece amplamente o custo da atividade estatal como base de cálculo das taxas, ainda que, por um lado, sempre ressalve a impossibilidade de apuração precisa desse custo pelo legislador – donde deriva a orientação no sentido de exigir apenas uma “razoável equivalência”

⁷⁵⁴ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.040**, rel. Min. Marco Aurélio, 29 mai. 2020, p. 1-2. Vale dizer que houve votos contrários, pontuando que a jurisprudência do STF admite taxa judiciária com base no valor da causa, se fixado um limite.

⁷⁵⁵ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.612**, rel. Min. Edson Fachin, 29 mai. 2020, p. 1-30; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.688**, rel. para acórdão Min. Dias Toffoli, 25 out. 2021, p. 1-78.

⁷⁵⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.737**, rel. Min. Carmen Lúcia, 8 jun. 2021, p. 1-32.

⁷⁵⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.145**, rel. Min. Rosa Weber, 14 set. 2022, p. 1.

⁷⁵⁸ **Agravo Interno no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.436.993**, rel. Min. Nunes Marques, 30 set. 2024, p. 1.

entre essas duas grandezas – e, por outro, frequentemente aceite os fracos índices de presunção de maior esforço estatal eleitos pelo legislador como critérios idôneos para balizar a base de cálculo, sem se dar conta de que o que efetivamente varia, em muitos desses casos, é a alíquota. Voltaremos ao tema quando tratarmos dos aspectos funcionais do *quantum* das taxas.

3.5.3.9. Que custo?

3.5.3.9.1. Introdução

Embora seja pacífico que a base de cálculo da taxa deve corresponder ao custo da atividade estatal, nem o legislador, nem a doutrina, nem a jurisprudência cuidam de dizer a quê, concretamente, essa grandeza corresponderia. Em geral, os textos limitam-se a, quando muito, apontar as dificuldades práticas existentes na determinação desse custo e a dizer que, em razão disso, a equivalência entre ele e a base de cálculo da taxa deve ser apenas “razoável”. Exceção valiosa é o trabalho de DONOVAN LESSA, que defende “... a necessidade de um conceito jurídico de ‘custo da atividade estatal’” e dedica-se a examinar os seus contornos e a medida do dever de determinação do seu conteúdo por parte do legislador, no tocante a “... como esse custo deveria ser apurado (e demonstrado) para fins de mensuração da taxa”, para ao final concluir que o legislador deveria, sob pena de nulidade da taxa a ser criada, justificar, por meio da apresentação de cálculos, a fixação do valor⁷⁵⁹.

Em razão disso, é ao exame do conceito de “custo” que nos passaremos a dedicar, mediante o estabelecimento de algumas distinções que contribuem para uma melhor aproximação ao objeto, como aquelas entre “custo total”, “custo individual” e “custo unitário” e entre “custo contábil” e “custo econômico”. Outras distinções, como aquelas entre “custo”, “gasto”, “desem-

⁷⁵⁹ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 170 e 173.

bolso”, “investimento”, “perda” e “despesa”, porque muito relacionadas aos limites impostos pelos ditames da eficiência e da praticabilidade, serão feitas quando da investigação dos contornos funcionais do *quantum* das taxas.

3.5.3.9.2. Custo individual, e não total

Embora haja consenso em relação à assertiva de que a base de cálculo da taxa deve corresponder ao custo da atividade estatal, a maioria dos autores e julgadores simplesmente não esclarece se se está a referir ao custo total da atividade estatal – isto é, ao montante despendido pelo Estado com o atendimento de *todos* os destinatários das intervenções de determinado gênero, globalmente consideradas – ou ao custo individualmente despendido com *cada um* dos sujeitos colhidos pelo tributo.

Há, em todo caso, autores que defendem explicitamente que a base de cálculo da taxa deveria corresponder ao custo total da atividade estatal, e que a função da alíquota seria justamente a de reparti-lo entre os contribuintes sujeitos à mesma exação.

RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, por exemplo, afirma que, nas taxas, a “... *base [de cálculo] é o custo do serviço ou da atividade de polícia...*”, ao passo que a alíquota “... *é o fator de divisão desse custo entre os usuários*” (esclarecemos, nos colchetes) ⁷⁶⁰. GERALDO ATALIBA sustenta que, sendo a “... *base de cálculo da taxa o custo do serviço, impõe-se sua divisão pelos usuários...*”, donde “... *a necessidade de um adequado critério de repartição desse custo, respeitosa do princípio da isonomia. Daí emerge a noção de alíquota aplicada às taxas*”⁷⁶¹. RICARDO CALCÍOLARI, conquanto não formule essa tese de forma tão peremptória, defende que “... *a alíquota deve expressar um valor, correspondente à parcela de custo estatal ou particular dispensada*

⁷⁶⁰ **Receitas Não Tributárias...**, *op. cit.*, p. 95.

⁷⁶¹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 152.

na prestação do serviço específico”, o que sugere que, para ele, a base de cálculo seria o custo global da atividade estatal⁷⁶².

Embora, como dito, não costume deixar claro o que entende por “custo da atividade estatal”, o Supremo Tribunal Federal, em alguns julgados, também já seguiu a linha de que a base de cálculo da taxa corresponderia ao “custo total” da atividade ensejadora da taxa, cabendo à alíquota a função de dividir esse custo entre os contribuintes. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 121.617, por exemplo, os Ministros CARLOS VELLOSO e MARCO AURÉLIO, para defender a constitucionalidade de uma taxa de conservação de estradas, votaram, vencidos, no sentido de que a base de cálculo das taxas corresponderia ao custo a ser dividido entre os contribuintes, de modo que os critérios de divisão estabelecidos na lei corresponderiam à alíquota⁷⁶³. Alguns anos depois, o Pleno da Corte rejeitou a tese de que uma taxa municipal de coleta de lixo teria base de cálculo idêntica à do IPTU, sob o fundamento de que a área construída seria apenas o elemento indicador da alíquota, enquanto a base de cálculo da taxa seria o custo total do serviço⁷⁶⁴.

Há, de fato, uma relação entre o valor da taxa e o custo total da atividade estatal, a qual é dada pelo que se tem usado chamar de “princípio da cobertura geral de custos”. Segundo essa diretriz, por estarem as taxas voltadas a financiar certa atividade estatal, o *quantum* total a ser arrecadado com a sua cobrança deveria encontrar limite no custo total da atividade. Ao que nos parece, essa orientação está mais diretamente ligada à função do que à estrutura das taxas, pois diz mais com a imposição de limites ao objeto do custeio e ao produto da arrecadação do que ao dimensionamento singular de cada fato jurídico tributário, pelo que a examinaremos, com maior vagar, no capítulo seguinte.

⁷⁶² O Regime Jurídico da Taxa de Serviço Público no Sistema Constitucional Brasileiro, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 100, p. 733.

⁷⁶³ **Recurso Extraordinário n. 121.617**, rel. Min. Moreira Alves, 22 fev. 1996, p. 29-31.

⁷⁶⁴ **Recurso Extraordinário n. 232.393**, rel. Min. Carlos Velloso, 12 ago. 1999, p. 1-23. Foi também a percepção de HUGO DE BRITO MACHADO, ao comentar o aresto: “*Na ementa do acórdão acima transcrita, ... a palavra ‘alíquota’ está empregada para indicar a parte que cabe a cada contribuinte no custo total do serviço de coleta domiciliar de lixo, e a expressão ‘base de cálculo’ foi substituída por ‘base imponible’, utilizada para designar o total do qual aquela alíquota é uma parte, vale dizer, o custo total do imóvel*” – Proporcionalidade..., *op. cit.*, p. 278.

No que diz com os aspectos estruturais, tratando-se, a hipótese de incidência das taxas, de uma proposição que descreve uma conduta da Administração individualmente referida a um contribuinte, é forçosa a conclusão de que a sua base de cálculo deverá dimensionar o custo da atuação especificamente referida a cada contribuinte; não, portanto, o “custo total”, mas o “custo individual” da atividade estatal.

É esse o entendimento, por exemplo, de LEANDRO PAULSEN, segundo quem a taxa deve ser calculada, em relação a cada contribuinte, “...conforme o custo individual do serviço que lhe foi prestado ou fiscalização a que foi submetido”⁷⁶⁵. É também o magistério de LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, para quem “... o elemento quantificador ou base de cálculo das taxas não é o gasto total que teve o Estado para prestar determinada atividade, mas o custo que esta atuação representou para cada indivíduo, isoladamente considerado”⁷⁶⁶. RUBENS MIRANDA DE CARVALHO vai na mesma direção, ao distinguir entre o “... custo total da atividade estatal...” e a “... parte desse custo que corresponda à atividade direcionada a um específico sujeito passivo...”⁷⁶⁷. MISABEL DERZI parece igualmente filiar-se a essa corrente, ao dizer que as taxas “... que elegem base de cálculo diversa do custo da atuação estatal relativa ao contribuinte... são impostos disfarçados...”⁷⁶⁸.

Há quem diga que o valor da taxa – e não a sua base de cálculo – é que deveria corresponder ao custo individual da atividade administrativa⁷⁶⁹. Há, inclusive, precedente do STF nesse sentido⁷⁷⁰. É importante ter presente, contudo, que dizer que a base de cálculo das taxas só pode ser representada pelo custo individual da atividade estatal não é o mesmo que dizer que o próprio montante do tributo deva equivaler a ele. Embora frequente, essa relação

⁷⁶⁵ **Constituição e Código Tributário Comentados...**, op. cit., p. 18.

⁷⁶⁶ **Taxas...**, op. cit., p. 121. O referido autor defende que as taxas de polícia e as taxas por serviços meramente disponíveis “... não possuem base de cálculo pelo singelo motivo de que não há cálculo a ser efetuado...”, sendo elas estipuladas em valores fixos – *Ibidem*.

⁷⁶⁷ **Contribuição de Melhoria e Taxas...**, op. cit., p. 200-201.

⁷⁶⁸ Notas de Atualização..., op. cit., p. 842.

⁷⁶⁹ ALEXANDRE MACEDO TAVARES, por exemplo, diz que “... se não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o valor da taxa em questão, o tributo estará eivado de inconstitucionalidade, por desvirtuamento de sua base de cálculo e por assumir roupagem confiscatória” (sic) – **Fundamentos...**, op. cit., p. 111.

⁷⁷⁰ Por exemplo: “O que a Constituição reclama é... 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” – **Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 576.321**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 4 dez. 2008, p. 7.

de equivalência é meramente contingente, pois depende não apenas da eleição da correta base de cálculo pelo legislador, mas também de que a alíquota, explícita ou implícita no texto legal, seja de 100% (cem por cento).

Em razão de sua função comparativa, é a base de cálculo, e não o próprio valor do tributo, que está estruturalmente condicionada pela natureza da hipótese de incidência. Nada impede o legislador de determinar, por exemplo, que a Administração busque, junto a cada contribuinte, ou junto a determinados contribuintes, a cobertura apenas parcial do custo individual, caso em que o valor da taxa não corresponderá ao custo da atividade estatal, sem violar as regras que fixam a competência para a instituição do tributo. Isso, aliás, é até bastante comum. Ademais, do ponto de vista estritamente estrutural, nada impediria que o legislador buscasse promover a arrecadação, junto a cada contribuinte ou classe de contribuintes, de um montante excedente – ainda que proporcional – ao custo por eles individualmente gerado à Administração. A imposição de limites a essa escolha, em nosso entendimento, não se dá no campo da estrutura, mas no da função, marcada pela aplicação da isonomia, como examinaremos no capítulo seguinte.

3.5.3.9.3. Custo individual, e não unitário

Embora um seja definido em função do outro, não se deve confundir o “custo individual” do serviço público ou atividade de polícia – base de cálculo da taxa – com o “custo unitário” da ação estatal.

O custo individual corresponde à multiplicação do custo unitário pelo número de unidades de ação administrativa referidas a um específico contribuinte; o custo unitário, por sua vez, é obtido mediante a divisão do custo total pelo número de unidades de atuação estatal, correspondendo à quantidade de recursos necessária para a Administração executar uma unidade de serviço ou ação de polícia, medida conforme a “... *variável física*...” pertinente

(número de atos, horas, dias, folhas, metros, metros quadrados, quilogramas, litros, metros cúbicos *etc.*)⁷⁷¹.

O custo individual e o custo unitário podem eventualmente coincidir, especialmente nos casos em que a ação estatal for homogênea para cada contribuinte, mas isso é puramente contingente, já que a cada contribuinte pode estar relacionada mais de uma unidade de ação administrativa⁷⁷². Conquanto o custo individual seja estabelecido em função do custo unitário, é aquela, e não esta, a única base de cálculo possível das taxas, porque a única convergente com o seu critério material, já que ele descreve uma ação estatal na extensão em que especificamente referida a um contribuinte.

Alicerçados nessas premissas, divergimos da proposta de DONOVAN LESSA, para quem o custo total seria uma “base de cálculo primária”, a sua divisão pelo número de utentes (ou de unidades de ação estatal) seria a alíquota e a quantidade de unidades de medida pela qual ela eventualmente viesse a ser multiplicada seria a “base de cálculo secundária”⁷⁷³. A nosso ver, o “custo total”, expresso em pecúnia, é, de fato, a base para o cálculo do custo unitário, expresso em montante por unidade de medida, mas não corresponde,

⁷⁷¹ A menção à “variável física”, como fator de determinação do custo unitário, consta da normativa técnica aplicável à apuração de custos no setor público: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público NBC TSP n. 34/2021**, item 18.

⁷⁷² Essa observação reforça a conclusão de que a unidade de medida que frequentemente aparece associada às disposições normativas relativas às taxas (v.g. R\$ 1,00/m², ou R\$ 1,00 por folha) não corresponde à alíquota do tributo, mas a parte de sua base de cálculo. Afinal, se o custo da atividade estatal individualmente referida ao contribuinte não for inteiramente apurado na base de cálculo, ela não logrará cumprir com a função de confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência.

⁷⁷³ “... 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... uma segunda base de cálculo, que vamos chamar de ‘base de cálculo secundária’” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 139. Mais adiante, o autor diz que a alíquota seria o “... produto da divisão do custo estatal (base de cálculo primária) pelo número de contribuintes ou unidade de atuação...” – *Ibid.*, p. 146.

de modo algum, à base de cálculo da taxa, pelo que não precisa vir necessariamente definido na lei tributária, desde que não constitui elemento de sua regra-matriz. O custo unitário, por sua vez, é empregado na apuração do custo individual, que, este sim, constitui a efetiva base de cálculo da taxa, sendo obtido mediante a multiplicação do custo unitário pela quantidade de unidades de atuação estatal relativas a determinado contribuinte.

A alíquota, em contrapartida, expressa a proporção do custo individual da atividade estatal que deverá ser suportada pelo contribuinte, em vez de vir coberta por receitas gerais, sendo frequentemente omitida pelo legislador porque, geralmente, é de 100% (cem por cento). As unidades de medida utilizadas pelo legislador na quantificação poderão tanto dizer respeito à base de cálculo quanto à alíquota; quando medirem a intensidade da atuação estatal, dirão com a base de cálculo; quando não o fizerem, constituirão fator de variação da alíquota.

Para maior clareza, tabulamos um comparativo entre a nossa proposta e a de DONOVAN LESSA:

TABELA 3 – COMPARATIVO DAS PROPOSTAS DE DONOVAN LESSA E DESTE TRABALHO PARA A ESTRUTURA DO CRITÉRIO QUANTITATIVO

Grandeza	Donovan Lessa	Nossa proposta
Custo total	Base de cálculo primária da taxa	Base de cálculo do custo unitário
Custo unitário	Alíquota	Parte da base de cálculo da taxa
Custo individual	Alíquota	Base de cálculo da taxa
Unidade de medida	-	Quando proporcional ao custo total, é parte da base de cálculo. Quando desproporcional ao custo total, é fator em função do qual variará a alíquota
Número de unidades de medida	Base de cálculo secundária da taxa	Parte da base de cálculo da taxa
Proporção do custo individual a ser suportada pelo contribuinte	-	Alíquota

Fonte: O autor

3.5.3.9.4. Custo (individual) contábil, e não econômico

Por fim, é preciso ponderar que a palavra “custo” é empregada tanto na Economia quanto na Contabilidade, pelo que vale demonstrar que apenas o significado empregado nesta última seara se coaduna com o critério material da hipótese de incidência das taxas.

Na Economia, os custos são definidos em termos de “custos de oportunidade” (ou “custos alternativos”); é dizer, o custo de executar o serviço público ou a atividade de polícia “A” corresponde à perda dos resultados que seriam razoavelmente esperados caso, em lugar deles, fosse executada a atividade “B”⁷⁷⁴. Os economistas associam a noção de custos à escassez. Partem da premissa de que um recurso empregado na produção de um bem ou na prestação de um serviço não estará simultaneamente disponível para outro uso e, por isso, buscam orientar os agentes econômicos no sentido da sua alocação mais eficiente.

A Ciência Contábil não tem por objetivo precípuo estudar a riqueza em termos de eficiência na aplicação de recursos, ainda que, na sua interlocução com a Economia e com a Administração, contribua para o atingimento desse objetivo⁷⁷⁵. Sua finalidade principal é gerar informações relevantes acerca do patrimônio de uma entidade e dos fenômenos que o afetam. Por isso, em lugar de considerar virtuais alternativas de alocação de recursos,

⁷⁷⁴ DIVA BENEVIDES PINHO, MARCOS ANTONIO SANDOVAL DE VASCONCELLOS e RUDINEI TONETO JR, **Introdução à Economia**, p. 8.

⁷⁷⁵ “A visão do custo para o Contador enfatiza as despesas diretas, os custos históricos, a depreciação e outros lançamentos contábeis. A definição de custo para o economista (que obviamente se baseia na noção fundamental de custo de oportunidade) é que o custo de qualquer insumo é dado pelo valor do pagamento necessário para manter o recurso no seu emprego atual. Alternativamente, o custo econômico de utilizar um insumo é o que esse insumo receberia no seu melhor uso alternativo”. Tradução livre. No original inglês: “The accountant’s view of cost stresses out-of-pocket expenses, historical costs, depreciation, and other bookkeeping entries. The economist’s definition of cost (which in obvious ways draws on the fundamental opportunity-cost notion) is that the cost of any input is given by the size of the payment necessary to keep the resource in its present employment. Alternatively, the economic cost of using an input is what that input would be paid in its next best use” – WALTER NICHOLSON e CHRISTOPHER SNYDER, **Microeconomic Theory: Basic Principles and Extensions** (Teoria Microeconômica: Princípios Básicos e Extensões), p. 333.

“...os contadores tendem a visualizar retrospectivamente as finanças da empresa...”, a fim de “... manter sob controle os ativos e passivos, bem como avaliar suas performances no passado”⁷⁷⁶.

Ao pensar em custos, portanto, os economistas olham para o futuro, pelo que ignoram os insumos já despendidos e pensam apenas no que fazer com os recursos remanescentes. Para o economista, conseqüentemente, *“... o preço original de uma máquina ou equipamento é basicamente irrelevante para o processo produtivo corrente...”*, já que se trata *“... de um custo passado já realizado, ou o que se chama ‘sunk cost’”* (literalmente, “custo afundado”)⁷⁷⁷.

Os contabilistas, por sua vez, ao examinar os custos, mesmo quando têm por objetivo uma ação futura – como elaborar o orçamento do ano seguinte – olham para o passado, buscando fornecer um quadro objetivo da situação patrimonial e financeira de uma entidade. Por isso, avaliam os insumos despendidos para executar uma atividade pelo seu custo incorrido, histórico, e não pelo custo de oportunidade. Embora a adoção do “custo histórico como base de valor” não seja mais considerado um princípio contábil, mas uma simples convenção – dada a admissão ou imposição, pela lei, de outros critérios de avaliação para determinados ativos e passivos – ele ainda constitui a base de mensuração contábil de grande parte dos ativos⁷⁷⁸.

Uma consequência prática importante dessa distinção está em que, enquanto a Economia geralmente pensa o custo unitário – e, conseqüentemente, o custo individual – de um bem ou serviço em termos de “custo marginal”, assim entendido o montante acrescido ao custo total pela produção de uma unidade adicional de produto ou serviço, a Contabilidade, via de regra, examina-o em termos de “custo médio”, assim considerado aquele que se obtém mediante a divisão algébrica do custo total pelo número de unidades de produtos fabricados ou serviços executados.

⁷⁷⁶ ROBERT PINDYCK e DANIEL RUBINFELD, **Microeconomia**, p. 256

⁷⁷⁷ ROBERTO IUNES, A Concepção Econômica de Custos, in SERGIO FRANCISCO PIOLA e SOLON MAGALHÃES VIANNA (coords.), **Economia da Saúde: Conceitos e Contribuição para a Gestão da Saúde**, p. 230.

⁷⁷⁸ A **Resolução n. 750/93**, do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, hoje revogada, enunciava, no artigo 7º, o “princípio do registro pelo valor original”. A Estrutura Conceitual atual – **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG** de 21 de novembro de 2019, prevê o “custo histórico” como apenas uma das bases de mensuração aceitas.

Trata-se, portanto, de enfoques muito diferentes, ainda que complementares, desde que é possível promover, entre eles, correlações muito importantes⁷⁷⁹. Por exemplo, como os insumos fixos (e.g., máquinas, aluguel, tarifa básica de água e energia elétrica) têm, no início da execução de uma atividade qualquer, uma capacidade de produção ociosa, o custo marginal (econômico), decorrente da adição dos insumos variáveis necessários para produzir novas unidades, segue em linha decrescente em relação ao número de unidades produzidas, até atingir o “ponto de mínimo”, que é aquele em que se alcança a capacidade total dos insumos fixos. A partir de então, o custo marginal passa a aumentar, em razão da necessidade de adicionar novos insumos fixos (alugar mais um espaço, instalar mais uma máquina *etc.*). O “ponto de mínimo” localiza-se justamente onde a curva do custo marginal corta a do custo médio, e corresponde ao ponto em que se verifica a eficiência máxima no emprego dos recursos⁷⁸⁰. Daí a importância de, para fins gerenciais, tomar os custos sempre sob ambas as perspectivas.

A partir desses esclarecimentos, parece-nos evidente que a perspectiva contábil conforma, de modo mais imediato, a noção de “custos” para fins de taxas. Mesmo porque, se o objetivo de instituir uma taxa é obter o ressarcimento, total ou parcial, dos custos efetivamente havidos para prestar um serviço ou executar uma atividade de polícia, não faz sentido fixar o respectivo valor em função de hipotéticas alternativas de alocação.

É para os registros contábeis, portanto, que se deve olhar ao definir o conteúdo da base de cálculo de uma taxa, donde a importância de esmiuçar o conceito denotado, na Contabilidade, pela palavra “custo”, segundo as regras aplicáveis às entidades do setor público.

É nesse ponto, todavia, que se estabelece a ponte mais clara entre os aspectos funcionais e estruturais das taxas: na determinação do custo total da atividade estatal e nos critérios para a sua divisão em unidades de intervenção, pelo que deixamos o tema para o próximo capítulo.

⁷⁷⁹ KELLY CRISTINA MUCIO MARQUES e CLÁUDIO MARQUES, Custos de Produção sob a Ótica Contábil e Econômica, **Enfoque: Reflexão Contábil**, p. 27-39.

⁷⁸⁰ ROBERTO IUNES, A Concepção..., *op. cit.*, p. 234-238.

3.5.4. A exigência de coerência entre o valor da taxa e o custo orçado e os papéis da lei e do regulamento na determinação do *quantum* do tributo

Tendo esmiuçado razoavelmente a noção de “custo” para fins de taxas, nesse prisma estritamente estrutural, cabe, agora, para finalizar este capítulo, examinar com que grau de determinação o legislador deve atuar na regulação do critério quantitativo das taxas, a fim de cumprir o seu compromisso com o princípio da segurança jurídica e a principal garantia posta pelo constituinte a serviço de sua concretização: a legalidade.

A distinção entre os papéis do legislador e da Administração na determinação do valor das taxas pode ser feita, numa primeira aproximação, mediante a diferenciação, proposta e difundida por AIRES BARRETO, entre “base de cálculo” e “base calculada” e entre “alíquota normativa” e “alíquota fática”⁷⁸¹.

A “base de cálculo” (base normativa ou *in abstracto*) e a “base calculada” (base fática ou *in concreto*) correspondem a uma projeção, na apó-dose, da diferenciação que há, na prótese, entre “hipótese de incidência tributária” e “fato jurídico tributário”, frequentemente obscurecida pela equívoca expressão “fato gerador” – a qual é criticada por aludir, indistintamente, à hipótese normativa e ao fato que a ela se subsume⁷⁸². Enquanto a “base de cálculo” atua no plano da norma geral e abstrata, medindo o critério material da hipótese à qual está atrelada a prescrição da relação jurídica tributária, a “base calculada” mensura o próprio fato jurídico tributário, o fato concretamente verificado no mundo fenomênico, cujo relato compõe a norma individual e concreta a ser emitida pela Administração, no desempenho da atividade de lançamento. Como diz ATALIBA, “... a base calculada resulta da aplicação concreta da base impositiva”⁷⁸³.

⁷⁸¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, em texto de 1982, já incorporava a distinção – Base de Cálculo, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**, p. 194.

⁷⁸² No dizer de BARRETO, “Base calculada é o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto. (...) A base de cálculo é magnitude abstrata; a base calculada é magnitude concretamente considerada” – **Base de Cálculo...**, *op. cit.*, p. 91 (na 2ª edição, p. 127).

⁷⁸³ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 113.

Análoga a essa distinção é aquela existente entre “alíquota normativa” (*in abstracto*) e “alíquota fática” (*in concreto*). Enquanto a alíquota normativa está situada no plano da norma geral e abstrata, indicando a “... *proporção a ser tomada da base de cálculo*”, a alíquota “fática” deve ser encontrada no plano da norma individual e concreta, servindo para efetivamente calcular o tributo, depois “... *da obtenção da base calculada*”⁷⁸⁴.

Ao legislador, editor da norma geral e abstrata, cabe definir a base de cálculo e a alíquota normativa; à Administração, competente para a edição da norma individual e concreta, incumbe determinar a “base calculada” e a “alíquota fática”, a fim de, cotejando-os, “... *calcular o montante do tributo devido*...” e lançá-lo (CTN, art. 142). Essas fronteiras parecem-nos muito claras.

Apesar disso, sob o argumento de que a Administração teria melhores condições do que o legislador para “... *encontrar... a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir*”, o STF, ao julgar a questão relativa à cobrança de taxa pela expedição das anotações de responsabilidade técnica (ARTs) emitidas por conselho profissional (tema n. 829 da repercussão geral), fixou uma tese segundo qual não violaria “... *a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal*...”, teto esse que não poderia “... *ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos*”⁷⁸⁵. Posteriormente, com base nessa decisão, noutro caso sobre o tema, o STF assentou a constitucionalidade da cobrança, contrariando o entendimento anterior, segundo o qual a “... *mera previsão de um limite máximo... não é suficiente para o atendimento do princípio da legalidade*...”⁷⁸⁶.

Ao fazê-lo, a Corte seguiu uma perigosa tendência, que vem construindo nos últimos tempos, no sentido de mitigar os rigores da legalidade tributária, sob o argumento de que o administrador teria condições melhores do que as do legislador para fazer a tributação mais refinada e justa, e de que os

⁷⁸⁴ AIRES BARRETO, *Base de Cálculo...*, op. cit., p. 42-43 (na 2ª edição, p. 57).

⁷⁸⁵ **Recurso Extraordinário n. 838.284**, rel. Min. Dias Toffoli, 19 out. 2016, p. 3.

⁷⁸⁶ **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 887.134**, rel. Min. Roberto Barroso, 27 abr. 2020, p. 1-8.

riscos decorrentes desse proceder ficariam mitigados pela determinação legal do “teto” da cobrança.

Esse raciocínio, ao que nos parece, não pode prevalecer, por pelo menos três razões.

Em primeiro lugar, se o “teto” do valor do tributo corresponde à multiplicação do custo individual da atividade estatal – única base de cálculo admitida para as taxas – pela máxima alíquota tolerada pelo legislador, então o estabelecimento de qualquer valor aquém desse patamar implica a redução dessa alíquota máxima, matéria que, além de estar subordinada à estrita legalidade (CF, art. 150, I), frequentemente estará, também, sujeita às limitações impostas à concessão de benefícios e incentivos de natureza tributária, que igualmente se submetem à estrita legalidade (CF, art. 150, §6º)⁷⁸⁷.

Em segundo lugar, é falsa a premissa de que o legislador não teria condições materiais de apurar o custo da atividade estatal. O legislador não apenas está em condição de fazê-lo, como é obrigado a proceder, anualmente, a uma atividade muito mais ampla e complexa do que estimar o custo de uma singular atividade estatal: estimar *todas* as receitas e *todas* as despesas (sentido amplo), para poder elaborar o orçamento⁷⁸⁸. Ainda que o faça mediante o exame de projeto de lei de iniciativa do chefe do Executivo (CF, art. 61, II, “b”), é ao Parlamento que cabe averiguar, em último lugar, a razoabilidade das estimativas feitas pela Administração. Se é assim, não se vê por que motivo o legislador não deveria ser considerado igualmente apto a examinar a compatibilidade entre a base de cálculo da taxa constante de um projeto de lei e o custo do serviço público ou atividade de polícia a ela subjacente.

Em terceiro lugar – e esse é outro ponto para o qual normalmente não se tem advertido – para cumprir com as exigências da segurança jurídica,

⁷⁸⁷ Vale dizer que a conclusão não se alteraria se se tratasse, aqui, de fixação da base de cálculo. O STJ, aliás, andou bem ao fixar, para o tema repetitivo n. 1123, tese segundo a qual não se admite, à luz do art. 97, IV, do CTN, o estabelecimento, por ato infralegal, da base de cálculo de taxa – tratava-se, no caso, da Taxa de Saúde Suplementar – **Recurso Especial n. 1.872.241**, rel. Min. Herman Benjamin, 23 nov. 2022, p. 1-15.

⁷⁸⁸ “O princípio da universalidade estabelece que todas as receitas e despesas devem estar previstas na lei orçamentária (§5º do art. 165 da CF). Apenas haverá rompimento do princípio, o que o justifica, nos termos da Súmula 66 do STF, em relação ao tributo instituído ou aumentado após a aprovação do orçamento” – RÉGIS F. DE OLIVEIRA, **Receitas Não Tributárias...**, op. cit., p. 13. Em especial, como observa JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “O Poder Legislativo autoriza, previamente, os gastos necessários à execução dos serviços públicos no decorrer do exercício financeiro” – **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 18.

de que a legalidade é corolário, o modo como o legislador deve atuar na determinação da base de cálculo das taxas é muito distinto da maneira como ele deve proceder na fixação da base de cálculo da maioria dos tributos. A questão pode ser melhor compreendida partindo da distinção entre as bases de cálculo *praenumerando* e *postnumerando*.

Como explica SCHOUERI, tanto uma quanto outra categoria correspondem a formas de determinar a base de cálculo normativa (*in abstracto*). Porém, quando o legislador adota a base de cálculo *postnumerando*, a determinação da “base calculada” fica na inteira dependência dos dados econômicos concretos da operação tributada; já quando ele opta, nos limites permitidos pela Constituição, pela técnica *praenumerando*, “... a base de cálculo, conquanto ainda atrelada à hipótese, vale-se de uma grandeza presumida” para conjugar-se à alíquota e determinar o valor da prestação⁷⁸⁹.

Em outras palavras, ainda que possa depender de algum dado relativo à concreta operação tributada – como o número de unidades de serviço público consumidas pelo (ou com o atendimento do) contribuinte – quando a base de cálculo é fixada mediante a técnica *praenumerando*, ela já vem, ao menos parcialmente, pré-determinada, em termos monetários, pelo legislador.

Note-se que, diferentemente da base calculada, a base de cálculo *praenumerando* não está relacionada ao fato jurídico tributário concreto, mas à hipótese de incidência tributária, *i.e.*, à norma geral e abstrata. Conquanto tome por base, total ou parcialmente, dados econômicos concretos, existentes antes da subsunção, ela programa o valor que será devido se e quando o fato jurídico tributário se realizar.

Na definição das bases de cálculo do IPI, do ICMS ou do ISS, por exemplo, costuma-se utilizar a base de cálculo *postnumerando*, pois somente quando ocorre a operação com o produto industrializado, a mercadoria, ou o serviço é que se torna possível saber o respectivo valor e, com amparo nessa informação, determinar o montante do tributo. Já na definição do IPTU e, até algum tempo atrás, do IPVA, é/era comum empregar bases de cálculo *praenumerando*, cujos valores são/eram definidos mediante a adoção de tabelas de valores, admitida prova em contrário pelo contribuinte.

⁷⁸⁹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 607-608.

Em tese, abstraindo os problemas que pode haver no emprego de presunções e estimativas, a estrutura normativa de qualquer tributo é permeável ao emprego de ambas as técnicas, tanto que o imposto de renda, embora atualmente regido pela sistemática *postnumerando*, há quarenta anos era fixado pela técnica *praenumerando*, como apontam SCHOUERI e MATEUS BARBOSA⁷⁹⁰. Na definição da base de cálculo das taxas, porém, o legislador normalmente – para não dizer sempre – adota a técnica *praenumerando*. Em lugar de esperar que o fato jurídico tributário ocorra, ele desde logo aponta o valor monetário que será devido, em números fixos ou variáveis por unidade de medida, *se e quando* o fato vier a ocorrer. E, ao que nos parece, é *exatamente assim* que ele deve proceder, em vista do estado de coisas que a segurança jurídica, por meio das garantias da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, visa a concretizar.

Devemo-nos lembrar de que a razão pela qual se exige lei, com efeitos protraídos para momento futuro, para a fixação de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, é possibilitar que o contribuinte, com base única e exclusiva nas informações tiradas dos enunciados emitidos pelo Parlamento, representante da vontade popular, faça escolhas quanto a se expor ou não à situação ensejadora da tributação. E ele só o poderá fazer se lhe for dado conhecer, com antecedência, as consequências normativas prescritas para o caso de a norma vir a colhê-lo.

Quando realiza um fato ensejador de imposto ou contribuição, o vulto econômico do acontecimento descrito na hipótese está, ao menos em alguma medida, sob o controle do contribuinte. Quando compra ou vende uma mercadoria, presta ou contrata um serviço privado, adquire ou aliena um imóvel, e assim por diante, o contribuinte, justamente porque participa da definição das balizas econômicas da operação, sabe ou tem condições de saber, de antemão, o valor econômico desse comportamento, pelo que é capaz de avaliar em que medida a tributação o atingirá, caso efetivamente venha a praticar a conduta descrita no antecedente do enunciado prescritivo. Com as taxas,

⁷⁹⁰ Segundo os autores, a essa época o legislador “... tomava o acréscimo patrimonial tido no ano-base anterior como critério quantitativo (i.e. base de cálculo) do imposto devido no exercício...” – Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: A periodicidade anual e mensal no IRPJ, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 574.

isso não ocorre, porque o fato jurídico tributário é praticado pelo Estado e, portanto, o contribuinte não tem como saber o valor econômico concreto da situação descrita na hipótese de incidência *antes* de se expor a ela. Aliás, no mais das vezes, nem mesmo *depois* da ocorrência do fato jurídico tributário da taxa o contribuinte tem como saber a sua real dimensão econômica, já que só quem detém as informações necessárias para determiná-lo é o Estado.

Não basta, portanto, que o legislador indique a alíquota e afirme que a base de cálculo da taxa é o “custo (individual) do serviço”, para cumprir com o seu dever de “estabelecer” o critério quantitativo das taxas⁷⁹¹. A fixação da base de cálculo nesses termos não fornece ao contribuinte o mínimo necessário para exercer a sua autonomia, desde que, perante um enunciado dessa natureza, ele não teria condições de saber, apenas examinando a lei e a operação concreta, “... o que, onde, quando, a quem e quanto pagar” – questões cujas respostas representam, no dizer de HUMBERTO ÁVILA, o conteúdo mínimo da legalidade tributária material⁷⁹². Reforça esse entendimento a já mencionada previsão do artigo 6º, VI, “e”, da Lei dos Direitos do Usuário do Serviço Público, a respeito do direito do usuário à obtenção de informações precisas e de fácil acesso a respeito do valor das taxas e tarifas de serviço público.

Entendemos, por isso, que fixar a base de cálculo das taxas segundo a técnica *praenumerando* vem em benefício, e não em prejuízo, da segurança jurídica. É por intuí-lo que o legislador, ao versar sobre esse gênero tributário, costuma adotar essa técnica, em lugar do método *postnumerando*.

O legislador constituinte, aliás, parece reconhecer a idoneidade dessa escolha, pois, à diferença do que faz com os impostos e contribuições, não apresenta a adoção da técnica *postnumerando* como preferencial para as taxas. Note-se que, no regime dos impostos e das contribuições, a fixação da base de cálculo (e, por conseguinte, do valor do tributo) com base em presun-

⁷⁹¹ Discordamos, por isso, da afirmação de AIRES BARRETO segundo a qual “À lei fica reservada a indicação do ‘critério’ ‘valor de atuação’, mas a transformação desse valor em cifra indicativa do custo (valor, preço) da atividade, por unidade de atuação, é matéria da administração. Com efeito, sempre que as leis instituidoras de tributo, editadas pelo ente político constitucional que exerça a atividade passível de exigência de taxa, erigirem, adequadamente, como base de cálculo o valor da atuação estatal, terão esgotado o seu mister” – **Base de Cálculo...**, p. 107-108 (na 2ª edição, p. 149).

⁷⁹² **Legalidade Tributária Material**, *op. cit.*, p. 46.

ções está condicionada, nos termos do (controverso) artigo 150, §7º, à observância do direito de o contribuinte ou o responsável obter a “...*imediate e preferencial restituição da quantia paga...*”, o que ocorre tanto no caso de não se realizar “... *o fato gerador presumido*” quanto na hipótese de ele vir a ser de vulto econômico menor que o presumido⁷⁹³. Essa mesma restrição não existe para as taxas, já que o referido dispositivo alude, exclusivamente, a “... *imposto ou contribuição...*”. E isso ocorre, a nosso sentir, justamente porque, ao contrário do que se verifica no regime da generalidade dos tributos, nas taxas a adoção da técnica *praenumerando* é a única capaz de satisfazer os ditames da certeza do direito, desdobrada na cognoscibilidade, na confiabilidade e na calculabilidade do conteúdo dos enunciados normativos e da sua aplicação⁷⁹⁴.

É dizer, mesmo que o fato jurídico tributário se venha a revelar, concretamente, de vulto econômico menor do que o presumido pelo legislador, isso não dará ao contribuinte de uma taxa o direito de ressarcir-se. O seu direito à repetição do tributo somente surgirá se a própria presunção em que se houver fundado o legislador para determinar, *ex ante*, o valor do tributo, for infundada, ou exceder os limites do que é “razoável”.

Aqui, pensamos, está a principal chave para compreender a noção de “razoável equivalência” da base de cálculo das taxas ao valor da prestação estatal. Não se exige nem se pode exigir uma perfeita equivalência entre a dimensão econômica normativa das taxas e o valor efetivo da atuação estatal porque, além de haver dificuldades na classificação de determinados gastos como “custos” e na sua repartição entre os utentes – disso trataremos mais adiante – o custo total e o custo unitário, grandezas a partir das quais se calcula o custo individual, são – e devem ser – determinados pelo legislador *antes* da ocorrência do fato jurídico concreto, mediante a adoção de presunções e estimativas⁷⁹⁵. É, portanto, na formação dessas presunções ou estimativas que reside a exigência de razoabilidade⁷⁹⁶.

⁷⁹³ Foi o que decidiu o STF ao julgar o tema n. 201 da repercussão geral – **Recurso Extraordinário n. 593.849**, rel. Min. Edson Fachin, 19 out. 2016, p. 1-2.

⁷⁹⁴ HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da Segurança Jurídica**, *op. cit.*, *passim*.

⁷⁹⁵ Como aponta DONOVAN LESSA, “... *a única forma de 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*” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 185-186.

⁷⁹⁶ Nessa linha, diz ANDREI PITTEN VELLOSO que “*Será legítima a cobrança de taxa de polícia que tenha por base de cálculo o ‘custo estimado do serviço de fiscalização’, desde que, é claro, a estimativa seja adequada*” – **Constituição Tributária...**, *op. cit.*, p. 28.

Aqui está, também, o motivo pelo qual reputamos improcedente o fundamento que o Supremo Tribunal Federal tem invocado para admitir que a fixação da base de cálculo das taxas seja feita, em parte, pela própria Administração, ainda que dentro de balizas legais – em geral, a fixação de um “teto”, como entendeu a Corte ao julgar o já referido tema de repercussão geral n. 829⁷⁹⁷. Justamente porque a fixação do valor a ser cobrado por unidade de intervenção estatal ensejadora de taxa deve ser feita *antes* da ocorrência do fato jurídico tributário, ela deve guardar correspondência com outra estimativa que também cabe ao legislador – e não à Administração – fixar, qual seja, a estimativa da despesa pública (em sentido estrito) pela lei orçamentária.

Seria desejável que a memória de cálculo dos custos da atividade estatal figurasse na própria lei, ou, ao menos, na justificativa que acompanha o projeto de lei destinado a instituir uma taxa ou aumentá-la, como se faz, por exemplo, na Espanha e em Portugal, cujos ordenamentos inclusive condicionam a validade da criação de novas taxas, ou o aumento das já existentes, à apresentação de minuciosa justificativa econômico-financeira do seu valor⁷⁹⁸. É nesse sentido a tese de DONOVAN LESSA, para quem “... a lei que instituir a taxa deverá trazer, em seu corpo... os elementos pelos quais será estimado

⁷⁹⁷ **Recurso Extraordinário n. 838.284**, rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 out. 2016, p. 1-2. Como bem percebeu LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “... o Supremo Tribunal Federal tem uma tendência de mitigar as exigências da Legalidade tributária no caso de certos tributos – notadamente os tributos vinculados – cuja cobrança pressupõe, em alguma medida, uma certa mensuração que o legislador não pode, de antemão, fazer completamente. Ilustrativo é o caso das taxas: porque estas devem guardar equivalência com os custos das atividades em razão das quais são cobradas, permitiu-se que a fixação definitiva do seu valor fosse efetuada por ato infralegal dentro dos limites estabelecidos pelo legislador ordinário” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 333. Reconheça-se, em todo caso, que o STF tem declarado a invalidade das disposições que delegam ao administrador a fixação do valor do tributo quando o legislador não estabelece limites claros para tanto, como ocorreu ao decidir que não se poderia majorar a base de cálculo da taxa do SISCOEX via portaria (tema n. 1085 da repercussão geral) – **Recurso Extraordinário n. 1.258.934**, rel. Min. Dias Toffoli, 9 abr. 2020, p. 1-10.

⁷⁹⁸ A lei portuguesa n. 53-E/2006, por exemplo, prevê que o regulamento que criar taxas deverá indicar não só a base de incidência “objectiva e subjectiva”, não só “o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar”, mas também “A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local” (art. 8º, “c”). A *Ley de Tasas y Precios Públicos* espanhola, da mesma forma, exige, em seu art. 20, a apresentação de “... 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”, sob pena de nulidade de pleno direito das disposições que as fixarem. CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ esclarece, ademais, que, segundo a jurisprudência, a exigência de tal demonstração “... ha de extenderse igualmente a los casos en los que se produzca una modificación significativa de las tasas preexistentes”, ressalvada a mera atualização monetária – **El Principio de Equivalencia...**, *op. cit.*, p. 266.

*o custo estatal...*⁷⁹⁹. No seu entendimento, além de descrever a hipótese de incidência, o legislador deveria também indicar “... os gastos diretos que serão considerados na definição do valor da taxa...”, bem como “... os critérios para se calcular a estimativa de usuários do serviço ou de pessoas submetidas à fiscalização”. Para LESSA, esse é um tema afeto “... à base de cálculo..., matéria submetida ao princípio da legalidade”, não sendo “... suficiente, para que se atenda ao princípio da legalidade, que a lei já traga o valor fixo da taxa...”⁸⁰⁰. É por isso que, firme nessas premissas, ele conclui 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)...”, o que reconhece ter consequências graves, pelo que defende que, “... se um dia [a sua tese] vier a ser reconhecida na jurisprudência, irá demandar um exame cuidadoso a respeito da modulação de efeitos...” (adaptamos, nos colchetes)⁸⁰¹.

Apesar de concordarmos, *de lege ferenda*, que a adoção de uma solução dessa natureza seria a mais indicada, não nos parece possível deduzir, apenas dos ditames da segurança jurídica ou da legalidade, ou mesmo do dever de transparência, hoje expressamente arrolado entre os princípios do Sistema Constitucional Tributário (art. 145, §3º), a existência de um dever de o ente tributante promover a especificação do modo de determinação do custo, muito menos apresentar a própria memória de cálculo no corpo da lei, ou no respectivo projeto, como condição para que a lei assim criada seja válida.

Primeiro, porque o que LESSA chama de “base de cálculo” (primária) da taxa – isto é, o custo total da atividade estatal – não constitui, efetivamente, a base de cálculo do tributo, mas apenas a base de cálculo do custo unitário, cuja multiplicação pelo número de unidades de medida de ação estatal – consumidas por, disponibilizadas para, ou despendidas em face de um contribuinte – é que constitui a base de cálculo da taxa (o custo individual). E é só a base de cálculo do próprio tributo que compõe o conteúdo mínimo da estrita legalidade tributária.

⁷⁹⁹ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 15.

⁸⁰⁰ *Ibid.*, p. 187-188.

⁸⁰¹ *Ibid.*, p. 192.

Segundo, porque não há, para as taxas, previsão semelhante às que existem, por exemplo, para as contribuições de melhoria (art. 82, I, do CTN), ou para a criação de benefícios em matéria tributária (arts. 150, §6º, da parte permanente da Constituição, 113 do ADCT e 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal), ou mesmo equivalente às que se encontram, na legislação espanhola e portuguesa, no sentido de condicionar a exigências formais dessa natureza a regularidade da instituição do tributo.

De fato, é em razão de específica disposição de norma geral, já existente quando da edição da Constituição de 1988, que a criação da contribuição de melhoria deverá ser precedida da publicação do memorial descritivo do projeto, do orçamento do custo da obra, da determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, da delimitação da zona beneficiada e da determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas. É também em razão de prescrições específicas que a concessão ou ampliação *“... de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes...”*, devendo o projeto de lei orçamentária, ademais, vir *“... acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”*. Não há, para as taxas, disposição semelhante.

Em terceiro lugar, de nada adiantaria o legislador simplesmente indicar os *“... gastos diretos...”* e os *“... critérios para calcular a estimativa de usuários do serviço...”*, como sugere LESSA, já que, por um lado, a principal dificuldade na determinação de custos no setor público está relacionada à alocação dos custos indiretos aos centros de custo, o que depende, sobretudo, do método de custeio eleito, como veremos adiante; por outro lado, não basta estimar razoavelmente o número de usuários do serviço e dividir por eles o custo total estimado, porque nem sempre a prestação da atividade de polícia ou do serviço público será uniforme para todos. Ou seja, de posse das informações que LESSA sugere que deveriam vir veiculadas no texto da lei, ou na sua justificativa, o contribuinte seguiria desprovido da possibilidade de verificar a conta.

Ademais, justamente porque à Administração é franqueada certa discricionariedade na determinação do modelo de gerenciamento de custos, aí incluída a definição do método de custeio – o que também examinaremos no capítulo seguinte – é que é inconcebível deixar ao administrado a tarefa de identificar o custo de uma atividade estatal. Mesmo que o ente tributante forneça, na lei, todas as informações sugeridas por LESSA – o que, na maioria dos casos, é pouco provável – e mesmo que o contribuinte investigue a fundo o orçamento e as demonstrações contábeis financeiras e patrimoniais – o que, convenhamos, a maioria dos contribuintes não está em condições, nem técnicas, nem materiais, de fazer – será ainda assim impossível a verificação do custo, se não se souber qual foi o modelo de gerenciamento, o método de custeio e os direcionadores de custo empregados para estimar o custo do serviço público ou atividade de polícia.

Diante dessas premissas, a proposta de interpretação que fazemos é no sentido de que as divergências a respeito da determinação do custo unitário – e, por extensão, do custo individual – sejam solucionadas, preferencialmente, no campo probatório, levando-se em conta as regras que franqueiam ao Judiciário a decisão sobre atribuir o ônus de demonstrar a razoabilidade do valor da taxa a uma ou outra parte.

Assim, quando o ente tributante não houver demonstrado, no curso do processo legislativo, ou mesmo em sede administrativa, após solicitação do contribuinte, que a fixação do valor da taxa foi promovida a partir de uma estimativa razoável dos custos, a existência de fundada impugnação por parte do contribuinte deverá bastar para que se afaste a presunção de validade das leis e atos administrativos e se transfira ao Estado o ônus de demonstrar como chegou ao valor cobrado⁸⁰². Afinal, se o Estado tem o dever de apurar esses custos, como adiante se demonstrará com maior minúcia, não pode deixar de apresentá-los, uma vez instado a fazê-lo, tanto mais considerando que a presunção de validade dos atos administrativos “... *não exime a Administração do*

⁸⁰² NEY JOSÉ DE FREITAS, **Ato Administrativo – Presunção de Validade e a Questão do Ônus da Prova**, p. 142; CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 431; DIÓGENES GASPARINI, **Direito Administrativo**, p. 71.

*dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou*⁸⁰³. Ademais, será certamente muito mais fácil, para o Estado, demonstrar que efetivamente promoveu a apuração do custo ao propor o valor da taxa, do que seria, para o contribuinte, demonstrar o contrário, o que autoriza a aplicação do artigo 373, §1º, do Código de Processo Civil e a promoção da distribuição dinâmica do ônus da prova. Ao contrário do Estado, o contribuinte simplesmente não tem condições materiais de, sozinho, calcular o custo de uma atividade estatal, pois os dados que lhe permitiriam elaborar essa conta estão fora do seu alcance⁸⁰⁴.

Por outro lado, quando o legislador houver demonstrado, seja por meio do projeto de lei, seja na exposição de motivos, seja no próprio corpo do diploma normativo, seja, ainda, após provocação do contribuinte, que efetivamente buscou estimar o custo da atividade estatal, mediante a apresentação da competente memória de cálculo, e que é o valor resultante dessa estimativa que figura no texto legal, então caberá ao contribuinte, em princípio, provar que o valor cobrado é excessivo, a menos que consiga, desde logo, apontar indícios da falta de razoabilidade da estimativa em que o ente tributante se lastreou, caso em que, novamente, recairá sobre o ente tributante o encargo de provar a razoabilidade da estimativa que fez.

Da tarefa de demonstrar quando esses indícios estarão presentes cuidaremos no próximo capítulo.

⁸⁰³ FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **A Prova...**, *op. cit.*, p. 314. No mesmo sentido: PAULO DE BARROS CARVALHO, A Prova no Procedimento Administrativo Tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 107-108; e MARIA RITA FERRAGUT, **As Provas...**, *op. cit.*, p. 74.

⁸⁰⁴ Como diz MARIA RITA FERRAGUT, “... a inversão do ônus da prova deve ocorrer quando o juiz identificar a facilidade de uma parte produzir determinada prova, e a impossibilidade da outra (que originalmente a produziria). A cooperação exige que, mesmo não sendo a protagonista de determinada alegação de fato, a parte assuma a incumbência de levar aos autos os enunciados probatórios que seu adversário alega e que não tem condições de produzir” – *Ibid.*, p. 75.

4. LIMITES FUNCIONAIS AO QUANTUM DAS TAXAS

4.1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo examinaremos de que modo as finalidades fiscais e extrafiscais perseguidas por meio das taxas impõem limites ao legislador na determinação do seu *quantum*.

Trata-se, mais precisamente, de investigar a partir de que ponto se deve considerar – ou ao menos pressupor – que as taxas, em razão do seu montante, foram desviadas das finalidades para as quais a Constituição admitiu o seu emprego, ou excessivamente concentradas em alguns contribuintes, em detrimento dos demais.

Diferentemente do exame feito sob o ponto de vista dos aspectos estruturais, mais ligados à segurança jurídica e às garantias que a concretizam, em especial as relacionadas à legalidade, no plano funcional predomina a análise da legitimidade constitucional dessas exações sob os pontos de vista da justiça e da igualdade tributárias.

Ainda que haja muitos pontos de contato entre ambas as perspectivas de análise, elas focalizam aspectos distintos do fenômeno normativo. Enquanto o ponto de vista estrutural mira mais diretamente a relação jurídica singular que se estabelece entre o Fisco e cada contribuinte, a perspectiva funcional examina os tributos com a atenção voltada para as relações (i) entre o Fisco e a comunidade e (ii) entre os próprios contribuintes, quando se compara o tratamento que individualmente recebem da Administração Tributária.

Esses aspectos da disciplina das taxas têm recebido atenção menor do que a dedicada ao exame dos seus contornos estruturais. É certo o diagnóstico de SÉRGIO VASQUES, para quem houve uma “... *concentração excessiva sobre o princípio constitucional da legalidade...*”, que acabou por colocar em segundo plano o problema da justificação racional dos tributos, especialmente das espécies tributárias mais negligenciadas, como as taxas⁸⁰⁵.

⁸⁰⁵ O Princípio da Equivalência..., *op. cit.*, p. 227 e 242.

Além da desatenção generalizada a esse aspecto das relações tributárias, ao tratar da justiça e da igualdade, “... a doutrina não costuma levar em conta... as peculiaridades dos tributos distintos dos impostos, geralmente considerados... de menor importância”⁸⁰⁶. Disso decorrem alguns problemas conceituais, que prejudicam o controle da atuação do legislador no estabelecimento do *quantum* das taxas, como as tendências de (i) avaliar a aplicação da igualdade tributária do mesmo modo que se faz com os impostos e (ii) permitir que, sob a mais ligeira invocação de fins extrafiscais, ou dos óbices impostos pela praticabilidade, abra-se caminho para o arbítrio.

Nos tópicos seguintes, procuraremos demonstrar que a igualdade tributária só se pode aplicar segundo critérios de justiça, que, por sua vez, decorrem da programação de fins constitucionais, os quais podem tanto ser gerais, aplicando-se ao sistema como um todo, como específicos de cada gênero tributário. Em seguida, buscaremos apontar em que casos se deve concluir – ou ao menos supor – que as taxas, em razão de seu *quantum*, foram desviadas de sua finalidade fiscal, bem como a medida em que a presença de fins extrafiscais pode justificar a alteração dos contornos típicos da obrigação tributária.

4.2. JUSTIÇA E IGUALDADE

A Constituição brasileira associa a justiça e a igualdade desde as primeiras linhas, fazendo-as figurar, no preâmbulo, como “... valores supremos... [da] ... sociedade fraterna...” a ser construída sob a égide da República (adaptamos, nos colchetes). Arrola-as, ademais, entre os objetivos fundamentais dessa organização política (art. 3º, I, III e IV) e, bem assim, na lista de direitos e garantias individuais, fazendo-o, no caso da igualdade, explicitamente (art. 5º, *caput* e I) e, no caso da justiça, de forma implícita, mas não

⁸⁰⁶ ANDREI PITTEN VELLOSO, *O Princípio da Isonomia...*, *op. cit.*, p. 179.

menos vigorosa, tanto pela alusão ao caráter meramente exemplificativo daquela relação (art. 5º, §2º), quanto pela consagração explícita de numerosos direitos e garantias associados a esse sobrevalor.

A menção a ambos os preceitos encerra a correta sugestão – contrária a um pensamento amplamente disseminado⁸⁰⁷ – de que igualdade e justiça, conquanto irmanadas, não se confundem, nem se implicam mutuamente. Por um lado, a igualdade não garante a justiça, desde que não afasta a possibilidade de todos serem tratados de forma igualmente injusta; por outro, é plenamente possível que uma relação jurídica seja injusta *per se*, independentemente de haver um *tertium comparationis*, com o qual possa ser confrontada⁸⁰⁸.

Justiça e igualdade relacionam-se porque a igualdade jurídica, tomada em termos absolutos, tem natureza formal; isto é, não há “... *critérios de comparação inerentes à ideia de igualdade jurídica...*”; a igualdade, por si só, “... *é vazia e axiologicamente neutra*”⁸⁰⁹. A sua aplicação “... *pressupõe uma ‘relação’ entre ‘sujeitos’ com base em determinado ‘critério de diferenciação’, que é utilizado para atingir determinada ‘finalidade’...*”⁸¹⁰. E, naturalmente, “...*fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de*

⁸⁰⁷ Como explica JOÃO RICARDO CATARINO, “A fonte Aristotélica inspirou o pensamento romano e o de toda a Idade Média, pelo que a justiça foi sempre entendida como uma forma de igualdade, construindo uma linha de pensamento coincidente que percorreu Aristóteles, Cícero, Aquino, Dante, Grócio, Del Vecchio e vários outros” – **Redistribuição Tributária: Estado social e escolha individual**, p. 236. E, de fato, não é difícil encontrar afirmações no sentido de que “A tributação justa é aquela que respeita a igualdade” – JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO, O Nascimento da Tributação e os Diferentes Fundamentos para o seu Exercício na História e a Igualdade como Atual Balizadora da Justa Tributação tendo a Capacidade Contributiva como sua Medida de Comparação, in MISABEL ABREU MACHADO DERZI e JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO (coords.), **Justiça Fiscal**, p. 285. Não surpreende, por isso, que PERELMAN, após listar os seis princípios de justiça “mais correntes” – a saber: (i) “a cada um o mesmo”; (ii) “a cada um segundo seus méritos”; (iii) “a cada um segundo suas obras”; (iv) “a cada um segundo suas necessidades”; (v) “a cada um segundo sua posição social”; e (vi) “a cada um segundo o atribuído pela lei” – tenha concluído que o traço comum a todos eles é a sua expressão formal, como “... *princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados de modo idêntico*” – **Ética e Direito**, p. 9-14.

⁸⁰⁸ EDUARDO JOBIM, **A Justiça Tributária na Constituição**, p. 42, nota n. 98.

⁸⁰⁹ ANDREI PITTEN VELLOSO, **O Princípio...**, op. cit., p. 142. No mesmo sentido: “É verdade que a justiça é, na tradição filosófica ocidental, uma realidade reportada a um conceito de igualdade, mas isso, por si, não nos permite ir ao fundo do problema, pois que esta igualdade é, em si mesma, um puro conceito formal que supõe um critério que viabilize essa igualdade”; “... a aferição da desigualdade depende inteiramente da escolha da variável” – CATARINO, **Redistribuição Tributária...**, op. cit., p. 236.

⁸¹⁰ HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da Igualdade...**, op. cit., p. 29.

*que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não*⁸¹¹.

A igualdade aplica-se, portanto, em função de critérios de justiça, definidos conforme a sua idoneidade para atingir as finalidades preconizadas pelo ordenamento. E como as finalidades perseguidas por um ordenamento (e pelos microssistemas que o compõem) podem variar enormemente, também variam os critérios aptos a determinar, em cada sistema e subsistema jurídico, o que é justo e o que é injusto.

De fato, porque construída em torno de valores sociais, culturais e históricos, a noção de justiça é inteiramente dependente do contexto em que se reclama a sua intervenção. Para verificá-lo, basta correr os olhos sobre as muito diversas concepções de justiça encontradas no discurso filosófico.

Entre os pré-socráticos, por exemplo, a justiça estava orientada para a conservação da ordem natural (*physis*), isto é, para que cada coisa ocupasse seu lugar no universo e os excessos fossem corrigidos e castigados. Somente com os sofistas se introduziu a ideia da justiça “por convenção” (*nomos*), que poderia contrariar essa ordem natural⁸¹².

PLATÃO concebeu a justiça como uma relação de harmonia entre as virtudes e condição para a felicidade⁸¹³; ARISTÓTELES compreendeu-a também como virtude prática, porém voltada ao tratamento igualitário, distinguindo duas formas de manifestação da justiça: (i) a “distributiva”, presente quando se regula a distribuição de um bem entre várias pessoas segundo o seu “mérito” (igualdade geométrica)⁸¹⁴; e (ii) a “corretiva” ou “comutativa”, presente quando em jogo a divisão de um bem entre duas pessoas segundo um critério de equivalência (igualdade aritmética), como nos contratos, nas penas e nas indenizações⁸¹⁵.

SANTO AGOSTINHO tomou a justiça como ordenação das coisas em torno do vértice divino, sem o que os reinos nada seriam senão “... *grandes*

⁸¹¹ HUMBERTO ÁVILA, *Teoria dos Princípios*, op. cit., p. 200.

⁸¹² JOSÉ FERRATER MORA, *Dicionário de Filosofia*, t. II, p. 395.

⁸¹³ “... o homem justo é feliz, e o injusto é desgraçado” – *A República*, p. 50.

⁸¹⁴ Esse “mérito”, diz o estagirita, “... os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou com a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a excelência” – *Ética a Nicômaco*, p. 100.

⁸¹⁵ SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 23.

*quadrilhas de ladrões...*⁸¹⁶; SÃO TOMÁS DE AQUINO retomou a distinção aristotélica entre justiça distributiva e comutativa, mas inseriu a caridade cristã, ao lado do mérito, como critério reitor das distribuições. Além disso, vinculou ambas as formas da justiça à “justiça legal”, de modo a converter esse valor numa relação do indivíduo com a comunidade política, mediada pela lei⁸¹⁷.

Jusnaturalistas, como GROTIUS, relacionaram a justiça à conformidade das leis positivas com a lei natural, inerente à mente humana e apta a valer “... mesmo... que Deus não existisse”⁸¹⁸.

HOBBS e outros contratualistas, contrariando a ideia de uma justiça imanente à razão, procuraram fundá-la inteiramente na observância dos pactos e das leis emanadas do soberano⁸¹⁹.

HUME e os utilitaristas posteriores tomavam como justa a conduta alinhada ao interesse comum dos membros da sociedade⁸²⁰.

KANT propôs uma ideia de justiça fundada num dever moral *a priori*, segundo o qual só seria justa a ação que pudesse “... ter validade como uma lei universal”⁸²¹.

MARX defendeu que só haveria justiça numa sociedade sem classes, em que os meios de produção fossem coletivos e a distribuição dos bens se operasse “...de cada um segundo suas capacidades, a cada um segundo suas necessidades”⁸²².

SPENCER, sob a influência do darwinismo, relacionou a justiça ao exercício da liberdade, defendendo que a sua forma de se manifestar corresponderia à sobrevivência do mais adaptado⁸²³.

⁸¹⁶ **A Cidade de Deus**, p. 383.

⁸¹⁷ O tema é versado principalmente nas questões 58 a 62 da “*Pars Secunda Secundae*” da **Suma Teológica**, p. 2.099-2.136. Confirma-o ARTHUR KAUFMANN – **Filosofia do Direito**, p. 232-233.

⁸¹⁸ ANTÔNIO MANUEL HESPANHA, Introdução, in HUGO GROTIUS, **O Direito da Guerra e da Paz**, p. 15. Diz GROTIUS: “... por injustiça entendemos o que está em oposição absoluta com a natureza racional e social” – **O Direito da Guerra e da Paz**, p. 101.

⁸¹⁹ “Desta guerra de todos os homens contra todos os homens também isto é consequência: que nada pode ser injusto. As noções de certo e de errado, de justiça e injustiça, não podem aí ter lugar. Onde não há poder comum não há lei, e onde não há lei não há injustiça. Na guerra, a força e a fraude são as duas virtudes cardeais. A justiça e a injustiça não fazem parte das faculdades do corpo ou do espírito” – **Leviatã**, p. 111.

⁸²⁰ Para ele, “... a utilidade é a única origem da justiça e... as reflexões sobre as consequências benéficas dessa virtude são a única fundação de seu mérito...” – **Investigação sobre o Entendimento Humano e sobre os Princípios da Moral**, p. 241.

⁸²¹ **A Metafísica dos Costumes**, p. 68.

⁸²² **Crítica do Programa de Gotha**, p. 33.

⁸²³ **Social Statistics** (Estatística Social), p. 106.

RAWLS retomou a tradição contratualista, opondo-se tanto à ideia de uma justiça “intuitiva” ou imanente, quanto às teorias que a procuravam fundar na utilidade social⁸²⁴. A seu ver, os princípios de justiça resultariam de um acordo hipotético entre “... *peessoas livres e racionais...*”, postas numa “...*posição inicial...*” de igualdade, sob um “... *véu de ignorância*” quanto às suas condições sociais concretas, situação em que escolheriam princípios que (i) assegurassem a todos iguais liberdades básicas e (ii) ordenassem as desigualdades sociais e econômicas de modo a conferir, a todos, igualdade de oportunidades, beneficiando, ao máximo, os menos favorecidos⁸²⁵.

E assim se poderia seguir, quase que indefinidamente, apontando para diferentes concepções de justiça e destacando os seus traços comuns e os pontos de distanciamento. Porém, como diz PERELMAN, os “... *sentidos possíveis da noção de justiça...*” variam tanto no tempo e no espaço, que é “...*ilusório querer enumer[á-los]...*” (adaptamos, nos colchetes)⁸²⁶.

Além disso, muito embora alguma dessas concepções de justiça possa predominar em determinado contexto, elas “... *acabam sendo aplicadas alternativamente a depender do bem objeto da distribuição e do mérito do beneficiário dos ônus e bônus*”⁸²⁷. É dizer, concepções distintas – e mesmo antagônicas – de justiça podem conviver num mesmo sistema normativo, desde que se apliquem à distribuição de bens diferentes, digam respeito a relações entre pessoas distintas, orientem-se segundo uma hierarquia de finalidades primárias e secundárias a serem perseguidas, ou sejam objeto de ajustes que permitam afastar parcialmente a eficácia de cada uma das perspectivas em conflito. E isso se verifica de modo especialmente intenso quando se trata de examinar as relações jurídicas tributárias.

⁸²⁴ **Uma Teoria da Justiça**, p. 3.

⁸²⁵ *Ibid.*, p. 12-13. Eis o modo como RAWLS apresenta o que chama de “formulação final dos dois princípios de justiça para as instituições”: “*Primeiro Princípio: Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para todos. Segundo Princípio: As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo: (a) tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa, e (b) sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades*” (sic) – *Ibid.*, p. 333.

⁸²⁶ **Ética e Direito**, p. 9.

⁸²⁷ EDUARDO JOBIM, **A Justiça...**, *op. cit.*, p. 39.

4.3. JUSTIÇA E IGUALDADE TRIBUTÁRIAS

Tudo quanto dito sobre a justiça e a igualdade, genericamente consideradas, vale para as suas projeções no campo das relações tributárias.

Primeiro, porque a justiça e a igualdade tributárias também foram irmanadas pelo texto constitucional. Enquanto a igualdade polvilha todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, além de figurar em previsões bem específicas (CF, arts. 145, §1º; 146, III, “d”; 150, II; 151, I; e 152), a “justiça tributária”, antes encontrada apenas nas dobras de suas disposições, foi recentemente arrolada entre os princípios orientadores desse subsistema normativo (art. 145, §3º, introduzido pela EC n. 132/2023)⁸²⁸.

Segundo, porque também são vinculados à justiça tributária, com maior ou menor mediação de outras normas, alguns cânones que pouca ou nenhuma relação têm com a exigência de tratamento igualitário. É o caso, *v.g.*, das exigências de que o tributo (i) seja instituído mediante o consentimento da comunidade; (ii) tenha por pressuposto um fato dotado de conteúdo econômico; (iii) tenha por objeto uma prestação de caráter pecuniário, e não corporal; (iv) seja cobrado mediante um procedimento previamente estabelecido, (v) dentro de um período determinado e (vi) por meios de apuração e arrecadação práticos e eficientes; (vii) tenha o produto da sua arrecadação aplicado para a consecução dos fins que justificaram a sua instituição; e assim por diante⁸²⁹. Doutro lado, a igualdade, por si só, não garante a justiça da tributação⁸³⁰.

⁸²⁸ Como aponta HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *“Ninguém dirá... que o texto constitucional antes... determinava ou admitia um sistema injusto”* – Os Princípios Inseridos no art. 145, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023, in SUSY GOMES HOFFMANN *et al* (coords.), **Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025**, p. 50.

⁸²⁹ Como observa HELENO TAVEIRA TÔRRES, o caráter multifacetado da justiça tributária estava relacionado, no medievo, às “causas” legitimadoras de um tributo, que, *“... para ser justo, deveria ser uma prestação material (‘causa material’), consentido pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (‘causa eficiente’), exigida em favor do ‘bem comum’ (‘causa final’), para adimplir despesas voltadas e este bem e proporcional na medida da imposição (‘causa formal’)”* – A Justiça dos Tributos, in MISABEL A. MACHADO DERZI e JOÃO PAULO F. DE ALMEIDA MELO (coord.), **Justiça Fiscal**, p. 224-225.

⁸³⁰ ANDRÉ FOLLONI considera redutora a visão que limita a justiça tributária à igualdade de trato segundo a capacidade contributiva, porque, *“... acaba por concluir que será justa a tributação que incida igualitariamente sobre todos os contribuintes – ainda que incida de*

Terceiro, porque, assim como a igualdade jurídica geral, também a igualdade tributária é, *per se*, axiologicamente neutra, e só pode ser aplicada em função de critérios de justiça. A igualdade perante o Fisco é, em outras palavras, um instrumento, um mecanismo de aplicação da justiça tributária, entendida como princípio que programa certos objetivos, certos estados de coisas que se deseja alcançar por meio da tributação. O que a especializa, em relação à “igualdade”, genericamente considerada, é o fato de que “... o *tratamento diferenciado em tema de tributação consiste sempre em... i) dever entregar mais dinheiro ao erário, ii) dever entregar menos, (a) dever entregar, ao passo que outros não, (b) não dever entregar enquanto outros devem*”⁸³¹.

Do mesmo modo que a “justiça”, a “justiça tributária” também foi alvo de numerosas formulações ao longo do tempo. Esmiuçar todas as propostas que a buscaram descrever demandaria “... *um trabalho enciclopédico*”, que não é o caso de aqui realizar⁸³². Ainda assim, traçar um breve percurso sobre a ideia de justiça no plano das relações tributárias é oportuno para demonstrar como os diversos critérios propostos para distinguir os contribuintes estão fundamentalmente ligados às distintas funções atribuídas ao Estado e às variadas concepções sobre o papel dos tributos no custeio das ações do Poder Público.

As primeiras teorias que buscaram construir fundamentos para a tributação estavam ligadas à própria formação do Estado Fiscal, caracterizada pela substituição das receitas dominiais pelas derivadas. Acabavam, por isso, por trasladar para os sistemas impositivos lógica semelhante à das relações senhoriais. Sob esse imaginário, os tributos eram entendidos como “... *la contraprestación debida a la paz que se adquiere...*” com a existência do Estado, o que tinha por consequência reputar justo graduar a carga a ser suportada

forma igualmente injusta sobre todos!” E complementa: “*Um Estado que tribute excessivamente a todos os cidadãos e não lhes devolva serviços e obras públicas adequadas, ou que desvie os recursos arrecadados em práticas de corrupção sistêmicas, não praticará tributação justa. Ainda que, eventualmente, seja tributação igualitária. Justiça tributária e igualdade tributária, em uma visão ampla e complexa, não são o mesmo*” – Isonomia na Tributação Extrafiscal, **Direito GV**, n. 10, v. 1, p. 203.

⁸³¹ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Isonomia na Norma Tributária**, p. 43.

⁸³² EDUARDO JOBIM, **A Justiça Tributária...**, *op. cit.*, p. 203.

pelos contribuintes em função da “... *riqueza que cada um consegue acumular sob a proteção dos poderes públicos...*”⁸³³.

As doutrinas liberais reinventaram o princípio do benefício, substituindo a ideia de proporcionalidade entre riqueza e tributação pela equivalência entre a extensão dos serviços prestados a cada contribuinte e a sua participação no respectivo custeio, de modo análogo ao verificado nas relações privadas. Essa nova forma de ver a relação entre o Estado e os contribuintes estava alinhada aos objetivos de (i) restringir o papel do Estado à proteção da liberdade e da propriedade, (ii) defender a universalidade da tributação, em contraposição ao sistema de privilégios e imunidades herdado do feudalismo e (iii) fazer a tributação, tanto quanto possível, neutra, *i.e.*, incapaz de influenciar as escolhas dos agentes econômicos.

Para os autores dessa linha doutrinária, deveriam receber igual tratamento pelo Fisco as pessoas que obtivessem benefícios equivalentes da atividade estatal, ou que gerassem, para o Estado, custos da mesma monta. Embora houvesse teses alternativas – como aquelas segundo as quais deveriam ser alvo de igual tributação as pessoas com “interesse” equivalente na atividade pública que ela visa a financiar, ou como as que viam a relação entre Estado e contribuinte como um contrato de seguro, em que o tributo corresponderia ao prêmio e a extensão do patrimônio definiria a extensão do risco⁸³⁴ – de modo geral, via-se a tributação como uma relação bilateral, de prestação e contraprestação.

Entre as principais críticas a tais teorias estão as relacionadas (i) à incomensurabilidade dos benefícios estatais, especialmente quando ligados ao uso de bens coletivos, ou à prestação de serviços indivisíveis, e (ii) à ausência de relação objetiva entre a extensão da riqueza e os benefícios decorrentes dos serviços públicos, ou o interesse em sua prestação. Afinal, quem

⁸³³ CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, *El Principio de Equivalencia...*, *op. cit.*, p. 46. No mesmo sentido: SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, *op. cit.*, p. 255-256. Exemplo emblemático desse modo de entender as coisas é a passagem em que ADAM SMITH aponta, entre as quatro máximas da tributação, para a “equidade”, como a ideia de que os súditos “... *devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, ... do rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado*” (sic) – *Inquérito...*, *op. cit.*, p. 488.

⁸³⁴ É o caso, segundo EDUARDO JOBIM, de BERLIRI e VANONI, na “teoria do interesse” e de THIERS, GIRARDIN e GARNIER, na “teoria do seguro” – *A Justiça Tributária...*, *op. cit.*, p. 212-213.

normalmente mais depende e mais se beneficia dos serviços estatais são justamente os sujeitos mais carentes de recursos econômicos.

As doutrinas ligadas ao utilitarismo substituíram o benefício pelo sacrifício como critério de repartição das cargas públicas. Nelas, a igualdade não depende de que cada um pague quantia equivalente à dos demais, mas de que a tributação “... *incomode tanto a uno como a los demás*”⁸³⁵. Trata-se de um critério coerente, por um lado, com a visão do Estado como um “otimizador social”, uma ferramenta de eficiência na alocação das riquezas, que deve atuar de modo a maximizar o bem-estar coletivo com o mínimo de sacrifício do bem-estar individual; e, por outro, com a premissa da utilidade marginal decrescente da renda e do capital, isto é, a ideia de que os mais abastados possuem um excedente de recursos, com que podem custear tanto o essencial como o supérfluo, de modo que suprimir a parte excedente dessa riqueza gera uma menor perda de bem-estar individual, logo compensada por um ganho de bem-estar coletivo.

Constituem variações desse paradigma as teorias do “sacrifício igual”, de MILL, para quem o objetivo da tributação seria fazer com que todos os contribuintes se sacrificassem na mesma extensão; do “sacrifício proporcional”, de COHEN-STUART, para quem a responsabilidade pelos tributos deveria ser distribuída de modo que o sacrifício de cada um fosse proporcional à sua capacidade ou utilidade total; e do “sacrifício mínimo” (ou maximização do bem-estar), de EDGEWORTH e PIGOU, para quem, entre todas as possíveis distribuições de tributos, dever-se-ia escolher aquela que resultasse no menor sacrifício total da sociedade⁸³⁶.

Assim como as teorias do benefício, as teses utilitaristas foram criticadas sobretudo em função da inexistência de um critério seguro para determinar a extensão do sacrifício experimentado, dado o alto grau de subjetividade de que se reveste a avaliação da essencialidade dos bens disponíveis.

A partir do segundo quartil do século XX, em especial no segundo pós-guerra, assistiu-se a uma revisão do pensamento econômico clássico, im-

⁸³⁵ LUIGI EINAUDI, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, p. 155.

⁸³⁶ EDUARDO JOBIM, *A Justiça Tributária...*, *op. cit.*, p. 214-216.

pulsionada pelos movimentos sociais e pelo pensamento socialista, que conduziram a uma modificação profunda na compreensão das funções do Estado. O Poder Público converteu-se, de mero garantidor da propriedade e da liberdade individual, em agente de transformação social, acumulando crescente número de funções. O interesse coletivo passou a ser entendido como algo distinto e superior aos interesses particulares, e o tributo deixou de ser quase-contratual para ser coativo e unilateral, no mesmo passo que a teoria da incidência se deslocava “... do tema da neutralidade para o... da justiça social”⁸³⁷.

Sob essa perspectiva, a gradação da carga tributária passou a não mais se fundamentar no interesse puro e simples do soberano, numa relação de troca entre o indivíduo e o Estado, ou num cálculo de eficiência econômica da ação estatal, mas no objetivo de, por meio de ações do Estado, garantir a todos a satisfação de direitos sociais mínimos, consagrados num “... programa de ação constitucional direcionado ao projeto do bem comum...”⁸³⁸.

O dever de contribuir aos cofres públicos passou, assim, a ter por principal fundamento o dever de solidariedade de cada membro da comunidade para com os demais, transformando a capacidade contributiva no mais proeminente critério de distribuição da carga tributária⁸³⁹.

Como aponta FOLLONI, a incorporação da solidariedade como fundamento da tributação implicou a superação, por um lado, da “... compreensão estatista que funda o Direito Público nas noções de autoridade, soberania ou supremacia do Estado ou do interesse público...”, e, por outro, da “... compreensão fundada exclusivamente na proteção do indivíduo...”, que resulta na equiparação da “... relação tributária a uma relação jurídica privada...”. Afinal, no Estado social, o “... tributo solidário é recolhido também para o benefício alheio...”⁸⁴⁰.

⁸³⁷ SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 277 e 280.

⁸³⁸ ERNANI CONTIPELLI, *Solidariedade Social Tributária*, p. 205.

⁸³⁹ Como observa DANIEL SERRA LIMA, “... a contribuição proporcionalmente maior dos mais ricos para com os gastos públicos decorre do dever de solidariedade...” – **Capacidade Contributiva: Conteúdo e (in)eficácia**, p. 75. No mesmo sentido, CRISTINA PAUNER CHULVI: “... con la llegada del ‘Estado social y democrático de derecho’ se ha dotado de un contenido ‘solidario’ al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del ‘Estado redistribuidor’” – *El Deber de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos*, p. 70.

⁸⁴⁰ **Capacidade Contributiva e Solidariedade: Fundamentos constitucionais do dever tributário**, p. 121 e 137.

Esse foi o caminho escolhido pelo Estado brasileiro, cuja Carta de Direitos não só proclama o objetivo de construir uma “... *sociedade fraterna*...” e solidária (preâmbulo e art. 3º, I), como preconiza, entre seus fundamentos, “... *a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*” (art. 1º, II a IV), além de arrolar, entre seus objetivos, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos (art. 3º, II e IV).

É por isso que, no Brasil, o critério geral de repartição do dever de concorrer para as despesas públicas é o da capacidade contributiva. É dizer, desde uma perspectiva global, ampla, que considera o sistema tributário como um todo, os contribuintes são chamados a contribuir para as despesas públicas na medida de sua força econômica.

O fato, porém, de a capacidade contributiva figurar como critério predominante, não impede que determinados tributos sejam instituídos segundo outros critérios de justiça, como os da equivalência ao custo ou ao benefício, especialmente nos casos em que a hipótese de incidência tributária descreve uma ação estatal; afinal, em relação a esses tributos, é possível superar, ao menos em boa medida, as críticas à incomensurabilidade dos parâmetros do custo ou do benefício.

Além disso, o dever de o legislador distinguir os contribuintes em razão dos critérios consonantes com a finalidade fiscal de cada tributo – sua capacidade contributiva, ou sua participação nos custos ou benefícios da ação estatal, conforme o caso – pode ser, dentro de certos limites, mitigado em função de imposições da eficiência do sistema tributário.

Como não bastasse, ao lado desses critérios de justiça “internos” ao sistema tributário – assim entendidos porque relacionados aos objetivos de arrecadar recursos e custear despesas – também há casos em que se procura justificar a repartição da carga tributária com base em fatores alheios a tais finalidades.

Por isso é que o controle da aplicação da justiça e da igualdade na definição do *quantum* das taxas passa, de um lado, pela especificação dos fins da tributação – e, mais especialmente, dos fins de cada tributo – e das condutas necessárias para atingi-los, e, de outro, pela identificação dos critérios de

diferenciação entre os contribuintes que sejam pertinentes à respectiva consecução⁸⁴¹.

Segundo ANDREI PITTEN VELLOSO, são quatro as categorias de fins que a Constituição brasileira autoriza o legislador a buscar por meio dos tributos⁸⁴²: (i) fins de justiça interna ao Direito Tributário, que dizem com a justa repartição da carga tributária; (ii) fins coletivos internos ao Direito Tributário, que preconizam a adoção de medidas de simplificação, quando e na medida em que a individualização do tratamento seja prejudicial à coletividade; (iii) fins de justiça externa ao Direito Tributário, que dizem com a promoção da redistribuição da renda, mediante o emprego de critérios solidaristas, quando distintos dos inerentes à divisão dos encargos tributários⁸⁴³; e (iv) fins coletivos externos ao Direito Tributário, campo da extrafiscalidade *stricto sensu*, em que as categorias tributárias são empregadas para promover fins alheios à relação entre Fisco e contribuinte, como a proteção ao meio ambiente, à livre concorrência, à saúde *etc.* Essa enumeração aproxima-se do rol de finalidades dos tributos elaborado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, para quem “... *todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora*”, mas podem, também, ter “... *outras funções: i) distribuidora da carga tributária; ii) indutora e iii) simplificadora*”⁸⁴⁴.

Assentando-nos sobre essas premissas, o que faremos, nos próximos tópicos, é, basicamente, examinar os limites a que o legislador está sujeito ao instituir taxas, em razão (i) dos fins a que elas se prestam; (ii) da imposição de coerência entre a ação legislativa e a busca por esses fins; e (iii) da determinação de tratamento igualitário entre os contribuintes à luz de critérios que sirvam a tais finalidades.

⁸⁴¹ HUMBERTO ÁVILA, **Teoria dos Princípios**, *op. cit.*, p. 123-126.

⁸⁴² **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 145.

⁸⁴³ Aqui estaria, segundo alguns, o fundamento da tributação progressiva, e não meramente proporcional, nos tributos não vinculados – é nesse sentido, por exemplo, a leitura de CARLOS RENATO CUNHA (O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos, *in* BETINA TREIGER GRUPPENMACHER, **Temas de Direito Tributário**, p. 21) – e a presença, ainda que limitada, de fins redistributivos no âmbito das taxas, assunto do qual trataremos adiante.

⁸⁴⁴ **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**, p. 40.

4.4. LIMITES AO *QUANTUM* IMPOSTOS PELOS FINS FISCAIS DAS TAXAS

4.4.1. Introdução

Como apontamos no segundo capítulo, todo tributo, mesmo quando orientado para fins extrafiscais, dirige-se também, em maior ou menor grau, para fins fiscais, que dizem com (a) custear atividades estatais (i) gerais ou (ii) específicas; e (b) repartir esse encargo entre os contribuintes. Ausentes tais finalidades, não haverá por que empregar tributos, em lugar de outros instrumentos – como regras proibitivas respaldadas por ameaças de sanção, ou incentivos de natureza variada – para dirigir a conduta dos contribuintes no sentido do estado de coisas preconizado pelo ordenamento. Além disso, no domínio das taxas, como veremos em maior detalhe, a possibilidade de direcionar a ação normativa para fins extrafiscais é muito mais restrita do que nos tributos não vinculados, em razão da estreiteza do vínculo entre os seus contornos estruturais e a finalidade fiscal para a qual se destinam.

Isso reforça a importância da análise que passamos a empreender, especialmente se observarmos, com HUMBERTO ÁVILA, que a jurisprudência do STF não tem distinguido claramente “... *entre a justificativa do tratamento desigual em função de objetivos internos (fiscais) e o tratamento desigual em virtude de objetivos externos (extrafiscais), o que resulta num grande déficit de controle do poder de tributar*”⁸⁴⁵.

Determinar os limites à atuação do legislador decorrentes da finalidade fiscal das taxas é, resumidamente, buscar critérios para definir: (i) que sorte de gastos elas se prestam a custear; (ii) em que casos se deve considerar que houve desvio de finalidade na sua instituição; (iii) em que medida as atividades passíveis de custeio por taxas devem ser financiadas com o produto de sua arrecadação, em lugar de por meio de outras fontes de financiamento; e, muito especialmente, (iv) quem deve suportar a carga tributária a elas relativa, e em que extensão, o que inclui o exame de até que ponto o Estado deve

⁸⁴⁵ **Sistema Constitucional...**, *op. cit.*, p. 636.

perseguir a individualização da obrigação de cada contribuinte segundo o critério de repartição pertinente à espécie tributária, em lugar de recorrer a medidas de simplificação na determinação do *quantum* do tributo.

São essas as questões que passamos a examinar, não necessariamente na ordem em que mencionadas no parágrafo anterior.

4.4.2. Os gastos que as taxas se prestam a custear

4.4.2.1. Introdução

Diferentemente dos impostos, e à semelhança das demais espécies tributárias, as taxas caracterizam-se por servir ao custeio de despesas específicas, em lugar de subsidiar qualquer gasto estatal; e, diferentemente dos tributos vinculados, e mesmo das contribuições de melhoria, as taxas caracterizam-se pela referibilidade individual e específica do gasto estatal a um contribuinte determinado. É dizer, o seu emprego, em detrimento de outras fontes de receita pública, somente se justifica pela circunstância de que, em relação a algumas atividades administrativas, é possível ao Estado identificar tanto (i) o conjunto de ações a que se refere o dispêndio, quanto (ii) os específicos indivíduos responsáveis por ensejá-lo.

Por isso, a finalidade “fiscal” – *i.e.*, a “... *finalidade intra-sistemática*” (*sic*), interna ao sistema tributário⁸⁴⁶ – das taxas está relacionada, primeiro, ao custeio global da atividade administrativa cujo desempenho autoriza a sua instituição e cobrança, e, segundo, à repartição racional desse custo entre os contribuintes por ela atingidos. Da busca por essas finalidades, que, juntamente com os traços estruturais, compõem as fronteiras da competência outorgada pela Constituição para a instituição de tais tributos, deduz-se que deve haver um limite “geral” e um limite “especial” para a definição do valor da taxa, cuja inobservância implicará atuação *ultra vires*, inválida por definição.

⁸⁴⁶ SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, *op. cit.*, p. 142.

É verdade que esse limite “geral” – a “cobertura geral de custos” – está naturalmente relacionado às restrições existentes para a determinação do valor unitário da ação estatal, cerne da “cobertura especial de custos”. Afinal, como aponta DONOVAN LESSA, “... se a lei tributária tiver êxito em cumprir o ‘critério da cobertura especial de custos’..., automaticamente o critério da ‘cobertura geral de custos’... também estará cumprido”⁸⁴⁷. Isso, contudo, não faz o exame do “custo total” despiciendo; primeiro, porque sequer é possível determinar o custo unitário sem antes definir o custo total, desde que aquela grandeza corresponde, justamente, ao resultado da divisão do custo global pela unidade apta a medir a ação administrativa; segundo, porque, por seu manejo relativamente mais simples, ele é especialmente relevante para o controle do *quantum* das taxas, como adiante se demonstrará⁸⁴⁸.

Diante disso, iniciaremos a investigação pelo exame do “custo total” de uma atividade administrativa e, em seguida, passaremos à análise dos critérios adequados para determinar o “custo unitário”, como fator que fundamentará a individualização da prestação devida pelos contribuintes.

4.4.2.2. Eficiência e praticabilidade administrativas e o dever de o Estado conhecer e controlar os seus custos

Antes, porém, de descer à investigação específica dos contornos do custo total e do custo unitário da ação estatal, convém dizer algo sobre o dever de o Estado conhecer e controlar os custos de suas ações.

Promover tal exame, neste ponto da exposição, é necessário para confrontar a ideia, muito corrente na doutrina relativa às taxas, de que seria praticamente impossível determinar o custo da atividade estatal que lhes dá ensejo.

⁸⁴⁷ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 119.

⁸⁴⁸ Vai na mesma linha a observação de ANDREI PITTEN VELLOSO, para quem o limite da cobertura geral de custos, “... em que pese derive logicamente dos limites individuais, tem um significado prático próprio, pois pode ser determinado de forma mais precisa que o limite individual e, por consequência, é mais apto a alcançar a plenitude da sua força normativa” – O Princípio da Isonomia..., *op. cit.*, p. 186.

Esse discurso está presente, e.g., no magistério de DINO JARACH, para quem não se pode subordinar a natureza do tributo “... a un requisito de imposible cumplimiento, como lo sería el cálculo del coste del servicio y la parte correspondiente a cada usuario...”⁸⁴⁹. Também integra o pensamento de HÉCTOR VILLEGAS, para quem a impossibilidade de apurar o custo faria da “...tesis de la proporción entre el costo del servicio y el monto del tributo... una ficción...”, pelo que se deveria autorizar o legislador a definir livremente o valor da exação, desde que o montante cobrado não resulte “... absorbente del bien o de su renta en forma tal que se lo pueda calificar de confiscatorio...”⁸⁵⁰.

Essa visão teve – e ainda tem – largo eco no Brasil. JARBAS MEDEIROS, por exemplo, argumenta que o critério da equivalência entre o montante da taxa e o custo ou benefício oriundo da atividade pública “... jamás, na prática, foi cumprido...”, pois avaliar o custo total e dividi-lo entre os contribuintes das taxas seria uma tarefa “... quase impossível, dada, entre outras coisas, a eventualidade de uso do serviço por beneficiários potenciais”⁸⁵¹. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, de igual modo, sustenta que “... inexistente fórmula correta para a apreciação do custo da atividade estatal...”, sugerindo, ademais, que nem mesmo propostas como a de VILLEGAS, no sentido de exigir uma “... ‘razoável’, ‘prudente’ ou ‘discreta’ proporcão...” do valor da taxa ao custo da atividade por ela custeada, auxiliariam na resolução dos casos concretos, porque “...nunca os autores definiram tais conceitos”⁸⁵². Também BECKER considera “... impraticável tomar o valor ‘real’ do serviço..., indiretamente fixado pela própria lei criadora da taxa”⁸⁵³. E, como visto anteriormente, RUBENS GOMES DE SOUSA chegou a justificar a supressão do inciso I do artigo 93 do Anteprojeto do CTN, na sua conversão para o artigo 47 do Projeto, invocando o objetivo de “... evitar menção direta do ‘custeio’ dos serviços públicos..., dada a impossibilidade de analisar os serviços públicos por unidade de custo em cada caso específico” (sic)⁸⁵⁴.

⁸⁴⁹ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 236.

⁸⁵⁰ *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 190-194.

⁸⁵¹ O Poder de Polícia..., *op. cit.*, p. 426.

⁸⁵² *Doutrina e Prática*..., *op. cit.*, p. 232-233.

⁸⁵³ *Teoria Geral*..., *op. cit.*, p. 408.

⁸⁵⁴ Relatório..., *op. cit.*, p. 159.

A maioria da doutrina, é verdade, adota posição menos radical, admitindo tomar os parâmetros da cobertura geral e da cobertura especial na gradação das taxas, embora como critérios meramente aproximativos.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, por exemplo, defende que não se pode cobrar, a título de taxa, “... *valor que supere o custo aproximado...*” das atividades, para, logo em seguida, ponderar que “... *o valor exato jamais poderá ser determinado por razões, principalmente, técnicas*”, dado que “... *a prestação tributária dessa exação, em grande parte, oferece rebeldia a critérios objetivos de medição...*”⁸⁵⁵. BUSSAMARA sustenta que o sistema constitucional tributário não exige “... *exata proporção ao... custo, matematicamente precisa...*”, o que seria impossível, mas “... *que haja ao menos uma razoabilidade quantitativa..., certa correlação lógica entre ambas*”⁸⁵⁶. CARRAZZA, por sua vez, argumenta que, “... *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*”⁸⁵⁷.

O STF tem seguido trilha semelhante. Concede que o valor das taxas deve “... *guardar uma proporção razoável com os custos do serviço*”, mas admite “... *certa margem de arbítrio na fixação do valor*”, por considerar que não há “... *fórmula matemática a permitir estabelecer-se relação estrita entre o valor da taxa e o custo das atividades desenvolvidas pelo Poder Público...*”⁸⁵⁸.

Discordamos dessas afirmações. Decididamente, não é impossível determinar o custo total e o custo unitário de uma atividade econômica qualquer, seja ela pública ou privada. Como observa RUBENS MIRANDA DE CARVALHO, a Ciência Contábil “... *está hoje muito evoluída no que se refere à contabilidade de custos...*”, a ponto de poder determinar o custo de uma “...*simples caixa de fósforos em uma empresa supermercadista que venda dois mil produtos*”⁸⁵⁹. Aliás, nem poderia ser diferente, dado que todo gestor,

⁸⁵⁵ Serviços Públicos..., *op. cit.*, p. 242-243.

⁸⁵⁶ **Taxas**..., *op. cit.*, p. 128.

⁸⁵⁷ **Curso**..., *op. cit.*, p. 544. Vai em linha semelhante a doutrina de PAULO AYRES BARRETO, para quem 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*” – **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**, p. 61

⁸⁵⁸ **Recurso Extraordinário n. 643.247**, rel. Min. Marco Aurélio, 01 ago. 2017, p. 47; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908**, rel. Min. Carmen Lúcia, 11 out. 2019, p. 29.

⁸⁵⁹ **Contribuição de Melhoria e Taxas**, *op. cit.*, p. 200-201.

público ou privado, só pode exercer adequadamente o seu mister se souber quanto custa produzir uma unidade de produto ou serviço. Dizê-lo já constitui um clichê, mas nem por isso é menos verdadeiro: não se pode administrar o que não se pode medir.

Não há, portanto, limitações técnicas, propriamente ditas, para determinar o custo total e o custo unitário de uma ação administrativa. O que há são obstáculos decorrentes das exigências da segurança jurídica e da eficiência administrativa, que autorizam o legislador a, na construção da norma que programa a incidência das taxas, mitigar o dever de perseguir a máxima igualdade de tratamento na distribuição da carga tributária segundo o critério da equivalência ao custo individual.

Em relação à segurança jurídica, como mencionado no capítulo anterior, os limites à perfeita individualização da obrigação de cada contribuinte decorrem do fato de que só se podem conhecer os custos efetivos de uma ação estatal *depois* de incorridos, ao passo que o sujeito passivo precisa poder conhecer o valor da taxa *antes* de se defrontar com a situação que ensejaria a sua incidência, de modo a poder decidir quanto a se expor ou não ao raio de ação da norma impositiva. Não se pode tratar com máxima isonomia um contribuinte singular em relação aos demais, apurando milimetricamente o custo total e o custo específico da atividade estatal a ele referida, porque, para tanto, seria necessário suprimir, dele próprio, a possibilidade de orientar sua conduta em função da norma jurídico-tributária.

Em relação à eficiência administrativa, os limites à atuação do Poder Público estão ligados ao dever de evitar o dispêndio exagerado de esforços, tempo e recursos que seriam necessários para a apuração detalhada do custo total real de uma atividade administrativa, bem como para a individualização minuciosa desse custo para cada contribuinte⁸⁶⁰.

De fato, não se pode ignorar que, ao lado dos ditames da justiça e da isonomia tributárias, há um mandamento constitucional no sentido do agir eficiente – econômico, célere e simples – do legislador e da Administração

⁸⁶⁰ Como aponta REGINA HELENA COSTA, o legislador tributário, “... *ciente de que não é onipotente, busca a simplificação..., desprezando descrições detalhadas do fato gerador que se mostram passíveis de ser facilmente elididas ou cuja fiscalização, por demais complexa e cara, geraria um custo insuportável para a sociedade*” – **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**, p. 92.

Tributária. Para além do princípio insculpido no artigo 37, *caput*, da Constituição, o recém-incorporado §3º do artigo 145 determina que o Sistema Tributário seja, tanto quanto possível, simples, ao passo que o artigo 52, XV, manda o Senado Federal avaliar periodicamente “... *a funcionalidade do Sistema Tributário...*” e “... *o desempenho das administrações tributárias...*”, cujos “... *recursos [são] prioritários...*” (CF, art. 37, XXII) e, portanto, não podem ser desperdiçados (adaptamos, nos colchetes).

Dedicar um enorme volume de recursos materiais e humanos para apurar, nos mínimos detalhes, o custo total e o custo unitário da ação estatal, é providência que somente se poderia cumprir à custa de toda a sociedade e, possivelmente, em prejuízo do próprio objetivo de custear as despesas públicas, que seriam certamente incrementadas se orientadas por esse princípio de conduta, contrariando, assim, os ditames de economicidade, celeridade e eficiência procedimental – *i.e.*, simplificação e/ou desburocratização – que conformam as ideias de eficiência administrativa e praticabilidade tributária, traduzidas no dever de o Estado manejar os melhores meios para obter os melhores resultados⁸⁶¹.

Porém, ao mesmo tempo que se reconhece o dever de o Estado observar esse ditame, deve-se ter em conta que a praticabilidade tributária não derroga a legalidade, a isonomia, ou outras prescrições no sentido da concretização dos valores que informam a atuação da Administração Tributária⁸⁶². Por isso, legitimar a sua invocação, para autorizar o emprego de presunções e estimativas no estabelecimento do valor das taxas, “... *não equivale a [dar] um cheque em branco em favor do legislador...*” (inserimos, nos colchetes)⁸⁶³.

Há um salto lógico no raciocínio que parte, da afirmação de que é impraticável determinar precisamente o custo da atividade estatal, diretamente para a conclusão de que o controle do *quantum* das taxas se deveria limitar à exigência de mera “correlação lógica” entre o fator utilizado para medir a intensidade da ação estatal e o valor exigido de cada contribuinte. Essa postura

⁸⁶¹ CARLOS RENATO CUNHA, **Praticabilidade Tributária: Eficiência, segurança jurídica e igualdade**, p. 227-230.

⁸⁶² *Ibid.*, p. 811.

⁸⁶³ IGOR MAULER SANTIAGO, *Praticabilidade e Razoabilidade...*, *op. cit.*, p. 289.

tem convertido o controle da razoabilidade do valor das taxas em mera proibição do arbítrio, o que só tem – e só tem tido – serventia para controlar a validade das taxas verdadeiramente absurdas, escandalosas, teratológicas.

O diagnóstico de DONOVAN LESSA é certo: “... *apesar de aceitarem a ‘razoável equivalência’...*” entre o valor da taxa e o custo da ação estatal, doutrina e jurisprudência se satisfazem “... *em enunciar a sua exigência, sem buscar construir parâmetros para sua aplicação...*”, o que faz com que a expressão acabe tendo “... *pouca consistência*” para limitar o arbítrio do legislador⁸⁶⁴. A consequência disso, como observa SACHA CALMON NAVARRO COELHO, está em que, na maior parte dos casos, “... *o valor a pagar nas taxas é fixado aleatoriamente, ‘à forfait’*”⁸⁶⁵.

Reconhecer a legitimidade da invocação da praticabilidade tributária como fundamento para dispensar o legislador de apurar precisamente o custo de cada atividade administrativa sujeita a taxa não equivale a autorizar o emprego do arbítrio. Como aponta HUMBERTO ÁVILA, por imposição do dever de tratar os contribuintes da forma mais igualitária possível, o Estado só pode recorrer a padrões, em substituição ao exame individualizado da relação que trava com cada contribuinte, se respeitar os critérios (i) da necessidade, (ii) da universalidade (iii) da compatibilidade, (iv) da neutralidade, (v) da não excessividade e (vi) da ajustabilidade ou reversibilidade no seu emprego⁸⁶⁶. A observância desses parâmetros corresponde à aplicação, no que diz com a função fiscal das taxas, do controle de proporcionalidade, necessário quando verificada a colisão de direitos fundamentais⁸⁶⁷.

Por “necessidade” deve-se entender que não basta ser mais cômodo, para o legislador ou para a Administração, adotar o padrão, em lugar de mensurar especificamente o fato jurídico tributário, para que se autorize o recurso a estimativas e presunções. É preciso que o recurso a tais expedientes

⁸⁶⁴ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 128.

⁸⁶⁵ Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 59.

⁸⁶⁶ HUMBERTO ÁVILA, *Teoria da Igualdade...*, *op. cit.*, p. 94-114. Na mesma linha: THIAGO MAIA NOBRE ROCHA, *Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias*, p. 55-72.

⁸⁶⁷ Essa aplicação do controle de proporcionalidade no âmbito interno aos fins fiscais do tributo foi bem investigada por PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA – *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: Restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*, p. 171-187.

seja o único meio de fazer a tributação viável. No caso das taxas, esse requisito, segundo pensamos, está desde logo satisfeito, pelas razões apontadas anteriormente, ligadas às imposições decorrentes da segurança jurídica e da eficiência administrativa. É dizer, é preciso recorrer a padrões porque, do contrário, não se conseguiria nem mesmo cumprir com o dever de informar os contribuintes sobre o valor da taxa *antes* da ocorrência do fato jurídico tributário, muito menos atender às exigências de que a apuração do valor do tributo seja feita de forma econômica, célere e simples.

A “neutralidade” e a “não excessividade”, por sua vez, estão associadas ao dever de a construção do padrão não gerar efeitos distorcivos, como os de pôr o contribuinte em situação extremamente desvantajosa, ou de impedir o exercício, por ele, de algum direito fundamental. No caso das taxas, pensamos, isso se obtém, fundamentalmente, mediante a observância do mínimo vital e da vedação ao efeito de confisco, categorias sobre que versaremos, brevemente, adiante.

Finalmente, a referência à “universalidade”, à “compatibilidade” (com a realidade) e à “ajustabilidade ou reversibilidade” diz com as exigências de que o tratamento padronizado escolhido seja: (i) aplicável ao menos à generalidade das situações que a norma tributária pretende alcançar, (ii) fixado considerando o que efetivamente ocorre na maioria dos casos, e (iii) revisado, quando houver evidências de que descompassado com a realidade.

Dar atenção a essas três exigências implica a conclusão de que o apelo à praticabilidade não tem o condão de afastar do Estado o dever de conhecer e controlar os seus custos, revisando-os periodicamente, até porque há muito a lei brasileira determina que as entidades públicas o façam, tanto para fins orçamentários, quanto para o controle financeiro e patrimonial⁸⁶⁸.

Com efeito, o artigo 22, IV, da Lei n. 4.320/1964, prevê que a proposta orçamentária do Executivo deverá contar com a especificação “... *dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do **custo** das obras a realizar e dos **serviços a prestar**, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa*” (*sic* – os destaques são nossos). Já os artigos

⁸⁶⁸ MARCUS ABRAHAM, *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*, p. 300.

85 e 99 determinam que os serviços “industriais” – aqueles que geram receitas dessa natureza (art. 11, III)⁸⁶⁹ – sejam objeto de uma contabilidade especial, com vistas a “... *permitir... a determinação dos **custos***” relativos a tais ações (destacamos).

O artigo 79 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, por sua vez, deixa claro que não apenas os serviços industriais, mas todas as atividades da Administração, devem ser objeto da apuração dos respectivos custos, pois generaliza a determinação de que a Contabilidade Pública apure “...*os **custos** dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão*” (destacamos). Além disso, o artigo 30, *caput* e §3º, desse diploma normativo, estabelece que os “... *responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas... de pessoal orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria ...*” devem agir “... *de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os **custos** operacionais da administração*” (destacamos), o que, obviamente, só podem fazer se tais custos forem conhecidos.

É verdade que, até bem recentemente, essas determinações legais não haviam ensejado uma efetiva implantação da contabilidade de custos no setor público⁸⁷⁰. Fatores como “... *a existência, pelo menos num primeiro momento, de uma [aparente] abundância de recursos para financiamento do setor público...*” (acrescentamos, entre colchetes), aliada à ausência da capacidade de processamento de dados necessária para tornar concreto um sistema suficientemente abrangente, levaram a intenção legislativa a ficar adormecida durante as duas décadas seguintes⁸⁷¹. Como observa MARCOS ALONSO,

⁸⁶⁹ As receitas industriais são as que “*Envolvem a extração e o beneficiamento de matérias-primas, bem como a produção e comercialização de bens relacionados às indústrias extrativa mineral, mecânica, química e de transformação em geral. Compreende a produção e comercialização de petróleo e demais hidrocarbonetos, produtos farmacêuticos e a fabricação de substâncias químicas e radioativas, de produtos da agricultura, pecuária e pesca em produtos alimentares, de bebidas e destilados, de componentes e produtos eletrônicos, as atividades de edição, impressão ou comercialização de publicações em meio físico, digital ou audiovisual, além de outras atividades industriais semelhantes*” (sic) – BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, op. cit., p. 48. Para JOSÉ TEIXEIRA MACHADO JR. e HERALDO DA COSTA REIS, “... *receita industrial é a proveniente de atividades industriais, definidas como tais pela Fundação IBGE e exploradas diretamente pelo Município ou outra entidade governamental*” – **A Lei 4.320 Comentada**, p. 37.

⁸⁷⁰ Em artigo de 2006, GEIZIANE MONTEIRO, JULIANA RIBEIRO e JOAQUIM FERREIRA ainda apontavam que “*No Brasil, poucos são os casos de implantação de sistemas de custos no setor público*” – Custos na Administração Pública: uma abordagem de inclusão social, **XIII Congresso Brasileiro de Custos**, p. I.

⁸⁷¹ CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA, **Custos no Setor Público**, p. 112.

nesse período, em que a Administração Federal propagandeava a ideia de que estava em curso um “milagre econômico”, não havia “... *grande incentivo para discutir o tema ‘custos no serviço público’*”⁸⁷².

Em meados dos anos 1980, com a crise do Estado-Providência, houve uma tentativa de retomar o projeto, ao menos no âmbito federal, mediante a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. O artigo 137 do Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, além de reproduzir o já referido artigo 79 do Decreto-Lei n. 200/1967, previa que a “... *apuração do **custo** dos projetos e atividades...*” deveria ter “... *por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade...*” (destacamos), o que seria objeto de controle no plano da execução física. Previa, ainda, que a ausência de prestação dessas informações deveria ser sancionada com “... *o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes*” (art. 137), e que o “... **custo** dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal...” deveria ser “... *objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado*” (art. 142 – destacamos).

Apesar disso, o controle dos custos no setor público seguiu incipiente, tanto em razão de o tema não ser tratado com a devida prioridade – afinal, fazer os custos obscuros gera a ilusão de que os serviços públicos são

⁸⁷² Custos no Serviço Público, **Revista do Serviço Público**, v. 73 (b), p. 129-130.

gratuitos⁸⁷³ – quanto em função dos impressionantes índices inflacionários verificados no País, que, na prática, tornavam a informação sobre custos pouco confiável e, portanto, pouco relevante⁸⁷⁴.

O tema recebeu novos impulsos em meados da década seguinte, com (i) a retomada da estabilidade econômica e o fim da hiperinflação; (ii) a positivação do princípio da eficiência administrativa (EC n. 19/1998⁸⁷⁵); e (iii) a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000 – LRF), que, além de prever que as leis de diretrizes orçamentárias deveriam fixar “... *normas relativas ao controle de **custos** e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*” (art. 4º, I), determinou que a Administração Pública mantivesse um “... *sistema de **custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*” de todos os seus serviços (art. 50, §3º – destacamos).

Seguindo essas prescrições, foram editadas, no âmbito federal, a Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, o Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, e a Portaria n. 157, de 31 de janeiro de 2011, da Secretaria do Te-

⁸⁷³ AMILCARE PUVIANI aponta, entre as ilusões concernentes à despesa pública, a ignorância quanto ao seu verdadeiro emprego, à sua quantidade e duração, ao momento em que ela é realizada, à sua causa, ao objetivo que com ela se pretende alcançar com a despesa e aos seus efeitos mediatos ou imediatos – *Teoria della Illusione Finanziaria*, 33-38. Seguindo essa linha de pensamento, quando os recursos são insuficientes, basta “... *endi-vida[r] o Estado ou eleva[r] a arrecadação*”, disfarçando o desperdício como “custo social” (adaptamos, nos colchetes) – GEIZIANE MONTEIRO, JULIANA RIBEIRO e JOAQUIM FERREIRA, *Custos na Administração Pública...*, *op. cit.*, p. VII-VIII. Ocorre, como diz CÉSAR GUIMARÃES PEREIRA, que “*Não existem serviços públicos sem custo. Os serviços não submetidos a contrapartida financeira direta... são custeados pela coletividade. Ou seja, na situação em que aparentemente ninguém paga, todos pagam. Os serviços gratuitos oneram especialmente os não-usuários*” – A Posição dos Usuários..., *op. cit.*, p. 327.

⁸⁷⁴ Segundo CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA e JAMESON REINAUX DA CUNHA, “*Em ambientes inflacionários e com baixa competitividade, como foi o caso do Brasil de anos atrás, estruturar um sistema de custos significa incorrer numa relação custo-benefício desfavorável*” – O Tempo como Direcionador de Custos no Setor de Serviços, **III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, p. 8. A **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 42** destaca, em seu item 2, que “*Em economia hiperinflacionária, a demonstração do resultado e o balanço patrimonial em moeda local sem atualização monetária não são úteis. O dinheiro perde poder aquisitivo de tal forma que a comparação dos valores provenientes das transações e outros eventos que ocorreram em épocas diferentes, mesmo dentro do mesmo período contábil, é enganosa*”.

⁸⁷⁵ Reconheça-se que, antes da alteração do *caput* do art. 37, o texto original da Constituição já previa, no art. 74, II, o dever de todos os Poderes manterem sistema de controle interno, com vistas a “... *comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal...*”. Não havia, porém, o reconhecimento explícito da existência de um “princípio da eficiência”.

souro Nacional (STN), que dispõem sobre a criação do Sistema de Informações de Custos no âmbito do Governo Federal (SIC), sob a batuta da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União. Trata-se de um banco de dados que se vale das informações de repositórios como o SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos, o SIAFI e o SIGPlan – Sistema de Informações Gerenciais e Planejamento, para gerar elementos capazes de subsidiar decisões governamentais no sentido da alocação mais eficiente do gasto público.

Além disso, mais recentemente, as Portarias da STN de n. 518, de 17 de julho de 2018, e de n. 454, de 7 de março de 2025, veicularam o Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal, cuja finalidade é orientar os gestores da Administração sobre o emprego da contabilidade de custos como instrumento de governança pública.

Há, portanto, ao menos no âmbito federal, um arcabouço normativo bastante robusto para impor e orientar a apuração dos custos das atividades realizadas pela Administração, pelo que absolutamente não se pode dizer desarrazoado exigir que ela efetivamente pratique, na determinação das taxas, o que já está obrigada a observar na generalidade de suas operações. E muito embora essas normativas e sistemas tenham sido criados para a esfera federal de governo, nada impede o emprego das mesmas ferramentas pelos entes subnacionais; pelo contrário, eles são incentivados a utilizá-los, e contam com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para tanto⁸⁷⁶.

Além disso, tanto a União como os demais entes de governo são compelidos, pelo artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a observar as chamadas “... *normas de contabilidade pública*”, que se caracterizam por utilizar “... *normas da contabilidade geral e, simultaneamente, atende[r] aos comandos do Direito Financeiro...*”, especialmente os da Lei n. 4.320/1964 e da própria LRF (adaptamos, nos colchetes)⁸⁷⁷. E são justamente as normas contábeis que, além de reforçar o dever de os gestores públicos conhecerem e controlarem os seus custos, permitem encontrar alguns critérios para reduzir

⁸⁷⁶ A STN, como órgão central, tem, entre as suas responsabilidades, o dever de “... *contribuir com o desenvolvimento da temática de custos junto a estados e municípios*” – **Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal**, item 3.4, “i”.

⁸⁷⁷ MARCUS ABRAHAM, **Lei de Responsabilidade Fiscal...**, *op. cit.*, p. 299.

o grau de vagueza do dever de, na instituição das taxas, respeitar os ditames da cobertura geral e da cobertura especial de custos.

É o que passamos a examinar.

4.4.3. A cobertura geral de custos

4.4.3.1. Introdução

Este tópico destina-se a examinar em que consiste, exatamente, o “custeio geral” da atividade administrativa que as taxas visam a financiar.

A investigação inicia pela distinção entre o custo “geral” e o custo “total” das atividades administrativas ensejadoras de taxas, voltando-se em seguida, para a determinação do que os pode razoavelmente compor.

4.4.3.2. A cobertura “geral” não precisa ser “total”

A primeira observação a fazer, ao tratar das taxas sob o aspecto de sua finalidade fiscal, está em que o Estado não precisa, necessariamente, valer-se apenas da receita do próprio tributo para cobrir o custo da atividade administrativa que lhe dá ensejo. Aliás, ele sequer precisa valer-se em alguma medida dessa espécie tributária para custear os serviços públicos e as atividades de polícia que desempenha, mesmo quando específicos e divisíveis, sendo plenamente possível financiá-los inteiramente por meio de receitas gerais, originárias ou derivadas. Em outras palavras, embora as receitas decorrentes de taxas somente se prestem a financiar as atividades descritas no suposto das respectivas normas impositivas, a recíproca não é verdadeira.

A explicação para isso está na já mencionada cláusula do Estado Social, que direciona a generalidade das ações do Estado brasileiro para, entre outras finalidades, “... *construir uma sociedade livre, justa e solidária*” e

“...erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (CF, art. 3º). Num Estado social, é sempre franqueado ao legislador custear as despesas públicas mediante receitas gerais, em especial por meio de tributos fundados na solidariedade e graduados segundo a capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º). Como diz CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, “... *la cláusula del Estado social obliga a que prefiramos los tributos y, dentro de estos, los impuestos, en tanto que son los que mejor pueden conseguir una mejor distribución de la riqueza*”⁸⁷⁸.

Isso não significa, é claro, que se possa justificar a criação de tributos apenas com fundamento no dever de solidariedade. O limite para optar por tributos não vinculados, em detrimento das taxas, é dado pelas regras de competência tributária, que, aliás, tendo a natureza própria de regras, não podem ser derogadas ou ver sua aplicação mitigada sob o fundamento de que inconvenientes à persecução de algum objetivo constitucional⁸⁷⁹.

Há quem defenda que os contribuintes diretamente alcançados pelas atividades estatais ensejadoras de taxas deveriam suportar integralmente – ou, ao menos, “... *na maior medida possível...*” – o custo dessa atividade. Para esses autores, haveria um “mandado de cobertura dos custos”, que faria de tais dispêndios não apenas a medida máxima, mas também “... *a medida mínima de graduação das taxas*”. Em sua visão, mesmo que não fosse possível atingir “... *uma equivalência econômica plena...*”, tal diretriz operaria como um mandado de otimização nessa direção, sem o que se sujeitaria “... *a coletividade ao custeio de atividades dirigidas especificamente a cidadãos deter-*

⁸⁷⁸ **El Principio de Equivalencia...**, op. cit., p. 202-203. O autor também pontua que, dentre os impostos, são “... *los impuestos generales, como el IRPF los elementos más idóneos para lograr la redistribución de la riqueza y la solidaridad social*”, e que, em contrapartida, “... *el hecho de que un servicio público o actividad administrativa sea susceptible de división no implica que necesariamente se deba exigir una tasa por él, sino que simplemente existe tal posibilidad*” – Ibid., p. 154 e 214.

⁸⁷⁹ Nesse sentido, diz ANDRÉ FOLLONI: “... *não é o fundamento na solidariedade que confere licitude à imposição tributária: é a validade jurídica da tributação que garante seu fundamento na solidariedade*” – **Capacidade Contributiva...**, op. cit., p. 141 Em linha semelhante, apontando a impossibilidade de a invocação da solidariedade justificar o alargamento das regras de competência tributária: HUMBERTO ÁVILA, Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODÓI (coords.), **Solidariedade Social e Tributação**, p. 68-87.

minados e contributivamente capazes, com nítida violação da isonomia tributária”, violando, a “... ‘interdição de doações’... que resultariam de prestações estatais gratuitas ou subsidiadas para contribuintes determinados”⁸⁸⁰.

Essa posição parece-nos incompatível com a já mencionada fundação do Estado brasileiro sob o princípio da solidariedade, refletida na proclamação dos seus fundamentos e dos objetivos a serem por ele buscados (CF, arts. 1º e 3º), bem como com as noções de “serviço público” e “exercício do poder de polícia”, examinadas no capítulo anterior. Afinal, destaca-se, em ambas as atividades administrativas ensejadoras de taxas, a presença de um interesse público que não apenas sobrepuja o eventual interesse individual que nelas possa haver, como faz a comunidade, ao menos em alguma medida, partícipe da provocação do respectivo custo.

Considerando que é impossível precisar a medida em que a comunidade “dá causa” ou “tem interesse” na prestação estatal específica e individualmente referida a determinado contribuinte, entrega-se inteiramente ao juízo político do legislador a decisão de fazer os contribuintes das taxas suportarem integral ou parcialmente o custo global da atividade pública a eles referida, ou fazê-lo encargo de toda a sociedade⁸⁸¹.

Quando a decisão legislativa for no sentido de que as atividades passíveis de financiamento mediante taxas devem ser parcialmente suportadas por toda a coletividade, isso deverá ter por reflexo a redução do próprio objeto de custeio desse tributo, caso em que a alíquota-padrão, a ser aplicada sobre a generalidade dos contribuintes da exação, será inferior a 100% (cem

⁸⁸⁰ ANDREI PITTEN VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 188-189. A linha argumentativa é creditada, pelo autor, a ARNDT SCHMEHL. No mesmo sentido vai o pensamento de CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e de HENDRICK PINHEIRO, para quem submeter o contribuinte “... a uma taxa largamente inferior ao custo do serviço é... o mesmo que distribuir esse custo sobre toda a sociedade...”, caso em que se romperia com a igualdade tributária – Igualdade e Equivalência..., *op. cit.*, p. 348.

⁸⁸¹ Não é diferente na quantificação das tarifas. Segundo CESAR GUIMARÃES PEREIRA, a imputação dos custos aos usuários “... deve ser ponderada à luz do interesse público envolvido. Quanto mais intenso o interesse coletivo no uso do serviço, menor a possibilidade de se imputar exclusivamente ao usuário tais ônus econômicos (cabendo ao Poder Público, se for o caso, subsidiar as tarifas). Eventualmente, o serviço pode ter relevância tal que é prestado necessariamente de modo gratuito (cogite-se, p.ex., do serviço de vacinação infantil). Nos serviços de menor relevância, especialmente os prestados sob regime competitivo e de utilização facultativa, a responsabilidade pessoal do usuário pode ser acentuada...” – **A Posição dos Usuários...**, *op. cit.*, p. 327-328.

por cento). Nesses casos, o “custo geral”, a ser financiado por meio da arrecadação da taxa, não equivalerá ao “custo total” da atividade administrativa subjacente à respectiva hipótese de incidência.

A hipótese, note-se, é bastante distinta daquela – sobre que versaremos adiante – em que a aplicação de outros critérios de repartição justifica a variação da alíquota para certos contribuintes, fazendo com que eles contribuam além ou aquém da alíquota-padrão – embora, antecipamo-nos em dizer, em porção nunca excedente a 100% (cem por cento) do custo individual.

4.4.3.3. O que compõe o “custo total” de uma atividade administrativa?

Esclarecido que a cobertura “geral” nem sempre é “total”, cabe, agora, identificar o que compõe – ou pode compor – o “custo total” de uma atividade administrativa, o que faremos, fundamentalmente, apelando aos conceitos da Contabilidade Pública. Isso porque o conceito de “custo”, considerado isoladamente, é “... *muito vago*”, e fica muito mais claro quando contrastado com figuras afins, próprias da Ciência Contábil, como “gasto”, “desembolso”, “investimento”, “perda” e “despesa”⁸⁸².

Exercendo a competência conferida pelo artigo 6º, “f”, do Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946, na redação da Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010, no sentido de elaborar as “*Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional*”, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, primeiramente, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.11 (Resoluções n. 1.366, de 25 de novembro de 2011, e n. 1.437, de 22 de março de 2013), que versava sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público e vigorou até 31 de dezembro de 2023, e, mais recentemente, a NBC TSP n. 34, de 18 de novembro de 2021 (Resolução n. 2021/NBCTSP34), vigente desde 2024.

Embora a NBC T 16.11 tivesse um enfoque “... *mais conceitual*...”, enquanto a normativa atual está mais preocupada com a “... *implementação e*”

⁸⁸² GEORGE SEBASTIÃO GUERRA LEONE, **Custo de Contabilidade de Custos**, p. 33.

o *gerenciamento de custos*”, ambas forneceram as definições mais importantes para a evidenciação dos custos das ações da Administração⁸⁸³.

Na NBC T 16.11, os “custos” eram definidos como “... *gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços*”. Na NBC TSP n. 34, “custo” é definido simplesmente como o “... *consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços*”, sem a referência a “gastos”. Uma comparação apressada poderia sugerir que a nova normativa não mais trataria os “custos” como espécie de “gastos”; contudo, as demais disposições não deixam dúvida a esse respeito, até porque o conceito de “gasto” tornou-se ainda mais amplo nesse diploma normativo⁸⁸⁴.

De fato, enquanto a NBC T 16.11 definia “gasto” como “... *dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para a obtenção de um produto ou serviço*”, na normativa atual, “gasto” é, simplesmente, “... *o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço*” (destacamos).

Esse conceito mais amplo de “gasto” é convergente com o empregado na Contabilidade geral, cujas disposições se aplicam, subsidiariamente, ao setor público. Segundo a doutrina dessa ciência, a noção de “gasto” abarca toda e qualquer promessa de entrega de recursos feita por uma entidade a outra, abrangendo, portanto, (i) os custos, (ii) as despesas, (iii) os investimentos e (iv) as perdas, sem se confundir com (v) os desembolsos, que correspondem aos pagamentos resultantes dos gastos, isto é, às “... *saída[s] efetiva[s] de recursos financeiros*” deles decorrentes (adaptamos, nos colchetes)⁸⁸⁵.

⁸⁸³ E, como observam ORION PLATT NETO e FLÁVIO DA CRUZ, “... *a falta de definições de termos correspondentes não significa, em todos os casos, a falta de aplicação conceitual correspondente*” – NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público, in **Anais do 12º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 12º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade e 5º UFSC International Accounting Congress**, p. 12.

⁸⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁸⁵ Segundo ELISEU MARTINS, “gasto” é um “... *conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos...*”, abrangendo investimentos, custos, despesas e perdas – **Contabilidade de Custos**, p. 12-13. Para SILVIO A. CREPALDI e GUILHERME SIMÕES CREPALDI, trata-se de um “... *um termo genérico...*”, podendo os gastos “... *ser classificados em investimentos; custos; despesas; [e] perdas ou desperdícios*” – **Contabilidade de Custos**, p. 21 (acrescentamos, nos colchetes). Em sentido semelhante: OSNI MOURA RIBEIRO, **Contabilidade de Custos**, p. 13; e PAULO VICECONTI e SILVÉRIO DAS NEVES, **Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo**, p. 14-15.

Dos quatro tipos de gastos, três – os “custos”, as “despesas” e as “perdas” – pertencem ao grupo das variações patrimoniais quantitativas diminutivas, uma vez que, quando incorridos, reduzem o patrimônio líquido da entidade⁸⁸⁶; o outro gênero – os “investimentos” – abrange somente variações patrimoniais qualitativas, meramente permutativas, que “... *alteram apenas a composição patrimonial, sem afetar o Patrimônio Líquido...*”⁸⁸⁷.

Em razão de não constituírem variações patrimoniais diminutivas, os “investimentos” não se podem confundir com custos. Eles correspondem, na dicção da NBC TSP n. 34/2021, a bens ou direitos que devem ser “... *reconhecidos no ativo, em função dos benefícios futuros...*” que deles se espera obter⁸⁸⁸. Trata-se, em outras palavras, de gastos “ativados”, que só devem ser “... *transferidos para a despesa [ou para o custo] à medida que ocorrer o [seu] consumo...*” (esclarecemos, nos colchetes)⁸⁸⁹. E o consumo desses ativos ocorre, e é transferido à despesa (ou ao custo), apenas à medida em que se verificam a sua depreciação, amortização ou exaustão⁸⁹⁰.

Portanto, a realização de uma obra pública, ou a aquisição de uma máquina ou *software*, ainda que necessárias à execução de um serviço público ou atividade de polícia, não se qualificam como “custos”, pelo que promover a sua inclusão no cálculo do custo total da atividade a ser financiada por uma taxa, em lugar de apenas computar a sua depreciação, exaustão ou amortização, é desviar o tributo de sua finalidade.

Essa leitura, aliás, parece-nos inteiramente consonante com a previsão legal segundo a qual, para que se possa cobrar uma taxa pela prestação

⁸⁸⁶ O **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, define as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas como “... *transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público e que afetam o resultado*” (item 2.4.1).

⁸⁸⁷ ROBERTO BOCCACCIO PISCITELLI e MARIA ZULENE FARIAS TIMBÓ, **Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração pública**, p. 292.

⁸⁸⁸ Na NBC T 16.11, de modo semelhante, o investimento era definido como o “... *gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil*”, abrangendo, portanto, “... *todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo*”.

⁸⁸⁹ CESAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA, **Custos...**, *op. cit.*, p. 61.

⁸⁹⁰ Embora revogada, a norma contábil NBC T 19.5, nos itens 19.5.2.1 a 19.5.2.3, definia: (i) “depreciação” como a “... *redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*”; (ii) “amortização” como a “... *redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado*”; e (iii) exaustão como a “... *redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais ou florestais*”.

ou disponibilização de um serviço público, a atividade administrativa já deve estar “... *em efetivo funcionamento...*” (CTN, art. 79, I, “b”). Ora, para o serviço estar em condições de efetivamente funcionar, as construções e equipamentos necessários para a operação já devem ter sido edificadas e adquiridos, com recursos oriundos de receitas gerais, até para que os primeiros usuários do serviço não sejam injustamente mais impactados por esses gastos inaugurais do que os futuros destinatários da atividade⁸⁹¹.

As “perdas” também não se confundem com os custos, pois constituem, nos termos da NBC TSP n. 34, gastos decorrentes do “... *consumo ou utilização de recursos...* [de forma] *anormal e imprevisível...*” (acrescentamos, nos colchetes)⁸⁹². O conceito de “perda” antagoniza com o de “ganho”, entendido como a representação monetária de um evento extraordinário que afeta positivamente o patrimônio líquido de uma entidade. Como não contribuem, objetivamente, “... *para a geração de bens e serviços*”, as perdas não podem ser atribuídas aos “objetos de custos”, isto é, às “... *unidades para as quais se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos*”, tais como um serviço público ou uma atividade de polícia. Assim, gastos que se caracterizem como “... *perdas por redução a valor recuperável de ativos, por indenizações, por catástrofes, entre outras de natureza assemelhada, não devem ser consideradas como custos*” (item 22 da NBC TSP n. 34).

Devem ser qualificados como “perdas”, ainda, os gastos cuja realização não se justifique à luz das determinações de “... *legalidade, legitimidade e economicidade...*”, que condicionam a conformação constitucional do gasto público, à luz do artigo 70 da Carta de 1988. É dizer, gastos que decorram da inobservância das regras que disciplinam o bom uso do dinheiro público – como, v.g., os oriundos do pagamento de remuneração a servidores acima do teto constitucional, ou excedentes dos limites da lei de responsabilidade fiscal,

⁸⁹¹ GERALDO ATALIBA empreende raciocínio semelhante, ao lembrar que, quando da criação de Brasília, uma lei estabeleceu “... *que às chamadas custas judiciais, cobradas pela Justiça da Capital Federal, agregar-se-ia um 'adicional', destinado a socorrer às despesas com a construção do Palácio da Justiça*”. No entendimento do autor, isso feria a isonomia, porque, de modo injustificado, colocava “... *o financiamento de uma obra de interesse geral a cargo das pessoas que, por contingências da vida, foram durante certo período obrigadas a recorrer ao Poder Judiciário local*” – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 206-207.

⁸⁹² Na NBC T 16.11, de maneira análoga, as perdas eram definidas como “... *reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária*”.

os decorrentes de compras efetuadas sem a observância das regras de licitação, os desvios provocados pela corrupção *etc.* – não podem compor o cálculo do custo total de uma atividade administrativa e, conseqüentemente, não podem servir à apuração do custo unitário, muito menos compor a base de cálculo de uma taxa, devendo ser suportados por receitas gerais⁸⁹³. Vale, aqui, *mutatis mutandis*, a reflexão que CESAR GUIMARÃES PEREIRA faz em relação às tarifas, dizendo que elas não devem ser fixadas de modo a “... *que se premie a ineficiência*”⁸⁹⁴.

“Custos”, portanto, são gastos, independentemente de gerarem ou não o desembolso de recursos financeiros, mas não se confundem nem com perdas, nem com investimentos. As distinções, até este ponto, parecem-nos absolutamente cristalinas.

A diferenciação entre “custo” e “despesa”, no entanto, é mais tormentosa. Isso porque, de um lado, a palavra “despesa” é empregada, na Contabilidade Pública, ora num sentido amplo, ora num sentido estrito; e, de outro, porque, mesmo nesta segunda perspectiva, a distinção entre custos e despesas só fica mais clara quando se trata de atribuir custos às atividades industriais, em que se contabilizam os custos de fabricação no ritmo da formação dos estoques. Na contabilização de serviços públicos e atividades congêneres, em que a formação de estoques é menos relevante, ou mesmo inexistente, essa distinção é muito menos precisa.

De fato, num sentido amplo, próprio do Direito Financeiro, a noção de “despesa” aproxima-se da de “dispêndio de recurso orçamentário”⁸⁹⁵. É a ela que remetem, por exemplo, os artigos 12 e 13 da Lei n. 4.320/1964, tanto que incluem, no conceito de “despesa pública”, até mesmo os investimentos,

⁸⁹³ Como aponta IVES GANDRA MARTINS, o princípio da eficiência administrativa “... *deve informar tanto a capacidade de obter receitas como a de criar despesas públicas*”, não se podendo tolerar que receitas específicas sejam angariadas para financiar uma atuação “... *perdulária, incorreta, corrupta...*” – Princípio da Eficiência em Matéria Tributária, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**, p. 46-47. Vai em linha semelhante a doutrina de RICARDO LOBO TORRES, para quem “... *é pertinente invocar o princípio da eficiência no controle da capacidade dispenditiva do Estado, com vistas a aferir a legitimidade da imposição tributária*” (sic) – O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária, in *ibid.*, p. 77.

⁸⁹⁴ A Posição dos Usuários..., *op. cit.*, p. 340.

⁸⁹⁵ Nesse sentido, por exemplo, MICHEL HABER, BASILE CHRISTOPOULOS e RICARDO EZEQUIEL TORRES definem “despesa pública” como “... *a atividade administrativa de dispêndio de recursos do Estado objetivando à satisfação das necessidades públicas*” – Despesa Pública, in RÉGIS F. DE OLIVEIRA (coord.), **Lições de Direito Financeiro**, item 2.

lá classificados como “despesas de capital”. É a esse sentido amplo, também, que se refere o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, da Secretaria do Tesouro Nacional, quando define “despesa orçamentária” como “...*transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada*” (item 4.1).

Sob essa perspectiva ampla, a despesa pode ou não reduzir o patrimônio líquido da entidade, dizendo-se “efetiva” no primeiro caso e “não efetiva” no segundo⁸⁹⁶. Na acepção mais larga, a noção de “despesa” aproxima-se da de “gasto”, que, como visto, inclui as perdas e os investimentos; numa acepção estrita, porém, a “despesa” corresponde a um incremento no passivo, ou redução no ativo, não oriundo da distribuição de recursos aos proprietários da entidade, e especializa-se como custo quando apropriada à produção de um ou mais bens, ou à execução de um ou mais serviços⁸⁹⁷.

As despesas *stricto sensu*, em lugar de abranger os custos, opõem-se a eles, por dizerem respeito aos “... *sacrifícios que não mais trarão benefícios futuros...*”, em razão de não se haverem incorporado aos bens ou serviços fornecidos pela entidade. Elas devem ser levadas imediatamente ao resultado, sem compor o custo do produto ou serviço⁸⁹⁸. Por exemplo, para o objeto de custo “coleta de lixo”, o gasto com a mão-de-obra dos coletores e motoristas de caminhão é custo, ao passo que o dispêndio com a mão-de-obra do setor administrativo do órgão responsável pela execução dessa atividade é despesa; o gasto com o uniforme fornecido ao coletor para o desempenho de seu múnus é custo, enquanto o material de escritório consumido pelo servidor da repartição administrativa do órgão executor é despesa; e assim por diante.

Nesse segundo sentido, a noção de “despesa pública” equivale ao conceito de “despesa” da Contabilidade geral, que associa o “custo” ao gasto

⁸⁹⁶ A expressão “despesa efetiva” aplica-se “... *ao tipo de despesa em que, diferentemente das despesas por mutação patrimonial, ocorrem decréscimos no patrimônio da entidade...*” – OSVALDO MALDONADO SANCHES, **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**, p. 84.

⁸⁹⁷ É nesse sentido a definição constante do item 5.30 da **NBC TSP Estrutura Conceitual**, do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, aplicável ao setor público.

⁸⁹⁸ CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA, **Custos...**, *op. cit.*, p. 65. Ou, se se preferir, os gastos incorridos até que o produto ou serviço “... *fique pronto para a venda são custos de produção*” e, “... *a partir desse ponto..., são considerados despesas*” – NELSON MACHADO e VICTOR BRANCO DE HOLANDA, Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil, **Revista de Administração Pública**, n. 44, p. 801.

havido com a realização da atividade-fim e a “despesa” ao gasto com as atividades-meio da organização, como é o caso das despesas financeiras, das despesas com “vendas” (publicidade, por exemplo) e das despesas administrativas (art. 187, II e III, da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

É a esse sentido, mais restrito, que o item 21 da NBC TSP n. 34 se refere, ao estabelecer que “... *a necessidade de segregar custos e despesas depende do modelo de gerenciamento de custos adotado*”. De fato, um dos aspectos mais relevantes do “modelo de gerenciamento de custos” é a definição do método de custeio, para cuja determinação se confere à Administração uma boa margem de discricionariedade, já que, segundo a normativa em vigor, a administração da entidade ou de suas unidades é quem “... *está na melhor posição para selecionar o método de custeio que melhor se ajusta às suas necessidades*” (item 35)⁸⁹⁹.

A norma contábil recomenda que, nos estágios iniciais da contabilização de custos, ou quando for irrelevante atribuir custos indiretos a um objeto de custo, as entidades públicas empreguem o método do “custeio direto”, que associa aos objetos de custo apenas os custos diretos, tomando todos os indiretos como despesas⁹⁰⁰. Contudo, também estabelece que, quando possível e relevante, as entidades públicas devem adotar o “... *custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno)*”, para considerar, na apuração, também os “custos indiretos”, assim considerados aqueles gastos que dizem respeito às atividades-fim, mas que, por serem aplicáveis a mais de um objeto de custo – *i.e.*, mais de uma atividade administrativa – devem ser atribuídos a cada um deles via “... *direcionadores de custos [cost drivers] ou, em última instância, bases de rateio razoáveis e consistentes*” (item 5 da NBC TSP n. 34 – inserimos, nos colchetes).

A diferença entre os métodos referidos – “custeio por absorção parcial” e “custeio por absorção integral (custeio pleno)” – está, basicamente, em

⁸⁹⁹ RENATA LUCIANA DOS REIS MAGALHÃES corrobora a leitura de que “... *a legislação não menciona qual critério a ser utilizado na acumulação e alocação das despesas geradas para mensuração do custo..., tampouco exemplifica ou apresenta procedimentos a serem seguidos..., conferindo um caráter de discricionariedade relevante*” – Custeio ABC nos Serviços Públicos: Análise de sua utilidade enquanto informação facilitadora do controle social, **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, v. 1, n. 2, p. 43.

⁹⁰⁰ O “custeio direto” não se confunde com o “custeio variável”, método que “*apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas...*”, conforme definição que constava da NBC T 16.11.

que o último atribui ao produto ou serviço todos os custos (fixos e variáveis, diretos e indiretos) de produção, enquanto o primeiro não inclui, no custo de produção, os custos fixos indiretos, como os relativos à mão-de-obra do servidor que supervisiona a execução de mais de uma atividade, classificando-os, diretamente, como despesas.

Além disso, a NBC TSP n. 34 “... *encoraja, mas não obriga*...” (item 39) as entidades públicas a adotar a técnica do custeio baseado em atividades (“método ABC”, ou *activity-based costing*) para o rastreamento dos custos indiretos até os objetos de custo finais. Nessa orientação naturalmente se incluem as variações do ABC, como o “*Time-driven activity based costing*”, que se caracteriza por considerar o tempo como principal direcionador de custos, e que foi desenvolvido justamente “... *para superar algumas das limitações*...” que o método original, concebido para atividades industriais, apresentava quando de sua aplicação à apuração dos custos de serviços⁹⁰¹.

O método “ABC” parte do princípio de que as atividades desempenhadas por uma entidade consomem recursos, e os objetos de custo (*i.e.*, os produtos ou serviços) consomem essas atividades, orientando o intérprete a atribuir os custos indiretos aos objetos de custo segundo o seguinte roteiro:

- (1) identificar as atividades que consomem recursos, elaborando um “dicionário de atividades” (*e.g.*, no serviço de combate a incêndios, a vistoria *in loco* e a análise de projetos de segurança contra incêndios);
- (2) identificar os custos indiretos relacionados a tais atividades (*v.g.* energia elétrica, segurança, manutenção de equipamentos *etc.*);
- (3) definir os direcionadores de custo (*cost drivers*) apropriados para medir o consumo das atividades pelos diferentes objetos de custos (*v.g.* número de atendimentos, número de horas-máquina, área, metragem linear *etc.*);

⁹⁰¹ Sobre esse método: JOICE MACEDO LESNIOVSKI e SAULO FABIANO AMANCIO VIEIRA, *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC): Um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais, **Anais do XXXI Congresso Brasileiro de Custos, 20 a 22 de novembro de 2024, São Paulo-SP**, disponível em: [Time-Driven Activity-Based Costing \(TDABC\): um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais. | Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC](#), acesso em 4 mar. 2026.

(4) finalmente, atribuir os custos das atividades aos objetos de custo com base nesses direcionadores⁹⁰².

Segundo ELISEU MARTINS, a principal virtude dessa técnica está em “... *reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos...*”, de modo que, mediante o seu emprego, somado à efetiva apuração dos custos diretos, pode-se aproximar bastante bem da determinação do custo da atividade administrativa⁹⁰³.

Toda essa digressão, por um lado, confirma o quanto dito a respeito dos avanços recentes na Contabilidade de Custos, que nos permitem infirmar a alegação corrente de que a apuração do custo das atividades administrativas seria impossível, ou absolutamente impraticável. Por outro lado, ela deixa claro que, mesmo com a adoção dos mais sofisticados e recomendados métodos de apuração de custos, e mesmo cumprindo com o quanto determinado nas normas contábeis, nem sempre é fácil separar as despesas dos custos e os custos diretos dos indiretos “... *de forma clara e objetiva*”⁹⁰⁴.

Ainda que o critério distintivo seja, em princípio, bastante claro – gastos relacionados à execução da atividade-fim são custos e gastos relacionados à atividade-meio são despesas – a realidade frequentemente desafia o intérprete. Por exemplo, os locais de trabalho dos responsáveis pela supervisão da execução de um serviço público e a administração geral de uma entidade podem ficar no mesmo prédio; como alocar parte da energia elétrica ali consumida à atividade produtiva (ao custo) e parte à atividade-meio (à despesa)? Com o recurso a um relógio medidor adicional talvez fosse possível fazer essa divisão de modo mais preciso, mas nem sempre o custo-benefício justifica a coleta do dado, o que, aliás, a própria norma contábil reconhece.

⁹⁰² RENATA LUCIANA DOS REIS MAGALHÃES demonstra a aplicação do custeio ABC à atividade de arrecadação e controle de tributos de uma Secretaria de Finanças Municipal. É interessante observar que, para cada um dos custos indiretos, a autora empregou um critério distinto para separar os dispêndios relacionados às atividades de arrecadação e controle de tributos e de emissão de relatórios contábeis e financeiros: a remuneração de cargos políticos foi alocada conforme o tempo destinado a cada atividade; as despesas de viagem, conforme o seu objetivo; a energia elétrica, proporcionalmente ao número de horas de funcionamento das máquinas e equipamentos; e as atividades de manutenção e limpeza, à razão de 50% para cada atividade – Custeio ABC..., *op. cit.*, p. 49.

⁹⁰³ **Contabilidade de Custos**, *op. cit.*, p. 93 e 251.

⁹⁰⁴ *Ibid.*, p. 27.

De fato, segundo o item 3.35 da Estrutura Conceitual aplicável ao Setor Público, a informação contábil “... *impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. Avaliar se os benefícios da informação justificam seus custos é, com frequência, uma questão de julgamento de valor...*”. É princípio basilar da Contabilidade de Custos que “... *os benefícios propiciados pelas informações devem superar os custos necessários para obtê-las*”⁹⁰⁵.

Justamente em virtude de fatores como (i) a flexibilidade na determinação do método de custeio e (ii) as restrições de materialidade, custo-benefício e alcance das informações relativas a custos, deve-se reconhecer a existência de uma intersecção, uma zona cinzenta entre os custos e as despesas. E essa é precisamente uma das razões pelas quais não se pode exigir mais do que uma “razoável equivalência” entre a base de cálculo das taxas e o custo da atividade pública descrita na hipótese de incidência.

Isso nos leva à conclusão de que um cálculo de custo total que atribua não só os custos diretos e indiretos, mas também as despesas aos objetos de custo, será, ainda assim, “razoável”. Não se pode dizer o mesmo, contudo, de um cálculo que inclua, entre os valores a serem suportados pelo conjunto dos contribuintes de uma taxa, gastos classificados como “perdas” ou como “investimentos”, já que simplesmente não há zona de penumbra entre essas categorias e a noção de “custos”.

Foi o que, a nosso sentir, percebeu DONOVAN LESSA, ao apontar que não se podem incluir, no custo da atividade estatal financiada por taxa, montantes destinados a formar “... *reservas futuras para o serviço...*”, ou gastos havidos “... *para a montagem da estrutura de prestação do serviço ou do exercício do poder de polícia...*”⁹⁰⁶. Esse raciocínio, aliás, corrobora o exame que fizemos ao tratar do critério material das taxas, ocasião em que concluímos que a realização de uma obra pública não se confunde com “serviço público” – não, ao menos, para fins tributários.

O gasto com obra pública, ou com a aquisição de equipamentos, é “investimento”, e não “custo”, porque constitui uma variação patrimonial mera-

⁹⁰⁵ NELSON MACHADO e VICTOR BRANCO DE HOLANDA, *Diretrizes...*, *op. cit.*, p. 815.

⁹⁰⁶ O fundamento invocado pelo autor foi no sentido da impossibilidade de apropriar, ao custo, gastos anteriores à efetiva prestação do serviço – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 125.

mente qualitativa, e não quantitativa. Do mesmo modo, o gasto havido em razão de um fator extraordinário e imprevisível, ou que não respeite as diretrizes constitucionais de “... *legalidade, legitimidade e economicidade*...” (CF, art. 70), como o dispêndio com uma remuneração além dos limites legais, é “perda”, porque não pode ser objetivamente associado ao objeto de custo e, portanto, não deve compor o custo total, nem, conseqüentemente, o custo unitário e o custo individual, que constitui a base de cálculo da taxa.

Essas distinções, pensamos, iluminam o caminho para reduzir o grau de arbitrariedade do ente tributante na definição do custo total, especialmente se se tem em conta que ele não só tem plenas condições de, dentro desse intervalo de tolerância, apurar o custo da atividade estatal, como é obrigado a proceder, anualmente, a uma atividade muito mais ampla e complexa do que estimar o custo das (poucas) atividades ensejadoras de taxas, qual seja: estimar *todas* as receitas e *todas* as despesas (em sentido amplo), classificando-as por função, subfunção, programa, projeto e atividade, para poder elaborar o orçamento. Como diz DONOVAN LESSA, 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..., um outro valor fosse adotado*”⁹⁰⁷. Aliás, o STF tem julgado recente no sentido de que, se, “... *para fins orçamentários, há que se ter um planejamento mínimo em relação às despesas estatais..., o mesmo planejamento é exigido para fins de fixação da base de cálculo de uma taxa que visa a custear a atividade de polícia administrativa...*”⁹⁰⁸.

NELSON MACHADO e VICTOR BRANCO DE HOLANDA demonstram, ademais, que é plenamente possível partir dos dados atinentes à execução orçamentária para construir um sistema de informação de custos⁹⁰⁹. Segundo eles, para lograr esse objetivo, deve-se tomar por ponto de partida a despesa orçamentária executada e sobre esse montante promover alguns

⁹⁰⁷ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 177.

⁹⁰⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.787**, rel. Min. Luiz Fux, 1º ago. 2022, p. 29.

⁹⁰⁹ LUIZ IVAN DOS SANTOS SILVA *et al* também consideram que “... *os registros da execução orçamentária possibilitam uma gama de informações, as quais evidenciam a apropriação dos gastos por secretaria/órgão, função, sub-função, programa, projeto e atividade, revelando-se assim como um início de sistema de custo*”, e pode-se chegar a um maior grau de detalhamento ao esmiuçar “... *as ações que compõem os projetos ou as atividades, por exemplo*” – Orçamento Público: um natural sistema de custos, **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, p. 3.

ajustes, como: (i) reclassificar os gastos com obras de conservação e adaptação de imóveis, que são investimentos, mas são tratados, na contabilidade orçamentária, como despesas de custeio; (ii) incluir ou excluir os restos a pagar não processados, conforme digam ou não respeito a custos do exercício em análise; (iii) reclassificar os gastos com o pessoal da entidade que constituam investimentos, que, no orçamento, compõem as despesas correntes⁹¹⁰; (iv) excluir do custo os gastos com material de consumo que tenham repercutido no estoque, porque ordinariamente classificados na despesa corrente, e incluir os estoques que haviam sido suprimidos da despesa corrente, mas foram consumidos no exercício em análise; (v) incluir os custos e despesas de depreciação, amortização e exaustão, que “... *não fazem parte do sistema orçamentário*”, mas devem ser considerados para a determinação do custo; entre outros⁹¹¹. Os autores inclusive elaboraram um quadro com a modelagem dos ajustes conceituais necessários para partir da despesa orçamentária executada e chegar ao custo, quadro esse cuja reprodução, com adaptações, nos parece oportuna, para evidenciar que, segundo a doutrina especializada, é plenamente possível apurar o custo total de uma atividade administrativa partindo das informações constantes do orçamento público⁹¹²:

TABELA 4 – APURAÇÃO DO CUSTO A PARTIR DO ORÇAMENTO

Despesa orçamentária executada	
	Despesa liquidada
	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
Ajustes da despesa orçamentária	
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Despesas de capital não efetivas
Ajustes patrimoniais	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação / amortização / exaustão
= Custo	

Fonte: MACHADO e HOLANDA (2010, p. 806)

⁹¹⁰ É o caso, por exemplo, dos servidores que desenvolvem um *software*, ou trabalham na execução de uma obra pública.

⁹¹¹ Nas palavras dos autores: “... *as despesas liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito de gasto e podem ser consideradas custo dos produtos ou serviços prestados no período após as reclassificações e ajustes conceituais necessários*” – Diretrizes e modelo conceitual..., *op. cit.*, p. 816.

⁹¹² Diretrizes e Modelo Conceitual..., *op. cit.*, p. 802-807.

Partindo do orçamento e observando tais procedimentos, é perfeitamente possível verificar se o custo total de uma atividade estatal, utilizado para balizar o valor da taxa destinada a custeá-la, foi sub ou superestimado num determinado exercício. Isso pode tanto suscitar o dever de repetir o tributo, na porção excedente, se provado que a diferença não é acidental, mas decorrente de estimativa desarrazoada, quanto obrigar o ente competente a, nos exercícios seguintes, revisar o seu valor, a fim de cumprir com os requisitos da comparabilidade e da ajustabilidade no uso de padrões e estimativas⁹¹³.

Embora o contribuinte possa ter dificuldade em obter todas as informações necessárias para calcular com precisão o custo efetivo da atividade administrativa, se conseguir demonstrar, por exemplo, (i) que investimentos ou perdas foram considerados na composição do custo total, ou (ii) que, apesar da disparidade entre o valor estimado da despesa orçamentária prevista e da despesa orçamentária executada em determinado exercício, o legislador não revisou o valor da taxa para os exercícios seguintes, o ônus de demonstrar a razoabilidade da fixação do *quantum* do tributo deverá ser invertido, de modo a recair sobre o ente público, mesmo que ele tenha, no bojo do processo legislativo, ou mesmo mediante provocação, apresentado uma memória de cálculo justificativa do valor da taxa.

Naturalmente, esse controle será tanto mais refinado quanto melhores os dados obtidos junto ao ente tributante, mas, mesmo diante de informações menos minuciosas, como as contidas no orçamento, em muitos casos será possível ao contribuinte identificar o desvirtuamento da finalidade da taxa, ao menos em caráter perfunctório. Se, por exemplo, o orçamento da unidade administrativa responsável pela execução da atividade ensejadora da cobrança da taxa, ou do programa ou ação de governo em que ele está inserido, prever a aquisição de maquinário, a realização de obras, a cobertura de despesas anteriores com catástrofes, a formação de fundos para finalidades genéricas, entre outros gastos dessa natureza, e a soma das demais receitas da unidade, alheias àquela cuja arrecadação se espera obter a partir da taxa, for

⁹¹³ Nesse sentido, diz DONOVAN LESSA: “... 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 Aspecto...**, op. cit., p. 178.

insuficiente para fazer frente a tais gastos, terá restado demonstrada a verossimilhança da alegação de inobservância da diretriz da cobertura geral de custos, justificando a inversão do ônus probatório, a fim de que o ente tributante seja constrangido a justificar o valor da taxa.

4.4.3.4. O excesso de arrecadação e a malversação do produto da arrecadação como evidências do desvio de finalidade

4.4.3.4.1. Introdução

Para além do controle do *quantum* das taxas baseado na aplicação dos conceitos da Contabilidade de Custos, o excesso na arrecadação real ou projetada e o desvio na previsão normativa ou na aplicação efetiva do produto da arrecadação também podem evidenciar a presença do desvio de finalidade e infirmar a validade da taxa, ou, quando não, ao menos justificar a inversão do ônus probatório em desfavor da Fazenda.

De fato, se as taxas têm por finalidade intrínseca (*i.e.*, “fiscal”) custear o conjunto das atividades administrativas descritas no suposto das respectivas normas impositivas, então o produto obtido com a sua arrecadação deve ser convergente com esses gastos e direcionado à respectiva satisfação⁹¹⁴. Seria contrário à eficiência administrativa que o Estado destinasse o

⁹¹⁴ Nesse sentido, a conclusão do INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: “*La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla*” – **XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, *op. cit.*, p. 135. Na mesma linha, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Princípio da Eficiência..., *op. cit.*, p. 47. É também o que diz RAFHAEL FRATTARI: “*Permitir que taxas sejam usadas para arrecadar recursos destinados para outros gastos que não aqueles decorrentes da atuação estatal que lhes enseja a instituição é distorcer a função constitucional desse tributo. É que a Constituição Federal outorga a cada espécie de tributo um determinado escopo, dentro do objetivo geral de carrear fundos para o atendimento das ações estatais*” – As Taxas de Fiscalização..., *op. cit.*, p. 164-165. E, ainda, WERTHER BOTELHO SPAGNOL: “*As taxas são tributos instituídos em razão do exercício*

produto da arrecadação das taxas para atender a outras finalidades e se visse, logo em seguida, constrangido a aportar valores de fontes distintas para fazer frente ao custo da atuação estatal ensejadora dessas exações⁹¹⁵.

Embora tenha alguns precedentes no sentido de que apenas o produto da arrecadação das custas forenses e emolumentos seria especificamente afetado a uma finalidade, em razão da previsão textual nesse sentido (CF, art. 98, §2º), em várias ocasiões o STF não só afirmou a existência dessa afetação para a generalidade das taxas, como dela deduziu consequências relevantes para o controle do *quantum* desse gênero tributário⁹¹⁶.

É o que passamos a avaliar.

4.4.3.4.2. O excesso do produto da arrecadação da taxa e a vedação ao emprego de tributo com efeito de confisco como direito da coletividade

O STF tem frequentemente negado validade às taxas cujo produto da arrecadação, real ou estimado, exceda em demasia o custo total da atividade administrativa a ser financiada, e o tem feito independentemente de ana-

do poder de polícia pelo Estado ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Note-se que um gasto público específico com o contribuinte é a essência da sua instituição e em sua ausência não há que se falar em obrigação tributária. Tanto é assim que a Constituição estabelece que a atuação pública deve ser específica e divisível, justamente para que se possa individualizar a cota-parte do contribuinte no montante global do gasto. Por se tratar de tributo finalístico, ou seja, não destinado ao gasto público genérico, o Poder competente tem como limite para sua exigência o valor do próprio gasto público específico” – Curso de Direito Tributário, p. 35.

⁹¹⁵ ERNANI CONTIPELLI relaciona a afetação do produto da arrecadação das taxas à solidariedade. Para ele, “... não se pode pretender que o campo de interesses da tributação se esgote no cumprimento do dever de colaboração de pagar tributos, ou seja, com o comportamento do membro da comunidade de entregar parte da sua riqueza ao Estado; sua validade, por imperativos éticos da solidariedade social, depende da junção de outro momento, que corresponde ao dever do Estado de distribuir esta riqueza em harmonia com a configuração constitucional conferida aos arquétipos tributários” – **Solidariedade...**, op. cit., p. 218-219.

⁹¹⁶ Recentemente, a Corte afirmou que a taxa, “... embora tributo vinculado quanto ao fato gerador, não possui destinação vinculada...”, exceção feita à “... hipótese do art. 98, § 2º” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.145**, rel. Min. Rosa Weber, 14 set. 2022, p. 23. No mesmo sentido: **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.564/MT**, rel. Min. Rosa Weber, 21 jun. 2022, p. 2.

lisar se o valor da taxa é, para algum contribuinte, excessivo a ponto de esva-
ziar o seu direito de propriedade, ou obstar o exercício de outro direito funda-
mental, como o acesso à justiça, ou a liberdade de iniciativa.

Em 2019, por exemplo, julgou inconstitucional a taxa amapaense de fiscalização de recursos hídricos, entre outras razões, porque, apesar “...*da aparente modicidade...*” do valor cobrado de cada contribuinte, a “... *estimativa de arrecadação anual...*” era “... *quase dez vezes superior ao orçamento médio...*” do órgão responsável pela atividade de polícia⁹¹⁷.

Em 2020, declarou inconstitucional a taxa fluminense de controle, monitoramento e fiscalização ambiental, porque o montante da “... *exação superaria em muito o orçamento anual do órgão de fiscalização...*”⁹¹⁸.

Em 2021, julgou inconstitucional outra taxa de fiscalização ambiental do Estado do Rio de Janeiro, sob o argumento de que a receita decorrente de sua arrecadação chegaria a quase o dobro “... *do orçamento para atividades de fiscalização...*” previsto para aquele ano⁹¹⁹.

No mesmo ano, concluiu que o montante de uma taxa ambiental paraense era excessivo, porque a receita projetada com a sua arrecadação superava a “... *totalidade orçamentária de todas as despesas autorizadas das seis secretarias de Estado envolvidas com o poder de polícia em questão*”⁹²⁰.

Em 2023, julgou inconstitucional uma taxa de polícia do Estado de Mato Grosso, incidente sobre a fiscalização da atividade minerária, sob o fundamento de que a “... *expectativa de arrecadação extrapola excessivamente a totalidade da despesa realizada pelo órgão do Estado que, segundo a lei, exerce o poder de polícia*”. Segundo o voto-vista convergente, do Min. ALEXANDRE DE MORAES, “A taxa em questão produz uma arrecadação da ordem de R\$ 158 milhões, ao passo que o orçamento do órgão com competência para fiscalizar a atividade de mineração seria de R\$ 12,2 milhões, aproximadamente”⁹²¹.

⁹¹⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.211**, rel. Min. M. Aurélio, 4 dez. 2019, p. 15.

⁹¹⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 20 abr. 2020, p. 47.

⁹¹⁹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.489**, rel. Min. R. Barroso, 24 fev. 2021, p. 9.

⁹²⁰ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.374**, rel. Min. R. Barroso, 24 fev. 2021, p. 28.

⁹²¹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.400**, rel. Min. R. Barroso, 19 dez. 2023, p. 1 e 51.

Vale notar que, conquanto o tenha feito de passagem, em todos esses casos, exceto o último, a Corte associou o vulto exagerado da arrecadação à violação da regra que proíbe o emprego de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV)⁹²². Isso é digno de nota, por tratar-se de uma aplicação peculiar dessa garantia constitucional, que foge à perspectiva individualista com que ela é normalmente concebida. De fato, a vedação ao efeito de confisco é usualmente entendida como uma garantia individual do contribuinte em face da tributação exacerbada, e não como uma garantia da comunidade contra a tributação desviante de seu fim.

Para muitos autores, ao exigir uma taxa em patamar desmesurado, o Estado, antes de violar o artigo 150, IV, da Constituição, violaria as regras que fixam a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. AIRES BARRETO, por exemplo, diz que só se poderia cogitar de confisco quando a taxa tivesse “... *uma base de cálculo... absolutamente distante do custo da atividade estatal*”; porém, nesse caso, “... *o tributo seria inválido, por desnaturação da base de cálculo*”, fazendo despiciendo o apelo à garantia constitucional⁹²³. PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO argumenta, em sentido semelhante, que “... *se a base de cálculo da taxa tiver valores elevados, irreais e acima daqueles gastos pelo Poder Público para prestar o serviço, a exigência tributária, antes de ser confiscatória, será inválida, por desvirtuamento da base de cálculo*” (sic)⁹²⁴. É esse também o pensamento de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, que entende, por isso, “... *prejudicada... a operatividade*” do preceito do artigo 150, IV, em relação às taxas⁹²⁵. Vai na mesma linha a argumentação de ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU, para quem tratar a “... *interdição à superação dos custos...*” como manifestação do “... *princípio do não confisco...*” seria um “... *esforço supérfluo e equivocado...*”, dada a possibilidade de invocar outras limitações ao estabelecimento de relações

⁹²² No último dos precedentes mencionados (ADI n 7.400), negou-se a presença do efeito de confisco, que, todavia, foi analisado tendo em vista apenas a pertinência entre o fator que fazia o valor da taxa variar e o aumento presumido do custo da ação estatal, e não o excesso da arrecadação em face do objeto de custeio.

⁹²³ Vedação ao Efeito de Confisco, **Revista de Direito Tributário**, n. 64, p. 104.

⁹²⁴ **Confisco Tributário**, p. 105-106.

⁹²⁵ **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**, p. 207.

jurídicas entre Fisco e contribuinte para infirmar a validade da taxa que excede o custo (individual) do serviço⁹²⁶.

Essa mesma visão individualista do preceito constitucional aparece em vários julgados do próprio STF, que inclusive já teve ocasião de afirmar que *“A garantia do não confisco em matéria tributária... está diretamente associada à condição do sujeito passivo da obrigação tributária. A proteção dirige-se ao seu direito de propriedade”*, estando o confisco presente, para as pessoas jurídicas, *“... quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais”*⁹²⁷.

Embora essa perspectiva seja, de fato, predominante – ao menos na doutrina – o raciocínio esboçado pela Suprema Corte nos casos antes listados parece-nos inteiramente procedente. Excedida ou exaurida a finalidade, intrinsecamente coletiva, para a qual se outorgou à pessoa política a competência para instituir uma taxa, o tributo perde a sua razão de ser, convertendo-se numa espécie de expropriação sem justa causa, mesmo que o seu valor não seja tão elevado para cada contribuinte, singularmente considerado, ou para o específico autor da demanda. Subjazem a esse pensamento as ideias de que, *“... em sua essência, todo tributo é [potencialmente] confiscatório por retirar parcela da propriedade do particular e transferi-la ao Estado...”* (sic – acrescentamos, nos colchetes), e de que ele somente se legitima pelo fato de que *“... o poder público reverte (deveria reverter) o que arrecadou em benefício do próprio cidadão...”*, ou do conjunto dos cidadãos⁹²⁸.

Tomar a vedação do artigo 150, IV, da Constituição como garantia da coletividade, e não apenas como direito individual de cada contribuinte, é conferir a tal previsão uma eficácia mais ampla e mais concreta do que a que geralmente lhe é dedicada, pois permite que, mediante a simples verificação do excesso de arrecadação, real ou projetado, desfaça-se de imediato a presunção de legitimidade do ato normativo que instituiu a taxa, independentemente (i) do exame da idoneidade do critério eleito para repartir o custo total entre os contribuintes e (ii) da verificação da aptidão da exação para esgotar

⁹²⁶ Taxas de Fiscalização..., *op. cit.*, p. 21.

⁹²⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.787**, rel. Min. Luiz Fux, 01 ago. 2022, p. 5.

⁹²⁸ PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, **Confisco Tributário**, p. 37.

a riqueza do contribuinte, ou impedir que ele exerça uma atividade econômica, ou desfrute de direitos básicos.

Aliás, é interessante observar que, no mesmo artigo em que condenaram a aplicação do artigo 150, IV, da Constituição, para o controle do *quantum* das taxas, ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU disseram confiscadora uma taxa cobrada para custear atividades de polícia da ANATEL, justamente em razão da excessividade do montante globalmente arrecadado⁹²⁹. Outros autores fizeram uso de raciocínio semelhante para negar validade a determinadas taxas, ainda que sem associar essa forma de controle à vedação ao efeito de confisco⁹³⁰.

Concordamos, por isso, com CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO, quando associam “... o desrespeito à equivalência global na instituição de cobrança cuja receita supera o valor total do serviço fiscalizado...” à “... tributação com efeito confiscatório...” (sic)⁹³¹. Ou com ESTÊVÃO HORVATH, quando relaciona a uma violação do artigo 150, IV, da Constituição, a pretensão estatal de “... cobrar do beneficiário da sua atuação valor que, compartilhadamente entre o universo de sujeitos obrigados, ultrapasse o custo do serviço”⁹³². Ou, ainda, com SACHA CALMON NAVARRO COELHO, quando pondera que a vedação ao efeito de confisco proscreve não apenas a taxa cuja exorbitância “... consuma a própria fonte de pagamento do

⁹²⁹ Ouçamo-los: “De acordo com o Relatório Anual – 2015 da ANATEL, o produto da arrecadação das taxas de fiscalização totalizou R\$ 3.038.860.000,00. Conforme a discriminação das despesas correntes da Agência, o dispêndio com “Fiscalização” se limitou a aproximadamente 18 milhões de reais. Logo, o montante arrecadado com a TFI e com a TFF é 16.900%... superior ao custo do exercício do poder de polícia pela ANATEL. É evidente a confiscatoriedade dessas exações” (sic) – Taxas de Fiscalização..., *op. cit.*, p. 28.

⁹³⁰ Ao examinar a taxa de fiscalização de recursos hídricos, FRANCISCO MILEO FILHO, JOÃO DE SOUZA ALHO NETO e LUCAS MONTE SANTO ponderaram que “A Receita estimada é a quantia de R\$ 912.441.419,21... enquanto que o orçamento previsto para 2015 da referida Secretaria soma R\$ 65.665.991,00 (...). Ou seja, ... a arrecadação superaria em mais de treze vezes o custo do poder de polícia”, pelo que desarrazoada – Taxa de Polícia e Base de Cálculo: O caso da TFRH, **Direito Tributário Atual**, n. 36, p. 215.

⁹³¹ Taxas e seus Parâmetros..., *op. cit.*, p. 348.

⁹³² **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**, p. 132. É bem verdade que, logo em seguida, o autor volta a dar caráter individual à vedação ao efeito de confisco, dizendo-a violada quando “... o que está sendo cobrado individualmente dos seus contribuintes tem magnitude superior àquela que lhe corresponderia caso os cálculos resultantes da divisão do custo total... estivessem corretos” – *Ibidem*.

tributo...”, mas também “... a intenção predatória no exercício do poder de tributar”⁹³³. A vedação ao efeito de confisco, diz MARTHA TORÍBIO LEÃO, impõe que se indague “... não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado do que outro, mas também, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir a sua finalidade”⁹³⁴.

Dadas as dificuldades em determinar o custo global das atividades estatais, certamente não é qualquer excesso de arrecadação que autoriza o intérprete a falar em tributação com efeito de confisco. Infelizmente, não há parâmetros objetivos para apontá-lo, o que tem levado a jurisprudência a somente reconhecer a violação ao artigo 150, IV, da Constituição em casos verdadeiramente teratológicos, em que o montante (a ser) arrecadado excede em muitas vezes o custo da atividade estatal.

Segundo DONOVAN LESSA, o único autor que, antes dele próprio, sugeriu um limite específico para o excesso tolerável na arrecadação das taxas, foi SAMPAIO DÓRIA, que, embora sem o justificar, entendeu “... razoável a margem de excesso entre 10% e 15% do custo da atividade estatal...”. Buscando uma justificativa, e admitindo estar a assumir “... o risco de cometer alguma arbitrariedade...”, além de ser “generoso” com o Poder Público, LESSA sugere que se adote, como parâmetro, percentual equivalente ao montante das receitas de taxas que o constituinte derivado desvinculou, sucessivas vezes, de sua finalidade original (CF, ADCT, arts. 76 a 76-B). Segundo ele, se o patamar de 30% (trinta por cento) “... é razoável para a desvinculação, ele também pode ser um parâmetro para fins de definição de ‘razoável equivalência’ nas taxas”⁹³⁵.

A sugestão parece-nos adequada e, ao menos durante o período durante o qual as regras sobre a desvinculação das receitas vigorarão, de observância impositiva, até porque o Executivo e o Legislativo, ao conceber e aprovar o orçamento, devem presumir – apesar de todos os senões – a validade dessas disposições do ADCT. Concede-se, assim, que, na ausência de algum dos outros indícios apontados ao longo deste trabalho, apenas o excesso de arrecadação, real ou projetada, superior a 30% (trinta por cento), é

⁹³³ **Comentários à Constituição ...**, *op. cit.*, p. 129.

⁹³⁴ **Controle da Extrafiscalidade**, p. 85.

⁹³⁵ **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 128-130.

que poderia justificar a inversão do *onus probandi* em desfavor da Administração, incumbindo-a de demonstrar a razoabilidade das estimativas que balizaram a fixação do *quantum* do tributo.

Admitir, porém, qualquer excesso adicional sem o colocar em dúvida seria absurdo, até porque, segundo o próprio STF, “... a desvinculação de receitas não altera a natureza jurídica do tributo, de modo que não se deve superestimar o valor de uma taxa com objetivo de arrecadar recursos para aplicação em outros setores administrativos”⁹³⁶. A chamada “DRU” – “desvinculação das receitas da União”, que, aliás, não mais se restringe à União – não constitucionalizou “... a desproporção entre taxa e o custo estatal”⁹³⁷.

O critério dos trinta por cento já basta, ao menos, para controlar a grande maioria dos casos, desde que, nas taxas excessivas, o descasamento entre despesa e receita costuma ser ainda mais flagrante⁹³⁸. Concordamos, de toda sorte, que se trata de uma proposta generosa com o Poder Público, tanto mais se comparada com a prática verificada noutros ordenamentos. Para se ter uma ideia, segundo ANDRÉ MENDES MOREIRA e CÉSAR VALE ESTANISLAU, a partir de ARNDT SCHMEHL, “... a jurisprudência do Superior Tribunal Administrativo... da Renânia do Norte-Vestfália... admite o limite de [apenas] 3% para eventuais superávits na arrecadação de taxas” (inserimos, nos colchetes)⁹³⁹. O intervalo de tolerância aqui cogitado é dez vezes maior!

Além disso, se se justifica uma pequena diferença entre o custo orçado, que deve balizar a taxa, e o custo real, em razão da necessidade de uma “... margem de segurança preventiva de eventuais aumentos vegetativos dos insumos, ou dos salários funcionais...” – como aponta RUBENS CARVALHO DE MIRANDA⁹⁴⁰ – então não se pode ir muito além da diferença que se costuma verificar entre os montantes da previsão e da execução orçamentária, o

⁹³⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.737**, rel. Min. C. Lúcia, 8 jun. 2021, p. 29.

⁹³⁷ DONOVAN LESSA, **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 129.

⁹³⁸ Como se verifica, por exemplo, na situação observada por FELIPE GARCIA LISBOA BORGES, ao examinar a taxa paraense de fiscalização de recursos minerários, ocasião em que concluiu que a arrecadação por ela proporcionada fora em torno de vinte vezes superior ao orçamento das unidades administrativas responsáveis pelo exercício da atividade que dava ensejo ao tributo – Análise da Compatibilidade da Taxa de Fiscalização dos Recursos Minerários do Estado do Pará com o Princípio da Equivalência, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 47-61.

⁹³⁹ **Taxas de Fiscalização...**, *op. cit.*, p. 20.

⁹⁴⁰ **Contribuição de Melhoria e Taxas...**, *op. cit.*, p. 193.

que, segundo artigo recente, que analisou os dados dos vinte e sete Estados da Federação ao longo dos últimos dez anos, gira entre seis e doze por cento, ainda que haja variações regionais e setoriais importantes⁹⁴¹.

Em suma, o patamar de 30% (trinta por cento), embora algo arbitrário, parece-nos constituir um referencial confortável do que constituiria um excesso capaz de fazer presumir o desvio de finalidade e, assim, justificar a proclamação da invalidade da taxa ou, ao menos, a inversão do ônus da prova em desfavor do ente público. Parece-nos importante deixar alguma margem de segurança para aplicar essa presunção, porque, muito embora os gestores públicos devam perseguir a máxima eficiência na aplicação dos recursos, os princípios próprios dos serviços públicos, como os da continuidade, da atualidade e da generalidade, impedem o Poder Público de atuar no limite de sua capacidade operacional; ademais, como veremos adiante, o desempenho dos serviços públicos brasileiros realmente costuma girar em torno de 70% (setenta por cento) da chamada “fronteira de eficiência”, o que ratifica a razoabilidade do patamar de 30% (trinta por cento)⁹⁴².

4.4.3.4.3. O desvio do produto da arrecadação

Além do excesso no montante, real ou projetado, da arrecadação, o desvio – no plano normativo ou fático – do produto da arrecadação pode igualmente indicar a excessividade do montante tomado como “custo total”, justificando a declaração de invalidade da norma, na porção do desvio, ou,

⁹⁴¹ BRUNA CAMPOS, MÁRCIA ESPEJO e SILVANA KRUGER examinaram os Relatórios da Execução Orçamentária de todos os Estados brasileiros entre 2015 a 2024, e observaram que, “... ao longo da série histórica..., a média absoluta... variou entre 6% e 12%, sinalizando que, apesar de oscilações, os Estados mantêm certa constância na capacidade de execução próxima ao valor inicialmente planejado” – Comparação da Execução Orçamentária dos Estados Brasileiros, **Anais do XXXII Congresso Brasileiro de Custos**, p. 9.

⁹⁴² Segundo o art. 4º da Lei do Usuário do Serviço Público (Lei n. 13.460/2017), “Os serviços públicos e o atendimento do usuário serão realizados de forma adequada, observados os princípios da regularidade, continuidade, efetividade, segurança, atualidade, generalidade, transparência e cortesia”. O Código de Defesa do Consumidor também prevê, entre os direitos dos usuários dos serviços públicos, os de “... racionalização e melhoria...” (art. 4º, VII) e “... adequada e eficaz prestação...” (art. 6º, X), além de ressaltar que “... os órgãos públicos... são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais, contínuos” (art. 22).

quando menos, a inversão do ônus probatório em desfavor da Fazenda.

É o que se verifica, segundo nos parece, nos casos em que a lei prevê – ou a Administração promove, a despeito da previsão legal – a destinação do produto da arrecadação das taxas para uso de órgãos ou entidades que nenhuma relação guardam com a atividade administrativa descrita na hipótese de incidência da taxa, ou para a constituição de fundos destinados a acobertar investimentos, repor perdas, ou, ainda, para atender a finalidades genéricas, ou associadas apenas de modo muito remoto ao objeto de custeio⁹⁴³. É manifesto o desvio de finalidade em casos dessa natureza.

Foi o que CAROLINA POLTRONIERI BASSANI e NELSON SOUZA NETO verificaram ao examinar a “taxa de proteção ambiental” de Bombinhas-SC, que, embora incidente em razão do exercício do poder de polícia, destinava-se, entre outras finalidades, a custear o serviço de limpeza pública e a cobrir o investimento municipal em saneamento. Ou a “taxa de turismo sustentável” de Mata de São João-BA, que, além de ser cobrada pela utilização de bens públicos, materialidade incompatível com o figurino constitucional das taxas brasileiras, tinha o produto de sua arrecadação afetado a políticas públicas de infraestrutura e programas sociais, como a recuperação e reintegração de dependentes químicos e a remuneração mensal a pescadores e artesãos, finalidades totalmente alheias ao custeio das atividades ensejadoras da taxa⁹⁴⁴.

ANDRÉ LUIZ BORGES NETTO, do mesmo modo, ao examinar as custas e emolumentos do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, observou que sua arrecadação era destinada, em grande medida, a entidades de classe, como associações de magistrados, promotores, procuradores do Estado, delegados de polícia e servidores do Judiciário, além do sindicato dos defensores públicos, a Caixa de Assistência dos Advogados e o Colégio Notarial do Brasil, o que igualmente deixava claro o caráter desviante da cobrança⁹⁴⁵.

⁹⁴³ É o que se passa com os chamados “Fundos de Modernização do Poder Judiciário”, cuja constituição não vem sendo destinada “... *propriamente para custear os serviços de prestação jurisdicional, mas para atender demandas indiretas ou remotas do mencionado Poder*” – CLEUCIO SANTOS NUNES, *Controvérsias sobre Taxa Judiciária...*, *op. cit.*, p. 92.

⁹⁴⁴ *Taxas: Aspectos Controvertidos...*, *op. cit.*, p. 127.

⁹⁴⁵ Inconstitucionalidade de lei que dispõe sobre custas processuais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, p. 184-195. GERALDO ATALIBA já apontara para situações semelhantes, como as de “... *leis de custas judiciais de diversos Estados que criam um adicional em favor das associações culturais e recreativas de servidores da Justiça, Magistrados etc.*”, pontuando não haver, nesses casos, “... *a toda evidência, relação entre as*

Assim como já reconheceu que o excesso na previsão de arrecadação constitui indicativo bastante da desproporção entre o valor da taxa e o custo da atividade administrativa, o STF também já infirmou a validade de algumas taxas em razão de a lei haver destinado o produto da sua arrecadação para fins alheios à cobertura dos custos da ação administrativa.

Em 1995, por exemplo, ao examinar a validade da lei capixaba de custas judiciais e emolumentos, a Corte considerou descaracterizada a função constitucional dos tributos nela previstos, pelo fato de que a normativa destinava parte dos recursos a serem arrecadados “... *a instituições privadas*”, como a Associação de Magistrados e a Caixa de Assistência dos Advogados, além de vinculá-los “... *ao custeio de atividades diversas daquelas cujo exercício justificou a instituição das espécies tributárias em referência*”⁹⁴⁶.

Do mesmo modo, em 2019, declarou inconstitucional uma taxa de fiscalização do uso de recursos hídricos, entre outras razões, porque a lei mandava destinar 70% (setenta por cento) do produto da arrecadação para a “...*conta única do Tesouro Estadual*”, além de direcionar 10% (dez por cento) para genéricas “... *iniciativas municipais relacionadas à Política Estadual de Recursos Hídricos...*” e os outros 20% (vinte por cento) ao “... *Fundo Estadual de Recursos Hídricos...*”⁹⁴⁷.

A existência desses importantes precedentes não nos impede, todavia, de identificar a pouca consistência da Corte Suprema na aplicação do critério da afetação legal do produto da arrecadação como evidência da inobservância dos limites ao seu *quantum*, pois há, também, arestos em que ela reputou possível flexibilizar a exigência de afetação do produto da arrecadação. Em 2020, por exemplo, decidiu que o produto da arrecadação de uma taxa judiciária poderia “... *ser destinado a despesas diversas à remuneração do serviço de prestação jurisdicional, desde que não haja destinação a instituições privadas, entidades de classe ou Caixa de Assistência dos Advogados*” (*sic*)⁹⁴⁸; no mesmo ano, chancelou a previsão de destinação de 40% (quarenta

peças que submetem questões à Justiça e a recreação e lazer dos seus servidores e Magistrados” – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 207.

⁹⁴⁶ **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.378**, rel. Min. Celso de Mello, 30 nov. 1995, p. 1.

⁹⁴⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.211**, rel. Min. Marco Aurélio, 4 dez. 2019, p. 2 e 25.

⁹⁴⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.926**, rel. Min. R. Barroso, 20 abr. 2020, p. 2.

por cento) do montante da arrecadação de uma taxa judiciária para os fundos do tribunal e o custeio de diligências, restando os outros 60% (sessenta por cento) sem destinação vinculada, sob o fundamento de que a ausência de afetação não impediria o Estado de aplicar esse quantitativo na atividade judiciária por meio da lei orçamentária⁹⁴⁹.

Em todo caso, a existência dos precedentes antes mencionados constitui evidência suficiente da utilidade do parâmetro para o controle do excesso na quantificação das taxas.

Parece-nos importante apenas fazer a ponderação de que, exceto nos casos em que o desvio de finalidade decorrente da previsão normativa for total, a solução mais adequada não será declarar a total inconstitucionalidade da taxa, mas fazê-lo apenas na extensão em que a previsão da destinação se revele efetivamente alheia à sua conformação constitucional.

4.4.3.4.4. Conclusão do ponto

Em síntese, a investigação do critério da cobertura geral de custos permite concluir – ou ao menos presumir – que o custo total estimado para a atividade administrativa subjacente à taxa é excessivo nas hipóteses:

- (i) em que o cálculo do custo total engloba investimentos e/ou perdas;
- (ii) em que a arrecadação total da taxa, prevista ou estimada, excede o custo total da atividade em pelo menos 30% (trinta por cento);
- (iii) em que, a despeito de se haver verificado, em determinado exercício, grande descompasso entre a despesa orçamentária prevista para a atividade administrativa e a despesa efetivamente executada, o legislador não revisa o valor para os exercícios seguintes;
- (iv) em que o produto da arrecadação da taxa é destinado, no plano normativo ou fático, para finalidade alheia à cobertura dos custos com a atividade administrativa que a taxa deveria subsidiar.

⁹⁴⁹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.154**, rel. Min. Dias Toffoli, 13 out. 2020, p. 95.

Nos casos em que não for possível desde logo reconhecer o desvio de finalidade e a sua extensão, dever-se-á inverter o ônus da prova, incumbindo a Administração de demonstrar a razoabilidade do valor fixado.

4.4.4. Cobertura especial de custos

4.4.4.1. Introdução

No tópico anterior, examinamos a aplicação do parâmetro da cobertura geral de custos para o controle do *quantum* das taxas. Cabe, agora, ainda tendo em conta apenas a finalidade fiscal desses tributos, analisar os limites que o legislador deve enfrentar ao ratear o custo total entre os contribuintes.

Iniciamos apontando as razões pelas quais é a equivalência ao custo individualmente provocado, e não a capacidade contributiva, o critério adequado para dividir o custo total entre os contribuintes e, em seguida, procuramos enfrentar as dificuldades que cercam a noção de “custo unitário”.

4.4.4.2. A finalidade fiscal das taxas e o critério adequado para ratear o custo total: equivalência ao custo individual, e não capacidade contributiva

O foco exacerbado no estudo dos impostos e contribuições especiais forjou o vício, que é tanto da doutrina como da jurisprudência, de vincular a igualdade tributária exclusivamente à capacidade contributiva.

FELIPE BORGES e LISE TUPIASSU, após examinar vários julgados do Supremo Tribunal Federal relativos à quantificação das taxas, concluíram que “... a jurisprudência é extremamente vacilante e imprecisa, na medida

*em que parece confundir os conceitos de capacidade contributiva e equivalência, assim como os seus respectivos conteúdos*⁹⁵⁰.

ANDREI PITTEN VELLOSO igualmente observa que “... o STF vem chancelando as taxas graduadas com base em indícios de capacidade contributiva, por reputar que o princípio correlato lhes é aplicável”. Foi o que se verificou, a seu ver, (i) com a taxa de coleta de lixo graduada em função das áreas construídas dos imóveis atendidos, (ii) com a taxa do poder de polícia devida à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que varia em função do patrimônio líquido da instituição fiscalizada, bem como (iii) com a “... *pronúncia de inconstitucionalidade da taxa de fiscalização ambiental instituída pela Lei 9.960/00*”, que decorreu do fato de o tributo “... *ser fixo, desconsiderando a capacidade contributiva dos sujeitos passivos*”⁹⁵¹.

Não é diferente o diagnóstico de SÉRGIO VASQUES, que credita a um “... *entusiasmo doutrinário e legislativo com o princípio da capacidade contributiva...*” a tendência de defender “... *a sua aplicação a todo o universo dos tributos públicos, como se a capacidade contributiva constituísse a expressão única da igualdade tributária*”⁹⁵².

Creemos que essa tendência decorre da já mencionada predominância da finalidade redistributiva que o Estado Social atribui à tributação. Nessa espécie de arranjo político-jurídico, o Estado propõe-se a tomar riquezas dos mais abastados e aplicá-las em benefício do conjunto da população, especialmente na tutela de direitos fundamentais, o que acaba por beneficiar, em maior medida, justamente quem tem condições menos favoráveis para ver tais direitos garantidos por meios próprios.

Ocorre que a instituição das taxas tem fundamento distinto. Sua justificativa está na possibilidade de o legislador “... *não forçar a coletividade a arcar com gasto que pode ser imputado a contribuinte individualizado, em função de uma relação direta entre este e a atividade desenvolvida*”⁹⁵³.

⁹⁵⁰ Taxas: Equivalência e Igualdade, **Observatório da Jurisdição Constitucional**, n. 2, p. 136.

⁹⁵¹ **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 352-353.

⁹⁵² **O Princípio da Equivalência...**, *op. cit.*, p. 366.

⁹⁵³ CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO, Igualdade e Equivalência..., *op. cit.*, p. 347. No mesmo sentido é a doutrina de RAFHAEL FRATTARI: “*A função constitucional das taxas é a de permitir que o Estado seja ressarcido de gastos com determinadas atuações em relação a cada administrado, já que tais serviços não são provocados por toda a população...*” – As Taxas de Fiscalização..., *op. cit.*, p. 164-165.

Enquanto os impostos e contribuições especiais trazem ínsita a aptidão para redistribuir riquezas, mediante a oferta de serviços públicos a pessoas distintas das que os custearam, as taxas destinam-se a cobrir despesas que não só são específicas e delimitadas, mas estão individualmente referidas aos respectivos contribuintes. É em razão disso que, enquanto os contribuintes de impostos (e também os de contribuições especiais e empréstimos compulsórios) se devem distinguir em função de sua maior ou menor capacidade para contribuir com os objetivos solidaristas plasmados no texto constitucional, os sujeitos passivos das taxas devem concorrer com tais exações em função de sua maior ou menor participação na geração dos custos que autorizam a respectiva criação⁹⁵⁴. A instituição de taxas fundamenta-se, portanto, numa exceção à aplicação da solidariedade segundo a capacidade contributiva. Os critérios adequados para cumprir com os fins fiscais das taxas são os da justiça comutativa, e não os da distributiva.

Ao tratar da justiça comutativa, CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ aponta para quatro possíveis situações de reciprocidade, conforme a natureza dos bens transferidos: (i) “intercâmbio”, quando se transfere um valor positivo em troca de outro positivo; (ii) “vingança”, quando se transfere um valor negativo em troca de outro negativo; (iii) “reparação”, quando se transfere um valor positivo em troca de um valor negativo previamente transferido; e (iv) “compensação”, quando se transfere um valor negativo em troca de um valor positivo previamente transferido⁹⁵⁵. Como, porém, no âmbito tributário, o valor a ser transferido pelo contribuinte ao Fisco é sempre positivo, só duas das quatro situações cogitadas são possíveis: intercâmbio ou reparação. A primeira verifica-se, v.g., quando o Estado permite o aproveitamento especial de um bem público, ou quando atua de forma a gerar um incremento patrimonial para o cidadão; a segunda, quando o contribuinte, “... *tras haber causado una merma económica en la Administración, procede a restituir el gasto en el que el Estado tuvo que incurrir...*”⁹⁵⁶.

⁹⁵⁴ Essa ligação entre as taxas e a equivalência ao custo (ou ao benefício, em alguns casos) é tão forte que, segundo SÉRGIO VASQUES, “... *na passagem do século dezanove para o século vinte, a doutrina e a jurisprudência alemãs designavam frequentemente o princípio da equivalência de princípio das taxas (Gebührenprinzip), por serem as taxas as figuras tributárias que melhor lhe dão corpo*” – **O Princípio da Equivalência...**, p. 339, nota 4.

⁹⁵⁵ **El Principio de Equivalencia...**, op. cit., p. 36.

⁹⁵⁶ *Ibid.*, p. 38.

Ocorre que, embora alguns ordenamentos admitam a gradação do valor das taxas segundo o benefício auferido pelo contribuinte – como ocorre, e.g., com a taxa espanhola pelo aproveitamento especial de um bem público, ou com a taxa portuguesa cobrada em retribuição à prestação do serviço de ensino público superior – no Brasil, a presença ou ausência de um benefício para o contribuinte é irrelevante para a incidência de uma taxa, pelo que apenas a equivalência ao custo individualmente gerado é que pode reger a repartição do custo da atividade administrativa.

Se a natureza dos tributos não vinculados “... *apela ao princípio da capacidade contributiva*... [e] *repele o... da equivalência*”, na repartição dos encargos relativos às taxas dá-se o contrário (acrescentamos, nos colchetes). Afinal, se a finalidade do tributo é compensar o custo das prestações administrativas a que um indivíduo dá ensanchas, é “... *irrazoável onerá-lo em função da sua força econômica e transformar semelhante tributo num exercício de solidariedade do indivíduo para com o todo da comunidade*”⁹⁵⁷.

Além disso, diferentemente do que se verifica, por exemplo, na Constituição espanhola, cujo artigo 31.1 prevê que “... *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*...”, ou na italiana, cujo artigo 53 estabelece que todos devem “... *contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva*”, o artigo 145, §1º, da Constituição brasileira, prevê que a diretriz de graduar as obrigações tributárias segundo a capacidade econômica se aplica “...[a]os *impostos*...” (inserimos, entre colchetes), e não às demais espécies tributárias enumeradas no dispositivo⁹⁵⁸. Quando se soma a finalidade das taxas a esse dispositivo, não resta dúvida de que a CF/1988 determinou que o critério ordinário de repartição das obrigações relativas a taxas fosse algo distinto da “capacidade econômica” do contribuinte⁹⁵⁹.

⁹⁵⁷ SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência*..., op. cit., p. 370 e 375.

⁹⁵⁸ Segundo a **Constitución Española**, “*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*”; já de acordo com a **Constituição da República Italiana: Edição em língua portuguesa**, “*Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva*”.

⁹⁵⁹ É o entendimento de BUSSAMARA: “O art. 145, §1º, fala em graduar os impostos segundo a capacidade contributiva, pelo que... qualquer diferente interpretação resultaria em má

Não custa acrescentar, em todo caso, que, mesmo na Espanha e na Itália, esse critério é considerado o mais adequado para fixar o *quantum* dos tributos não vinculados. Sua afinidade evidente com a finalidade fiscal das taxas inclusive levou a *Corte Costituzionale* a contornar a literalidade do artigo 53 da Constituição italiana, para concluir que o mandamento de repartição da carga fiscal segundo a capacidade contributiva incidiria “... *sobre o conjunto do sistema fiscal, e não sobre todos os tributos...*”⁹⁶⁰. De modo semelhante, na Espanha, o Tribunal Supremo considera ínsita à noção constitucional da taxa a sua gradação segundo o critério da equivalência ao custo, ao passo que o artigo 8º da *Ley de Tasas y Precios Públicos* manda ter em conta “... *la capacidad económica...*” na fixação do *quantum* das taxas apenas “... *cuando lo permitan las características del tributo...*”⁹⁶¹.

É, portanto, a circunstância de ter provocado – i.e., ter dado causa⁹⁶² – à despesa a si especificamente referida o que torna justo exigir que o contribuinte seja obrigado ao pagamento de uma taxa, e que o faça na proporção em que ensejou o respectivo custo. Essa provocação pode ser direta, como nos casos em que há uma solicitação do particular para o desempenho da atividade administrativa, ou indireta, como nos casos em que a Administração atua, de ofício, invocando a tutela de um interesse geral⁹⁶³.

O fato de a gradação das taxas ter de ser feita, em princípio, segundo a extensão do custo gerado pelo contribuinte, não significa que a capacidade contributiva não possa, ou não deva, cumprir um papel importante na determinação do seu *quantum*, pois sua invocação tem, no mínimo, os efeitos de (i) restringir as hipóteses de incidência possíveis das taxas a fatos dotados de conteúdo econômico – trata-se, aqui, da capacidade contributiva objetiva, num sentido “fraco”, a que nos referimos no capítulo anterior; e (ii) imunizar os

aplicação de nosso próprio sistema constitucional tributário...”; porém, ... 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” – Taxas..., op. cit., p. 146-149.

⁹⁶⁰ ANDREI PITTEN VELLOSO, *O Princípio da Isonomia...*, op. cit., p. 182.

⁹⁶¹ CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, *El Principio de Equivalencia...*, op. cit., p. 125 e 131.

⁹⁶² A “causalidade” aqui, é entendida, “... em seu significado mais geral...”, como “... *nexo entre duas coisas em virtude do qual a segunda coisa é univocamente previsível a partir da primeira*” – NICOLA ABBAGNANO, *Dicionário de Filosofia*, op. cit., p. 142. Como diz LUÍS EDUARDO SCHOUERI, A taxa “... *é paga porque alguém causou uma despesa estatal*” – *Direito Tributário*, op. cit., p. 105.

⁹⁶³ CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, *El Principio de Equivalencia...*, op. cit., p. 69 e 74.

sujeitos passivos contra as taxas fixadas em montante excedente dos limites máximo e mínimo de sua capacidade econômica, campos em que se situam a proteção ao mínimo existencial e a vedação ao emprego de tributo com efeito de confisco⁹⁶⁴. Há, nesses dois pontos, verdadeiras imunidades ao “poder de tributar”, como, aliás, geralmente reconhecem a doutrina e a jurisprudência⁹⁶⁵. Nessa perspectiva, o mínimo vital e a vedação ao efeito de confisco constituem regras, que não admitem ponderação, ainda que veiculadas mediante expressões vagas. Fazemos nossas, no ponto, as palavras de SCHOUER: “O intérprete/aplicador pode ter dificuldade em identificar uma situação de confisco; caracterizada esta, entretanto, o mandamento constitucional é claro, proibindo tal tributação”⁹⁶⁶.

A proteção do mínimo existencial, também dito “mínimo vital”, decorre do princípio da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e tem por conteúdo a imunização do contribuinte em face da tributação que impeça o exercício dos seus direitos mais básicos. Está relacionada não só à proteção

⁹⁶⁴ A capacidade contributiva, explica JOSÉ ROBERTO VIEIRA, diz com “... *Dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, ao mínimo necessário para uma vida digna...*”. Não se confunde, pois, com a mera disposição de riqueza, isto é, com a mera capacidade econômica, nem pressupõe a capacidade financeira, que diz com a liquidez necessária para fazer frente ao tributo – A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, n. 118, p. 24-25. No mesmo sentido, em conjunto com MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE – O Dilema entre a Extrafiscalidade e a Igualdade: O caso dos incentivos tributários ao turismo, in PAULO DE BARROS CARVALHO e PRISCILA DE SOUZA (orgs.), **IBET: Meio Século de Tradição**, p. 953-954.

⁹⁶⁵ Como diz CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, “... *si hay un espacio para la capacidad económica en las tasas y es el que tiene que ver con el establecimiento de exenciones y bonificaciones en la cuota para todos aquellos sujetos que demuestren una baja o nula capacidad*” – **El Principio de Equivalencia...**, op. cit., p. 161. RÉGIS F. DE OLIVEIRA, em linha semelhante, defende que “*Ainda que se reconheça que o princípio da capacidade contributiva tenha, em relação às taxas, caráter secundário (...), não se pode desconhecer a possibilidade de ser levado em conta na cobrança das taxas a pessoas de baixa renda*” – **Taxas de Polícia**, op. cit., p. 67. Para LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, “... o princípio da capacidade contributiva será violado sempre que i) o montante da taxa inviabilizar o funcionamento de uma empresa, ou, em relação às pessoas físicas, se o pagamento da taxa vier a acarretar um comprometimento substancial dos seus rendimentos, o que configura confisco, ou ii) quando a quantia da taxa a ser paga não corresponder ao real gasto do Estado com o contribuinte, o que, também, corresponde a confisco” – **Taxas...**, op. cit., p. 61. Para JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, “O princípio do não-confisco é uma imunidade porque o texto constitucional exclui expressamente a competência dos entes públicos para instituírem tributos que tenham efeito confiscatório” (sic) – **Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa**, p. 178. Segundo ANDREI PITTEN VELLOSO, “... o princípio da capacidade contributiva regula todo o sistema tributário, tal qual o da igualdade. Ao desempenhar a função de critério de graduação, contudo, tem um âmbito mais restrito, pois se aplica exclusivamente aos impostos, empréstimos compulsórios e às contribuições especiais...” – **O Princípio da Isonomia...**, op. cit., p. 181.

⁹⁶⁶ **Direito Tributário**, op. cit., p. 374.

da igualdade material, mas, também, ao “... *princípio da liberdade, que inexiste verdadeiramente para aquele que não dispõe do mínimo necessário para a sobrevivência...*”⁹⁶⁷. No campo das taxas, o STF já invocou a aplicação do mínimo vital, por exemplo, para julgar inconstitucional um dispositivo, introduzido com a chamada “reforma trabalhista”, que mandava presumir “... *a perda da condição de hipossuficiência econômica para efeito de aplicação do benefício de gratuidade de justiça, apenas em razão da apuração de créditos em favor do trabalhador em outra relação processual...*”⁹⁶⁸.

A vedação ao efeito de confisco, a seu turno, “... *representa a aplicação do postulado da proibição de excesso no âmbito do direito tributário*”⁹⁶⁹. Além de servir de garantia da coletividade contra a tributação que excede a finalidade das taxas, por gerar arrecadação muito além da necessária para a cobertura geral dos custos, também impede que, ao distinguir os contribuintes segundo o critério da equivalência ao custo, o legislador faça a tributação excedente de 100% (cem por cento) do custo individual da atividade estatal.

Entendemos equivocada a visão, já mencionada, de que a taxa cujo valor exceda o custo estatal necessariamente terá desbordado dos limites estruturais desse tributo, pois é plenamente possível que a base de cálculo seja convergente com o custo da atividade estatal e, portanto, com a hipótese de incidência, mas a alíquota, por exceder a 100% (cem por cento), faça a tributação desarrazoada. Ocorre que nem mesmo a presença de fins extrafiscais justifica que a tributação mediante taxa exceda a totalidade do custo individual da atividade estatal, pois, a partir desse patamar, já não há razão para imputar a obrigação de custeio ao contribuinte que ensejou a prática da ação do Estado, em lugar de atribuí-la ao conjunto da comunidade.

Além de se aplicar sempre que a tributação mediante taxa exceda cem por cento do custo individual da ação estatal, pensamos que a vedação ao efeito de confisco incide, de modo igualmente absoluto, toda vez que o núcleo essencial de um direito fundamental – aí incluído o livre exercício de uma profissão ou atividade econômica – for ameaçado pela cobrança de uma taxa.

⁹⁶⁷ DANIEL SERRA LIMA, **Capacidade Contributiva...**, *op. cit.*, p. 144.

⁹⁶⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.766**, Rel. Min. Roberto Barroso; Redator do acórdão: Min. Alexandre de Moraes, 20 out. 2021, p. 2.

⁹⁶⁹ CASSIANO MENKE, **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**, p. 142.

Como observa KARINA PAWLOWSKY, a “... taxa de valor elevado, que impede o exercício de algum direito constitucionalmente assegurado...”, pode implicar ofensa à vedação ao efeito de confisco, mesmo que o valor do tributo guarde “... relação de congruência com o custo da atuação do Estado...”⁹⁷⁰.

É o que se verifica, por exemplo, com a taxa judiciária cujo valor, ainda que inferior ao custo estatal, obste o acesso à justiça. Foi por percebê-lo que o STF editou a súmula n. 667, segundo a qual “... viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”⁹⁷¹. E o legislador parece intuí-lo há tempos, já que o estabelecimento de um “teto” para as custas forenses é técnica legislativa antiga⁹⁷².

O problema é que o que começou como uma garantia de acesso à jurisdição acabou se convertendo num subterfúgio para justificar custas de valor altíssimo, calculadas com base no valor da causa, sob a única exigência de que fixado um teto, ainda que muito elevado. Ocorre que “... de nada adianta um teto, se... excessivo em relação ao custo da ação estatal...”⁹⁷³.

Infelizmente, as custas forenses não constituem caso isolado. Em pesquisa jurisprudencial feita em 2014, FELIPE BORGES e LISE TUPIASSU concluíram que, embora alguns ministros se houvessem pronunciado, aqui e acolá, no sentido de adotar “... o princípio da equivalência como critério de justiça fiscal nas taxas”, o tribunal vinha, de modo geral, “... aplicando o princípio da capacidade contributiva ...” na fundamentação da quantificação das taxas, com o que acabava por reputar “... constitucional a inserção de elementos estranhos ao custo e ao benefício no elemento quantitativo do tributo”⁹⁷⁴.

Ainda hoje é frequente que a capacidade contributiva e a equivalência figurem associadas nos julgados, como se se tratasse de critérios de re-

⁹⁷⁰ **A Utilização de Tributo com efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**, p. 175-177.

⁹⁷¹ O entendimento de que essa orientação do STF constitui exemplo de aplicação do princípio do não confisco no campo das taxas é compartilhado por ESTÉVÃO HORVATH – Taxa Judiciária e Custas, *in* MISABEL DERZI (coord.), **Construindo o Direito Tributário na Constituição**, p. 311 – e por KARINA PAWLOWSKY – **A Utilização...**, *op. cit.*, p. 175-177.

⁹⁷² Segundo JOSÉ TAVARES BASTOS, o Decreto n. 2.163, de 9 de novembro de 1895 (Regulamento da Taxa Judiciária do Distrito Federal), já previa um teto para a taxa judiciária, que não poderia exceder “... 300\$000...” na generalidade dos casos e, em outros, “... cento e cinquenta mil réis” (*sic*) – **Custas Judiciárias na República**, p. 79.

⁹⁷³ DONOVAN MAZZA LESSA, **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 168.

⁹⁷⁴ Taxas: Equivalência e Igualdade, *op. cit.*, p. 40.

partição convergentes. A confusão é tanta que, ao examinar a constitucionalidade de uma taxa de fiscalização ambiental, a Corte chegou a dizer que o critério eleito pela lei fazia “... *com que o tributo exced[esse] desproporcionalmente o custo da atividade estatal de fiscalização, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício – princípio da equivalência – que deve ser aplicado às taxas*” (adaptamos, nos colchetes)⁹⁷⁵. É inexplicável esse sincretismo entre os dois critérios de justiça tributária, pois o critério da equivalência “... *se cohonesta con gran dificultad, o incluso es incompatible, con los fines redistributivos...*” ínsitos à capacidade contributiva⁹⁷⁶.

Noutro julgado, em que examinava a constitucionalidade de uma taxa de polícia sobre a exploração mineral, cujo valor variava em função da tonelada de minério extraído, a Corte destacou, explicitamente, que os “... *impostos são regidos pela capacidade contributiva ...*” e “... *as taxas... pelo princípio da comutatividade ou retributividade...*” (sic), pelo que sua base de cálculo deve ser “... *estimada com base em critérios razoáveis de mensuração do custo da atividade estatal, ... rateado entre os sujeitos passivos...*”; apesar disso, concluiu que a base de cálculo da taxa em questão poderia “... *conter elementos relacionados aos contribuintes*”, dado que “... *os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como corolários da justiça fiscal, não são obliterados quando em voga tributos contraprestacionais...*” (sic)⁹⁷⁷.

Noutras palavras, ainda que o STF diga só ser admissível adotar dados pessoais do contribuinte para determinar o valor das taxas quando houver correlação entre o elemento levado em consideração e o aumento presumido do custo estatal, tem autorizado que mesmo o mais fraco índice de presunção de aumento no esforço estatal faça variar o montante das taxas, e não tem exigido relação de direta proporcionalidade entre uma e outra grandeza.

Pensamos que a questão pode ser enfrentada partindo do exame da noção de “custo unitário” – “... *o ponto central de toda a contabilidade de custos*”⁹⁷⁸ – e das unidades em que essa grandeza se pode expressar.

⁹⁷⁵ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.374**, rel. Min. R. Barroso, 24 fev. 2021, p. 2.

⁹⁷⁶ CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ, *El Principio de Equivalencia...*, op. cit., p. 124.

⁹⁷⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.787**, rel. Min. Luiz Fux, 1º ago. 2022, p. 29.

⁹⁷⁸ CLÓVIS PADOVEZE, **Contabilidade de Custos**, p. 10.

4.4.4.3. O custo unitário

4.4.4.3.1. Introdução

Como apontam NELSON MACHADO e VICTOR BRANCO DE HOLANDA, “*Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas*”⁹⁷⁹. A ideia básica é singela: para chegar ao custo unitário, basta dividir o custo total pelo número de unidades de produto ou serviço produzidas.

Nem sempre é simples, porém, cumprir com essa tarefa.

Uma das razões para tanto é que, se a determinação do custo unitário constitui função do custo total, ele fatalmente variará – e muitas vezes em larga intensidade – em função do método de custeio adotado. Evidenciou-o RICARDO FORCENETTE, ao calcular o custo unitário de um serviço por variados métodos de custeio e concluir que “... *a mudança da metodologia de custeio provoca grandes distorções no custo unitário do serviço, que passou... de R\$ 50,186 no Custeio Direto/Variável para... R\$ 115,28 pelo sistema ABC, uma variação de quase 130%...*”⁹⁸⁰.

Mas há pelo menos outras três razões que tornam complexa a determinação do custo unitário.

Em primeiro lugar, o erro na sua estimativa pode decorrer de uma previsão inadequada da demanda, isto é, do número de destinatários da ação, ou do número de unidades de atuação a serem executadas.

Em segundo lugar, o custo unitário pode variar em função de questões atinentes à eficiência de cada unidade administrativa na escolha e na aquisição dos insumos, bem como no seu emprego.

Em terceiro lugar, a própria definição da unidade de mensuração da atividade custeada frequentemente comporta mais de uma possibilidade.

⁹⁷⁹ Diretrizes e Modelo Conceitual..., *op. cit.*, p. 807.

⁹⁸⁰ O Custo Unitário do Serviço e os Métodos de Custeio: Um caso prático, **IX Congresso Brasileiro de Custos**, p. 14.

A presença dessas variáveis faz tormentoso o controle da relativa discricionariedade de que goza o legislador na determinação do custo unitário e, conseqüentemente, do valor da taxa. Acreditamos que, novamente, a solução do problema passa pela questão probatória e, notadamente, pela avaliação da presença de indícios de inobservância do limite da cobertura especial de custos, que autorizem o julgador a inverter o *onus probandi* em desfavor da Administração, mesmo quando ele apresenta a memória de cálculo do custo unitário. É o que passamos a demonstrar, focalizando separadamente cada uma das três questões acima referidas.

4.4.4.3.2. Variações do custo unitário associadas à estimativa do número de unidades a serem executadas

Como observa DONOVAN LESSA, “... *tão importante quanto definir os custos estatais envolvidos...*” é “... *adotar critérios adequados em relação à estimativa de contribuintes*” alcançados pela atividade taxada, ou em relação ao número de unidades de atuação, nos casos em que cada contribuinte puder ser destinatário de uma quantidade distinta de ação estatal⁹⁸¹.

Pensamos que essa estimativa, para não ser arbitrária, deve ser feita debaixo de uma base empírica minimamente confiável, que leve em conta, por um lado, dados demográficos consistentes e, por outro, a efetiva capacidade operacional da Administração para executar a atividade.

Não faz sentido, v.g., repetir, ano após ano, o mesmo custo unitário adotado para balizar o valor de uma taxa de polícia, eventualmente acrescido da correção monetária, se, nesse intervalo, se houver reduzido o número de estabelecimentos a serem fiscalizados, se algum aprimoramento tecnológico houver feito decrescer substancialmente a necessidade de mão-de-obra, ou, ainda, se parte da competência fiscalizadora houver sido assumida por outro órgão ou pessoa política. Do mesmo modo, não faz sentido dividir o custo total da atividade de emissão de alvarás por cinco mil contribuintes se, nos anos

⁹⁸¹ O Aspecto..., *op. cit.*, p. 178-179.

anteriores, a média de processos de solicitação de alvará houver sido de dez mil, e não houver razão fundada para supor que se observará tamanha redução nas novas solicitações.

Ao contribuinte cabe demonstrar, ao menos de modo perfunctório, a incoerência entre o número de unidades de atuação presumido pelo ente tributante ao fixar o valor da taxa e a realidade concreta da atividade a ser desempenhada, para o que se pode valer tanto dos dados já usualmente disponibilizados pela Administração, quanto da requisição de elementos via lei de acesso à informação (Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011). Afinal, entre as diretrizes dessa lei está o “... *fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública*” (art. 3º, IV), disposição recentemente reforçada, no campo tributário, pela positivação dos princípios da transparência e da cooperação entre Fisco e contribuinte (CF, art. 145, §3º)⁹⁸². Entre as informações a que se pode ter acesso por meio da referida lei estão, justamente, as relativas às “... *atividades exercidas pelos órgãos e entidades, inclusive as relativas à sua política, organização e serviços*”, à “... *utilização de recursos públicos...*” e, ainda, “... *à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos...*” (art. 7º, V a VII).

Deve-se, pois, inverter o ônus probatório em desfavor do Fisco, a fim de determinar que ele demonstre a compatibilidade entre o valor da taxa e o custo unitário do serviço ou atividade de polícia, tanto quando o contribuinte conseguir afastar a verossimilhança dessa relação por meio dos dados desde logo disponíveis ao público, quanto nos casos em que ele houver requisitado à Administração Tributária o conjunto de informações que permitiria avaliar a compatibilidade do valor cobrado com o efetivo custo unitário e o ente público se houver mantido silente, ou houver injustamente recusado a sua prestação.

⁹⁸² MARCELA CUNHA GUIMARÃES e LAÍSE ÂNGELO MAZETTI, argumentam, com fundamento no dever de transparência e nos preceitos da justiça fiscal que “... *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* – Transparência e Justiça Fiscal na Exigência das Taxas..., *op. cit.*, p. 255.

4.4.4.3.3. Variações no custo unitário relacionadas à maior ou menor eficiência no desempenho da atividade pública

Há pelo menos duas metodologias mais conhecidas para avaliar, sob o ponto de vista da eficiência administrativa, a razoabilidade do custo unitário estimado pelo legislador ao estabelecer o valor de uma taxa.

A primeira é a chamada “análise envoltória de dados” (ou *data envelopment analysis* – DEA). Trata-se de um método quantitativo utilizado para medir a eficiência relativa de unidades que realizam atividades semelhantes, como dois ou mais departamentos de trânsito, dois ou mais órgãos de vigilância sanitária, os Poderes Judiciários de um e outro Estado, ou qualquer outro conjunto de organizações comparáveis. Esse método compara cada unidade com uma “fronteira de eficiência”, criada a partir das unidades da amostra que, dadas as suas entradas de insumos (*inputs*) e saídas de “produtos” ou “serviços” (*outputs*), apresentem a melhor combinação possível, ou seja, estejam operando de forma mais produtiva que as outras. Cada unidade recebe uma pontuação entre 0 e 1. As que apresentarem valores mais próximos de 1 serão consideradas eficientes, ao passo que as que apresentarem valores mais próximos de zero serão tidas como ineficientes. Uma pontuação de 0,1, 0,2 ou 0,3, por exemplo, revelará grande ineficiência, porque indicará “... *que o mesmo resultado poderia ser teoricamente produzido com apenas 10%, 20%, 30%... respectivamente dos recursos despendidos*”⁹⁸³.

A segunda metodologia é a “análise de fronteira estocástica” (ou *stochastic frontier analysis* – SFA), um método econométrico usado para medir a eficiência produtiva levando em conta o efeito de “ruído” ou “choque” aleatório nos dados. Na SFA, o pesquisador deve especificar uma forma funcional (normalmente Cobb-Douglas ou Translog), que descreva a relação esperada entre insumos (*inputs*) e resultados (*outputs*)⁹⁸⁴. A partir disso, define-se uma

⁹⁸³ RODOLFO ROCHA DOS SANTOS, MARCELO MACHADO DE FREITAS e LEONARDO FLACH, *Análise Envoltória de Dados como Ferramenta de Avaliação da Eficiência dos Gastos Públicos com Educação dos Municípios de Santa Catarina*, **XXII Congresso Brasileiro de Custos**, p. 6.

⁹⁸⁴ A função *Cobb-Douglas* descreve a relação entre os fatores de produção e a quantidade de produto que pode ser gerada, por meio da fórmula básica “ $Q=A.K^{\alpha}.L^{\beta}$ ”, na qual Q é a

fronteira, de modo semelhante à da DEA, e avalia-se, em cada entidade, que parâmetros estão fora desse padrão. Em seguida, distinguem-se os parâmetros distribuídos simetricamente dos distribuídos assimetricamente em relação aos da fronteira, tratando os primeiros como resultantes de aleatoriedades, isto é de fatores não controláveis pela entidade (v.g., questões climáticas, uma greve, uma variação brusca e regionalizada no valor dos insumos etc.), e os demais como indicadores de provável deficiência técnica. Finalmente, classificam-se os elementos da amostra como eficientes ou ineficientes apenas em função dos parâmetros cuja distribuição for assimétrica.

Cada método tem a sua virtude. A do primeiro é a desnecessidade de especificação (algo arbitrária) da forma funcional; a do segundo é a distinção entre as reais ineficiências e as causas não controláveis pela entidade.

Excede manifestamente os limites deste trabalho, bem como o conhecimento do autor, explorar esses complexos métodos e seus limites e potencialidades para o controle da regularidade das taxas em função da maior ou menor eficiência no desempenho da atividade administrativa geradora do custo. Referimo-nos a eles apenas para demonstrar que, ao contrário do que se possa supor, há, sim, meios – bastante conhecidos, aliás – de medir as implicações da eficiência administrativa na determinação do custo unitário, o que é feito, fundamentalmente, comparando serviços similares de diferentes unidades administrativas⁹⁸⁵. E o fato é que, embora de modo intuitivo e não muito consistente, esse tipo de análise já foi feito, pelo STF, em alguns casos.

produção, K o capital, L o trabalho, A a produtividade total dos fatores e α e β as elasticidades desses fatores. Ela é considerada “... *um caso intermediário entre uma função de produção linear e uma função de produção de proporções fixas*”, porque, diferentemente do que ocorre na função de proporções fixas, “... *o capital e o trabalho podem ser utilizados em proporções variáveis*” e, diferentemente do que ocorre na função de produção linear, “... *a taxa em que o capital pode ser substituído por trabalho não é constante à medida que nos movemos ao longo da isoquanta*” – DAVID BESANKO e RONALD BRAEUTIGAM, **Microeconomia: Uma abordagem completa**, p. 165. A função *Translog* tem uma fórmula bem mais complexa, porque mais flexível e mais acurada para captar a realidade, já que permite que a relação entre capital e trabalho mude conforme o nível de produção ou a intensidade do uso de cada fator. Ela “... *supõe uma relação quadrática entre o logaritmo do custo total e os logaritmos dos preços dos insumos e produção*” – *Ibid.*, p. 232.

⁹⁸⁵ Em qualquer caso, devem-se buscar comparar entidades similares, ou então levar em consideração as especificidades de cada entidade decorrentes de condições geográficas, infraestrutura, restrições legais e operacionais, entre outras que podem resultar em divergências significativas entre os custos unitários do mesmo objeto de custos em entidades semelhantes” (NBC TSP 34, item 43).

Por exemplo, ao examinar, em 2020, as custas forenses do Piauí, o STF entendeu razoável o teto de R\$ 10.989,00 (dez mil, novecentos e oitenta e nove reais), entre outras razões, porque os valores “... *condiz[iam] com os estabelecidos pelas legislações correlatas de outros Estados...*” (adaptamos, nos colchetes)⁹⁸⁶. É bem verdade que, no mesmo ano, a Corte cancelou a elevação das custas recursais e dos processos de competência originária do Tribunal paulista, mantido o teto de R\$ 70.650,00 (setenta mil seiscentos e cinquenta reais), quase sete vezes maior do que o do Piauí, sob os argumentos (i) de que convergente com a proposta de lei geral de custas apresentada pelo Conselho Nacional de Justiça e (ii) de que, segundo o mesmo estudo, as unidades federativas mais ricas e com maior IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) praticam as custas mais baixas, enquanto as regiões mais pobres têm as custas mais elevadas⁹⁸⁷.

Em 2021, na discussão sobre a taxa de registro de contratos devida ao DETRAN, a Corte pôs em relevo o argumento do Governador do Paraná, no sentido de que o valor de R\$ 173,37 (cento e setenta e três reais e trinta e sete centavos) por ato estava R\$ 108,41 (cento e oito reais e quarenta e um centavos) abaixo do valor médio cobrado por outras unidades federativas pela mesma atividade, o que demonstraria a razoabilidade do valor cobrado⁹⁸⁸.

Por fim, em 2022, a Corte concluiu não haver excesso nas custas do Judiciário fluminense, porque os valores cobrados estariam dentro dos tribunais com menores valores de custas e taxas iniciais, sendo, ademais, “...*suficientes para cobrir apenas 19% das despesas do tribunal*”⁹⁸⁹.

Pensamos que a existência de taxas similares cobradas por múltiplos entes federados sob valores muito distintos entre si é indicativo apto a ao

⁹⁸⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.661**, Rel. Min. Rosa Weber, 16 set. 2020, p. 2. Não deixa de ser curioso, em todo caso, que, meses antes, a mesma Corte tenha entendido razoável o teto de R\$ 87.895,00, quase oito vezes superior, para as custas judiciais sul-mato-grossenses – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.330**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 16 jun. 2020, p. 1.

⁹⁸⁷ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.612**, rel. Min. Edson Fachin, 29 mai. 2020, p. 1-30. Raciocinando em linha semelhante, no ano seguinte, ao examinar a validade das custas forenses da Paraíba, embora vencido, o Min. Gilmar Mendes defendeu que o aumento do teto da taxa judiciária, de 200 para 900 unidades fiscais regionais, fora desarrazoado, entre outras razões, porque, as custas judiciais daquele Estado já estavam entre as mais altas do País, mesmo que aquela unidade federativa fosse uma das mais pobres – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.688**, rel. Min. Dias Toffoli, 25 out. 2021, p. 4.

⁹⁸⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.737**, rel. Min. C. Lúcia, 8 jun. 2021, p. 1-32.

⁹⁸⁹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.063**, rel. Min. Edson Fachin, 6 jun. 2022, p. 40.

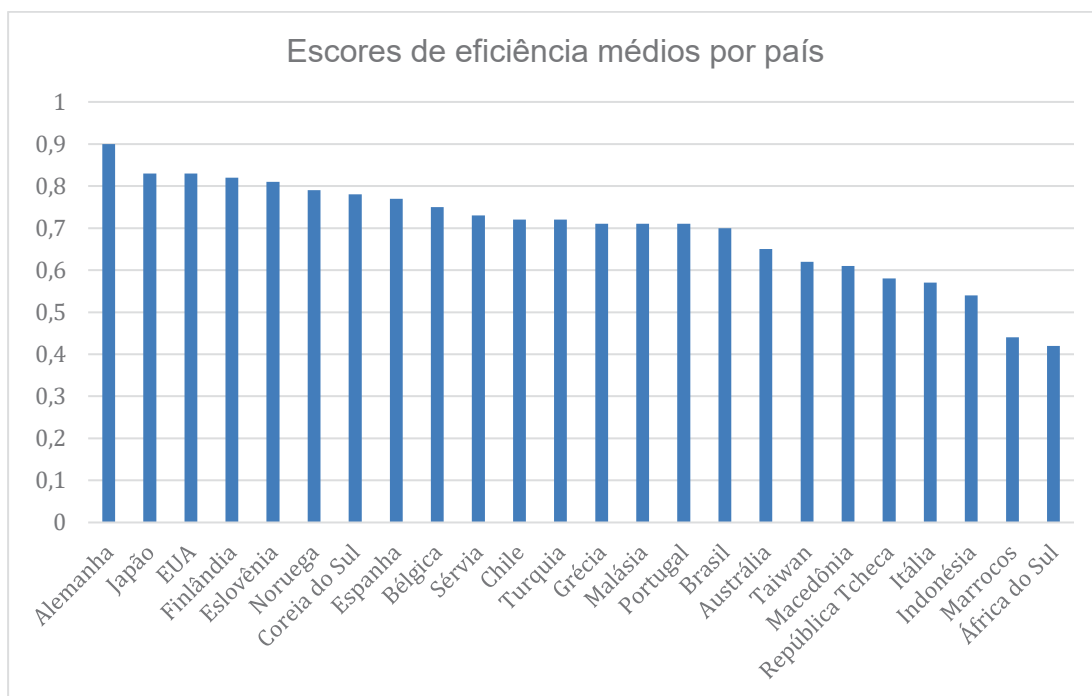
menos sugerir que alguns deles estão cobrando quantia aquém ou além do custo, ou não estão a desempenhar eficientemente a atividade ensejadora da taxa. Qualquer das hipóteses deve autorizar, pelo menos, que se lance suspeita sobre a razoabilidade do valor cobrado, impondo que a Administração demonstre que o montante cobrado é condizente com o custo unitário da atividade e, mais, que esse custo unitário é justificável sob o ponto de vista da eficiência. Ou seja, confrontado com a demonstração perfunctória do excesso, deverá o ente federado não apenas demonstrar que o valor cobrado é compatível com o que se extrai de suas demonstrações contábeis, como que são justificáveis as razões para cobrar, por atuação semelhante, muito mais do que a unidade administrativa alvo da comparação. Não há, afinal, o que justifique impor, sobre o sujeito passivo da taxa, mais do que sobre a universalidade dos contribuintes, o custo da ineficiência do Estado.

Idealmente, os gestores das atividades públicas devem perseguir o chamado “ponto de mínimo”, aquele que combina maior produção com menor dispêndio de recursos. Trata-se do vértice da função quadrática que tem, na abscissa (o eixo horizontal “x”), o número de unidades produzidas, e, na ordenada (o eixo vertical “y”), o volume de insumos fixos. Porém, valem, aqui, as mesmas considerações feitas, no tópico relativo à cobertura geral de custos, quanto às limitações decorrentes da natureza dos serviços públicos, em especial os dos princípios da continuidade e da adaptabilidade, que desaconselham a atuação estatal no limite da capacidade operacional. Pelas razões expostas naquele ponto, entendemos que, também nesse caso, só se deve promover a inversão do ônus da prova se a ineficiência demonstrada por meio desse exercício de comparação for grave, substancial, avançando para além de um limite de tolerância de 30% (trinta por cento) em relação à “fronteira” de eficiência.

Sugerimos esse percentual tanto em razão de ele ser coerente com o dado normativo relativo à desvinculação das receitas de taxas e com a sugestão para o excesso tolerável de arrecadação, feita alguns tópicos acima, quanto em função de a literatura apontar para dados em torno desse patamar quando se avalia a eficiência global do gasto público, em especial no Brasil. De fato, em artigo recente, ISABEL NARBÓN PERPIÑÁ e KRISTOFF DE WITTE revisaram a literatura existente sobre a eficiência de governos locais e,

a partir dos dados de quase uma centena de artigos, elaboraram um gráfico que adaptamos da seguinte forma⁹⁹⁰:

GRÁFICO 1 – ESCORES DE EFICIÊNCIA MÉDIOS POR PAÍS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS



Adaptado de: PERPIÑÁ e WITTE (2017, p. 437)

Note-se que a eficiência média dos serviços públicos brasileiros, segundo a referida revisão de literatura, está em torno justamente de 0,7 pontos da fronteira de eficiência, o que significa que o índice de eficiência está em torno de 0,3 pontos, sugerindo que demonstrar que outras unidades desem-

⁹⁹⁰ *Local Governments' Efficiency: A systematic literature review—part I* (Eficiência dos Governos Locais: Uma revisão Sistemática da Literatura, parte 1), in INTERNATIONAL FEDERATION OF OPERATIONAL RESEARCH SOCIETIES (Federação Internacional das Sociedades de Pesquisa Operacional), *International Transactions in Operational Research* (Transações Internacionais na Pesquisa Operacional), p. 437. Outro estudo comparou a eficiência no gasto público de vinte e três países desenvolvidos e demonstrou que, na média, os países da União Europeia têm um índice de eficiência no aproveitamento dos insumos de 0,73, o que significa que eles poderiam obter o mesmo nível de *outputs* utilizando apenas 73% dos insumos de que atualmente se utilizam, além de poder consumir apenas 35% do PIB, em lugar dos quase 50% que consomem – ANTÓNIO AFONSO, LUDGER SCHUKNECHT e VITO TANZI, *Public Sector Efficiency: An international comparison* (Eficiência do Setor Público: Uma comparação internacional), in EUROPEAN CENTRAL BANK (Banco Central Europeu), *Working Paper Series* (Séries de Papeis de Trabalho), *Working Paper* (Papel de Trabalho) n. 242, p. 23.

penharam atividade administrativa semelhante com um custo unitário pelo menos 30% (trinta por cento) menor é suficiente para, em face dos critérios do artigo 70 da Constituição, afastar a presunção de legitimidade do gasto público e, por via de consequência, impor ao ente tributante o ônus de demonstrar que o valor por ele adotado para a taxa é servil a esses parâmetros constitucionais.

4.4.4.3.4. Variações decorrentes da escolha da(s) unidade(s) de atuação

A última razão pela qual é difícil medir a razoabilidade do custo unitário adotado pelo legislador para compor a base de cálculo da taxa está em que há certa margem de discricionariedade na eleição do dado em função do qual ele será calculado. Do ponto de vista administrativo, a escolha normalmente depende das finalidades da gestão, pelo que não há uma diretriz normativa muito objetiva a esse respeito. A NBC TSP n. 34 é lacônica no tratamento do tema, limitando-se a dizer que, para determinar o custo unitário, deve-se promover a “... *identificação da variável física*...” do serviço.

Ocorre que um mesmo serviço pode ser medido de várias formas. O custo unitário do serviço de abastecimento de água pode ser determinado, por exemplo, em função do volume de água fornecido, do número de residências atendido, da distância coberta pela tubulação até cada casa, e assim por diante. Embora pareça mais lógico medir a extensão do atendimento em função do consumo de água, numa situação em que não fosse possível instalar um relógio medidor em cada unidade consumidora, algum dos outros critérios poderia ser utilizado sem violar a igualdade. E com grande parte das atividades administrativas passa-se situação semelhante.

Possivelmente em razão disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem apresentado grande dificuldade em determinar quando a unidade de custo unitário escolhida para a definição do valor de uma taxa é e quando ela não é convergente com a premissa de que a base de cálculo do tributo deve corresponder ao custo da atividade administrativa. As soluções encontradas nos julgados parecem movidas por um grande casuísmo. Embora haja uma diretriz geral no sentido de que os dados atinentes aos contribuintes

só poderiam ser levados em conta na fixação do valor da taxa quando tendentes a ensejar aumento do custo estatal, o tribunal não deixa claros os critérios para determinar em que situações isso basta e em que casos isso não é suficiente para autorizar a adoção do parâmetro como índice de cálculo da taxa.

Ilustremos a celeuma com alguns exemplos.

O STF admite, por exemplo, calcular: (i) a taxa de coleta de lixo, em função da área construída do imóvel atendido, por reputar razoável presumir “... *que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor*”⁹⁹¹; (ii) a taxa de fiscalização sobre a atividade florestal, em função do volume e da espécie de produto vistoriado, porque isso indicaria a “... *extensão e... intensidade da ação extrativista sob controle...*”⁹⁹²; (iii) a “taxa de classificação de produtos vegetais”, em função da “... *quantidade do produto a ser classificado...*”, porque, “... *quanto maior essa grandeza, maior o custo da atividade prestada pelo Estado*”⁹⁹³; (iv) a taxa de fiscalização ambiental, em função da receita bruta da empresa alvo da fiscalização, porque uma atividade econômica mais robusta favoreceria o aumento na intensidade da atividade de polícia⁹⁹⁴; (v) as custas forenses, em função do valor da causa, porque “... *causas com valores... mais expressivos... [são] presumivelmente mais complexas*” (adaptamos, nos colchetes)⁹⁹⁵; e (vi) as taxas de fiscalização ambiental sobre a produção de energia elétrica, a utilização de recursos hídricos, ou a extração mineral, em função da quantidade produzida ou utilizada, porque, “... *quanto*

⁹⁹¹ **Recurso Extraordinário n. 232.393**, rel. Min. Carlos Velloso, 12 ago. 1999, p. 10. O Ministro Marco Aurélio ponderou que a extensão do imóvel não conduz, por si só, ao maior trabalho na coleta de lixo, havendo que examinar, por exemplo, “... *a atividade que se desenvolva no imóvel...*” para aferir a pertinência entre o critério de cálculo e o custo da atividade administrativa; porém, o Min. Sepúlveda Pertence, reforçando a posição do relator, apontou a “... *impossibilidade de dosimetria individual do custo do serviço...*”, e defendeu que a inferência legal de maior custo em função da metragem seria válida, já que corresponde “... *àquilo que normalmente ocorre*”.

⁹⁹² **Recurso Extraordinário n. 239.397**, rel. Min. Ilmar Galvão, 21 mar. 2020, p. 8.

⁹⁹³ **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 491.216**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 27 nov. 2007, p. 1.

⁹⁹⁴ **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 738.944**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 11 mar. 2014, p. 1-6. No mesmo sentido, no ano seguinte: **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 896.740**, rel. Min. Luiz Fux, 29 set. 2015, p. 1-9.

⁹⁹⁵ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.330**, rel. Min. Alexandre de Moraes, 16 jun. 2020, p. 26. Na mesma linha, dizendo que, nas causas de “... *grande vulto econômico e alta complexidade técnica...*, há pertinência entre o valor das custas e o custo do serviço judicial prestado” – **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.063**, rel. Min. Edson Fachin, 6 jun. 2022, p. 31.

maior a energia elétrica gerada...”, ou “... o volume hídrico utilizado...”, ou “...a quantidade de minério extraído...”, “... maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento...”, aumentando “... o grau de controle e fiscalização...” e o “... dispêndio de recursos públicos com a fiscalização dos contribuintes”⁹⁹⁶.

Ao mesmo tempo, contudo, a Corte considera que não se pode calcular: (i) a taxa de instalação, localização e funcionamento de estabelecimentos, em função da natureza da atividade por eles desenvolvida e do número de empregados, porque “... *um açougue... com apenas um empregado pode dar mais trabalho à fiscalização do que um escritório com cinco ou seis empregados*”⁹⁹⁷; (ii) a taxa de combate a sinistros, em função da metragem do imóvel, porque “... *não se consegue extrair uma relação direta entre a área de um imóvel e a respectiva suscetibilidade a sofrer sinistros...*”⁹⁹⁸; (iii) a taxa pela alteração do registro e expedição de certificado do veículo, em função do “...*tipo, ... potência e ... ano de fabricação...*”, porque tais elementos “... *em nada vinculam a alteração burocrática de registro e a expedição do certificado decorrente da transferência da propriedade...*”⁹⁹⁹; (iv) a taxa de fiscalização sobre a atividade petrolífera, em função do número de barris de petróleo ex-

⁹⁹⁶ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.489**, rel. Min. Roberto Barroso, 24 fev. 2021, p. 1-2; **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.374**, rel. Min. Roberto Barroso, 24 fev. 2021, p. 1-2. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.785**, rel. Min. Edson Fachin, 1º ago. 2022, p. 3.

⁹⁹⁷ **Recurso Extraordinário n. 554.951**, rel. Min. Dias Toffoli, 15 out. 2013, p. 12. Em 2014, o mesmo ministro relatou caso semelhante, com a mesma conclusão: **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 744.804**, rel. Min. Dias Toffoli, 5 ago. 2014, p. 1-9. O mesmo tema voltou a ser analisado em 2017, agora pela Segunda Turma, com conclusão no mesmo sentido – **Agravo em Recurso Extraordinário n. 990.914**, rel. Min. Dias Toffoli, 20 jun. 2017, p. 1-13. Em 2018, mais um precedente na mesma linha: **Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.067.210**, rel. Min. Dias Toffoli, 27 abr. 2018, p. 1-10.

⁹⁹⁸ **Recurso Extraordinário n. 643.247**, rel. Min. Marco Aurélio, 1º ago. 2017, p. 18. A minoria, composta pelos Ministros Luiz Fux, Dias Toffoli, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes defendeu, em contrapartida, ser “... *proporcional e razoável pensar que o valor da taxa em questão varia conforme a área construída do prédio*”, por haver “... *uma presunção geral de que, quanto maior for a área do imóvel, maior a probabilidade de haver incêndios e sinistros de maiores proporções...*” – *Ibid.*, p. 47.

⁹⁹⁹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.775**, rel. Min. Carmen Lúcia, 20 abr. 2020, p. 13-14.

traídos, porque a quantidade produzida não indica “... *uma atividade de fiscalização mais pronunciada*”¹⁰⁰⁰; e (v) as custas forenses ou emolumentos devidos a notários e registradores, em função “... *do valor alusivo ao monte-mor, da causa, dos bens inventariados, dos ativos apurados e contratados e do terreno*”, porque os dados escolhidos “... *não satisfaz[em] o liame entre o custo do serviço público prestado e as balizas do tributo*” (adaptamos, nos colchetes)¹⁰⁰¹.

Não se consegue extrair, desses julgados, uma diretriz uniforme no sentido de qual seria o critério adequado para apontar quando um dado relativo ao contribuinte poderia e quando não poderia balizar o valor da taxa. FERNANDO FACURY SCAFF traduz bem a incompreensão, perguntando: “*Por que usar como base de cálculo ‘barris de petróleo’ é inconstitucional e usar ‘toneladas de minério’ é constitucional?*”¹⁰⁰². Poderíamos repetir a indagação com a oposição entre os emolumentos do foro extrajudicial e a taxa judiciária: por que não haveria relação entre o valor do ato a ser objeto da atuação do notário ou do registrador, mas haveria relação entre o valor da causa e a taxa judiciária?

Pensamos que o que tem dificultado o exame, pela Suprema Corte, da idoneidade da(s) unidade(s) escolhida(s) pelo legislador para fazer variar o valor da taxa, é o fato de os julgados não levarem em conta a noção de “custo unitário”, a qual faz evidente que apenas as unidades capazes de medir os resultados (*outputs*) da ação do Estado, digam ou não respeito a algum dado do contribuinte, é que podem variar de forma diretamente proporcional à intensidade dessa atuação. É dizer, o custo unitário de uma atividade administrativa, que deve balizar o valor da taxa, deve sempre ser estabelecido em função de um resultado da ação estatal, sendo meramente acidental a relação entre esse *output* e algum dado do contribuinte. Elementos relativos ao contribuinte,

¹⁰⁰⁰ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480**, rel. Min. A. de Moraes, 20 abr. 2020, p. 43.

¹⁰⁰¹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.040**, rel. Min. Marco Aurélio, 29 mai. 2020, p. 1-2. Houve, porém, votos contrários, no sentido da perda de objeto da ação, e no sentido de que a jurisprudência do STF vem admitindo a fixação de taxa judiciária com base no valor da causa, desde que fixado um limite – *Ibid.*, p. 19-29.

¹⁰⁰² **O STF e a Irrazoável Equivalência Financeira das Taxas de Fiscalização**, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-19/justica-tributaria-stf-irrazoavel-equivalencia-financeira-taxas-fiscalizacao/>, acesso em: 8 jul. 2025.

mas que não sejam capazes de medir a ação estatal, ainda que possam influenciar a intensidade da atuação do Poder Público, não podem ser utilizados como base para o cálculo do custo unitário.

Um exemplo talvez ajude a aclarar o que queremos dizer.

O custo unitário do serviço de coleta de lixo somente pode ser definido em função de um dado capaz de mensurar a ação estatal, como, *v.g.*, (i) o número de unidades residenciais atendidas; (ii) a tonelagem de resíduos coletada; (iii) o volume de lixo recolhido; (iv) a quilometragem percorrida pela frota; entre outras possibilidades. O ente tributante pode até segregar o serviço em diferentes classes, a partir de dados relativos ao contribuinte, mas não pode calcular o custo unitário da atividade estatal em função desses dados, porque eles simplesmente não são capazes de mensurar a ação estatal, ainda que possam indicar uma maior ou menor tendência de aumento do custo unitário.

No nosso exemplo, o ente tributante pode, *e.g.*, distinguir os imóveis servidos pela coleta de lixo: a) em razão da natureza de seu uso (*v.g.* residencial, comercial ou industrial), sob o argumento de que imóveis de cada uma dessas categorias costumam gerar volumes diferentes de resíduos; b) em função da localização, sob o argumento de que imóveis em áreas mais centrais são servidos por coleta diária, ao passo que as periferias são servidas apenas em dias alternados; c) em função do número de pessoas que nele residem, dado que um número maior de residentes tende a levar a uma maior produção de resíduos; e assim por diante; porém simplesmente não é possível *medir* a atuação estatal a partir desses dados. O que a unidade administrativa pode efetivamente fazer, se quiser tornar a tributação mais justa e refinada, é calcular o custo unitário para cada uma dessas diferentes classes de ações. Haveria, assim, um custo unitário da coleta de lixo para os imóveis residenciais, outro para os comerciais, e outro para os industriais; um para os imóveis mais centrais e outro(s) para os mais periféricos; um para os imóveis não ocupados, outro para os ocupados por até duas pessoas e outro para os ocupados por mais; e assim por diante. Porém, nessas hipóteses, salvo incrível coincidência, o custo individual para cada classe de bens não variará *linearmente* em função desses fatores, pelo que a lei que promova artificialmente essa variação linear, fazendo o custo individual variar em função de um multiplicador associado a

esse critério, não poderá ser considerada conforme à determinação de razoável equivalência da base de cálculo da taxa ao custo da atuação estatal.

Corrobora-o a doutrina de HUMBERTO ÁVILA. Segundo o autor, além de a atividade administrativa estar individualmente relacionada ao contribuinte (“imputabilidade individual”), de os custos a serem financiados pelo contribuinte não estarem entre os que surgiriam independentemente da ação estatal a ele referida (“causalidade de custos”) e de haver uma relação de pertinência lógica (correlação) entre o elemento mensurador eleito pela lei e a maior ou menor intensidade da ação estatal (“congruência”), a relação entre o elemento mensurador e a maior ou menor intensidade da ação estatal deve ser, também, *proporcional*, o que o autor, com base na doutrina alemã, chama de “equivalência”¹⁰⁰³.

Em relação aos critérios da “imputabilidade individual” e da “causalidade de custos”, o STF os tem geralmente examinado, como já observado, sob a perspectiva da exigência de divisibilidade da ação estatal e da avaliação da destinação do produto da arrecadação, isto é, mediante a análise da própria hipótese de incidência. Ao critério da “congruência”, a Corte também costuma dar atenção, ao exigir que a base de cálculo da taxa, ou o seu valor, só variem em função de dados inerentes ao contribuinte quando eles constituírem fatores em razão dos quais se pode razoavelmente esperar que variem os custos da atividade estatal, como se observou ao comentar a súmula vinculante n. 29.

O que não costuma ser examinado pelo STF é a exigência de *proporcionalidade* entre a variação do custo da atividade estatal e o dado relativo ao contribuinte, isto é, a exigência de que haja não só uma relação fundada, mas também uma relação *linear*, de direta proporcionalidade, entre o dado eleito para a mensuração e o custo da atividade estatal. A avaliação da Corte tende a cessar no exame da congruência.

É o que ocorre, por exemplo, quando se argumenta que causas mais complexas, ou com valor da causa mais elevado, presumivelmente darão azo a uma atividade judiciária e jurisdicional mais intensa, o que autorizaria a cobrança da taxa judiciária em um maior montante. Além de não se demonstrar a validade dessa premissa – a partir, por exemplo, de dados estatísticos

¹⁰⁰³ As Taxas e sua Mensuração, *op. cit.*, p. 37-44.

capazes de indicar que ações com valor da causa maior tendem a durar mais, ou a ensejar a prática de atos jurisdicionais mais numerosos, ou mais complexos – não há, por parte da Corte, esforço algum no sentido de demonstrar a relação proporcional que haveria entre o aumento do valor da causa e o aumento do custo da atividade estatal, que pudesse justificar a sua adoção como fator de variação do custo unitário.

Mesmo assim, é possível observar alguns casos em que o STF efetivamente exigiu a direta proporcionalidade entre a variação do dado escolhido pela lei e o aumento do custo estatal para legitimar o valor da taxa. Foi o que se verificou, por exemplo, nos julgados em que decidiu que a área ocupada pelo estabelecimento comercial a ser fiscalizado constituiria uma medida idônea para a quantificação de uma taxa de renovação de licença de funcionamento, em razão de possuir “... *relação direta e proporcional ao custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia*”¹⁰⁰⁴.

Além disso, conhecemos pelo menos um precedente em que o STF decidiu que mais uma diferenciação deveria ser feita pelo legislador ao estabelecer o valor da taxa, para que ela fosse válida. Em fevereiro de 2021, ao examinar recurso interposto pelos Correios, a Corte concluiu que o valor das taxas de fiscalização de estabelecimentos não se poderia basear, isoladamente, no tipo de atividade neles realizada, devendo diferenciá-los, também, em função da área ocupada, pois, na Empresa de Correios e Telégrafos, “...*há uma diversidade de estabelecimentos [com...] características muito distintas, inclusive quanto ao tamanho*”, sendo certo que “... *o pequeno [estabelecimento] demanda menor atividade de controle, vigilância ou fiscalização...*” (inserimos, nos colchetes)¹⁰⁰⁵. Também nesse caso, o STF intuiu a necessidade de a taxa ser graduada em função de um critério diretamente proporcional à intensidade da atividade de fiscalização, ainda que relativo ao contribuinte – a área do imóvel em que se realiza a atividade a ser fiscalizada – e não de um fator capaz apenas de influenciá-la (o tipo de atividade).

¹⁰⁰⁴ **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 856.185**, rel. Min. Roberto Barroso, 4 ago. 2015, p. 10; **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 906.257**, rel. Min. Gilmar Mendes, 8 mar. 2016, 1-5.

¹⁰⁰⁵ **Embargos de Divergência no Agravo Regimental, no Agravo em Recurso Extraordinário n. 906.203**, rel. Min. Dias Toffoli, 17 fev. 2021, p. 11.

Pensamos, por isso, que deve ser entendido como indício de desrespeito à cobertura especial de custos, a ensejar a inversão do ônus da prova em desfavor da Fazenda Pública, o emprego, pela lei, de critério inidôneo para a determinação do custo unitário da atividade estatal, mesmo quando ele for apto a indicar uma tendência de maior intensidade da ação administrativa.

4.4.4.3.5. Últimas considerações

Em todas as hipóteses cogitadas, ao que nos parece, a solução mais adequada passa por avaliar os dados concretos do problema e examinar em que medida a taxa é excessiva, em lugar de simplesmente resolver a questão sob o prisma do “tudo ou nada”, isto é, dizendo válida ou inválida a exação.

Poder-se-ia objetar com a eventual impraticabilidade desse proceder. Contudo, a prova de que é plenamente viável promover o controle do valor da taxa a partir do custo unitário concreto é dada pela própria jurisprudência do STF, que, em pelo menos dois precedentes, efetivamente tomou essa grandeza como parâmetro para avaliar a conformidade do *quantum* de uma taxa com as diretrizes constitucionais.

Em 2003, embora tenha indeferido o pedido de tutela cautelar por ausência de *periculum in mora*, o Pleno considerou verossímil o argumento de que uma “taxa de expediente”, cobrada, das seguradoras beneficiadas pelo seguro DPVAT, pela emissão das guias e pelo fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos, violava a determinação de razoável equivalência entre o custo da atividade e o valor da taxa, por conta de sua excessividade. Interessante notar que a alegação de excesso, naquele caso, baseou-se em pareceres técnicos, que apontavam ser o valor cobrado “... *incomparavelmente maior do que os custos dos serviços que a ela correspondem*”. Para um dos estudos, o custo do serviço por ato era de R\$ 0,000319 (trezentos e

dezenove milionésimos de real); para outro, de “*um milionésimo de centavo*”¹⁰⁰⁶; no entanto, a Administração cobrava, pelo serviço, nada menos que R\$ 10,00 (dez reais) por veículo, ou seja, muitas vezes mais¹⁰⁰⁷.

Em junho de 2021, a Corte reputou constitucional a “Taxa de Registro de Contratos”, devida ao DETRAN/PR pelo registro de instrumentos como os referentes ao financiamento de veículos. O caso é interessante porque houve debate, no Legislativo e no Judiciário, a respeito do valor da taxa. Alguns parlamentares argumentaram que o valor de R\$ 173,37 (cento e setenta e três reais e trinta e sete centavos) por ato era excessivo, pois o custo unitário estimado da atuação era de R\$ 34,50 (trinta e quatro reais e cinquenta centavos). Nas informações, o Governador argumentou que estava havendo, na verdade, uma redução do valor até então pago, que era de R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais), e que esse montante estava abaixo do cobrado por outras unidades federativas para atuação equivalente. O voto condutor pontuou que “... *estudos técnicos elaborados pelo Detran/PR...*” apontaram o montante de R\$ 143,63 (cento e quarenta e três reais e sessenta e três centavos) como “... *razoável para a remuneração total do serviço, incluídos... o trabalho das empresas credenciadas e o do Detran/PR*”, e concluiu que, “...*pelo lapso temporal e inflacionário...*” entre os estudos (2019) e a vigência da lei (março de 2021), o valor de R\$ 173,37 (cento e setenta e três reais e trinta e sete centavos) era condizente com o custo¹⁰⁰⁸.

Esses casos têm, é claro, duas peculiaridades que facilitaram a avaliação da Corte: em ambos (i) havia dados concretos, elaborados a partir de estudos técnicos, para examinar a conformidade do valor da taxa com as diretrizes constitucionais; e (ii) a unidade de medida, a que se vinculava o valor “fixo” da taxa, era simplesmente o número de atos administrativos praticados, de modo que não havia necessidade de promover a sua multiplicação por algum fator para chegar à base de cálculo. Mas mesmo se não se estiver diante

¹⁰⁰⁶ **Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551-MG**, rel. Min. Celso de Mello, 2 abr. 2003, p. 6-7.

¹⁰⁰⁷ O trabalho de DONOVAN LESSA, de 2019, considera esse o “... *O único caso... no qual foi feito um exame concreto da razoável equivalência...*” – **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 170.

¹⁰⁰⁸ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.737**, rel. Min. Carmen Lúcia, 8 jun. 2021, p. 23-26.

de um quadro assim tão claro, será possível concluir – ou ao menos pressupor – que o valor cobrado é excessivo se o contribuinte conseguir demonstrar:

- (i) a incompatibilidade entre o custo total, o número de unidades de atuação levadas a cabo e o valor apontado, pela lei, como custo unitário;
- (ii) que solicitou os dados necessários para o exame da razoabilidade do custo unitário apontado na lei, mas a Administração deixou, injustamente, de prestar as informações requeridas;
- (iii) que outras unidades administrativas comparáveis cobram, por serviços semelhantes, taxas de valor inferior em pelo menos 30% (trinta por cento);
- (iv) que a lei empregou, como critério de determinação da base de cálculo, fator inidôneo para *medir* a ação estatal – e, portanto, para servir de divisor do custo total, com vistas à determinação do custo unitário – ainda que apto a indicar uma tendência de maior intensidade da atuação estatal.

Nesses casos, ao que nos parece, seria perfeitamente justificável afastar a presunção de legitimidade e constitucionalidade que repousa sobre os atos normativos e sobre os atos da Administração, conferindo ao ente público, forte no artigo 373, §1º, do Código de Processo Civil, o ônus de demonstrar que os parâmetros quantitativos da taxa estão em consonância com os que balizaram a elaboração da proposta orçamentária, e que estes, por sua vez, estão em conformidade com os dados de que a Administração dispõe para mensurar e gerenciar os seus custos.

4.5. AS TAXAS E A EXTRAFISCALIDADE: POSSIBILIDADES E LIMITES

4.5.1. Introdução

Finalmente, para cumprir com o que nos havíamos disposto, cabe avaliar em que medida a presença de “... *efeitos e fins alheios à fiscalidade...*”

– isto é, externos ao objetivo de custear despesas e repartir o respectivo encargo entre os contribuintes – poderia interferir nos limites impostos e possibilidades franqueadas ao legislador para determinar o *quantum* das taxas¹⁰⁰⁹.

O emprego de normas tributárias com fins distintos dos de arrecadar e repartir encargos, mediante o agravamento ou desoneração da situação do contribuinte em relação aos seus pares, remonta à Antiguidade¹⁰¹⁰. Apesar disso, apenas com a obra de ADOLPH WAGNER, datada do fim do século XIX, é que efetivamente se iniciou o desenvolvimento de uma teoria da extrafiscalidade.

WAGNER era um ferrenho crítico do liberalismo e um defensor da ideia, contrária à predominante em sua época, de que os tributos não deveriam ser neutros, mas sim servir de instrumento para o Estado promover a correção de distorções sociais e do mercado¹⁰¹¹. O autor alemão defendeu, em suma, “...a função de conformação político-social... e de indução... do direito tributário como exercício legítimo de uma faceta do poder estatal”¹⁰¹².

Essa visão grassou nos anos seguintes, a ponto de, já em 1904, a Suprema Corte dos Estados Unidos reputar válida a distinção legal entre a tributação da margarina e da manteiga – aquela mais gravosa do que esta – por razões extrafiscais, relacionadas à proteção da saúde¹⁰¹³.

Hoje, a geração de efeitos distintos do arrecadatário é vista como um fenômeno inevitável da atividade tributária. Embora ainda haja quem pretenda traçar uma rígida dicotomia entre os tributos fiscais e os extrafiscais, rudimentos de microeconomia bastam para notar que não há tributo inteiramente neutro, *i.e.*, não há tributo que não interfira nas escolhas do contribuinte,

¹⁰⁰⁹ ANDREI PITTEN VELLOSO, **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 292.

¹⁰¹⁰ SCHOUERI dá conta da criação, em 184 a.C., de imposto cujo objetivo era reduzir a influência helênica em Roma, mediante a oneração de artigos de luxo, como obras de arte gregas – **Normas Tributárias Indutoras...**, *op. cit.*, p. 109; SILVIO MEIRA, a seu turno, faz referência à isenção da *capitatio*, que Constantino concedeu aos cristãos com vistas a promover essa religião, e à isenção desse mesmo tributo para os trácios e os ilírios, com o fim de que esses povos lindeiros a territórios bárbaros tivessem melhores condições de enfrentar os inimigos comuns aos romanos – **Direito Tributário Romano**, *op. cit.*, p. 32.

¹⁰¹¹ Como diz JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança ‘neutra’ – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais” – **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 46-47.

¹⁰¹² PEDRO ADAMY, **Origens Teóricas...**, *op. cit.*, p. 355.

¹⁰¹³ ALIOMAR BALEEIRO, **O Direito Tributário da Constituição**, p. 165.

ou que seja inidôneo para as influenciar. Como diz SCHOUERI, a classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais “... *merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau*”; a extrafiscalidade é um “... *fenômeno presente em todas as espécies tributárias*”¹⁰¹⁴.

A diferença, conseqüentemente, é sempre de grau; o tributo será apenas preponderantemente – jamais exclusivamente – fiscal ou extrafiscal.

Não podemos concordar, por isso, com os autores que pretendem negar, *tout court*, a compatibilidade das taxas com a persecução de fins extrafiscais – casos, por exemplo, de IGOR MAULER SANTIAGO, RÉGIS FERNANDES OLIVEIRA, HUMBERTO ÁVILA e AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO¹⁰¹⁵. Se fins e efeitos fiscais e extrafiscais sempre convivem, o exame a ser feito diz unicamente com a extensão em que a presença destes autoriza a mitigação do regime jurídico decorrente daqueles.

Também não podemos aquiescer com a posição de quem defende o entendimento diametralmente oposto. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, por exemplo, sustenta que “*A taxa pode ser exigida com fins extrafiscais, isto é, sem a finalidade precípua de obtenção de receita pública*”, caso em que poderia “... *ser exigida sem que exista uma equivalência entre o seu valor e a prestação do Estado*”¹⁰¹⁶. VITÓRIA MOTA ZOCATELLI e LISE TUPIASSÚ igualmente entendem que, presente a finalidade extrafiscal, a taxa extrafiscal poderia exceder o limite do custo (contábil) da atividade de polícia, em razão da necessidade de levar em conta “... *não apenas os custos internos da ativi-*

¹⁰¹⁴ **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 152 e 196.

¹⁰¹⁵ Para IGOR MAULER SANTIAGO, “... *repelem as taxas qualquer utilização extrafiscal, virtude própria aos impostos justamente por não sujeitos a teto inflexível*” – *Praticabilidade e Razoabilidade...*, *op. cit.*, p. 295; para RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “*Como a possibilidade jurídica da cobrança da taxa está relacionada ao custo da atividade desenvolvida em relação a alguém, não se pode falar em seu uso extrafiscal*” – **Taxas de Polícia**, *op. cit.*, p. 69; para HUMBERTO ÁVILA, “... *as taxas possuem caráter retributivo da ação estatal...*”, o que significa “... *tanto que... devem ser retributivas quanto que... não devem possuir finalidade extrafiscal*” – **Sistema Constitucional Tributário**, *op. cit.*, p. 401; e para AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, “*O uso da taxa para finalidades extrafiscais é aceito por poucos doutrinadores, não me parecendo compatível a finalidade própria da taxa com a extrafiscalidade*” – **Taxa...**, *op. cit.*, p. 77.

¹⁰¹⁶ **Doutrina e Prática...**, *op. cit.*, p. 238-239.

*dade fiscalizatória, mas especialmente a necessidade de promoção da internalização dos custos externos gerados pela atividade*¹⁰¹⁷. Na mesma linha é o pensamento de FABIANA DE ARAÚJO PEREIRA PESSANHA¹⁰¹⁸.

Nem mesmo podemos concordar com a posição intermediária de CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e HENDRICK PINHEIRO, para quem as taxas “... *não são compatíveis com as técnicas de agravamento, mas apenas com os benefícios fiscais, pois é de sua própria estrutura a limitação do valor pago ao custo da atividade prestada pelo Estado*”¹⁰¹⁹.

A nosso ver, as três posições assentam-se em erros de premissa.

Os que consideram que a simples presença de fins extrafiscais autorizaria a mitigação (quase) completa do regime jurídico próprio das taxas ignoram as limitações estruturais e funcionais ditadas pelas regras que outorgam competência para a sua instituição. Se, do ponto de vista estrutural, as taxas são tributos cuja hipótese de incidência descreve uma ação estatal, então a base de cálculo não pode ser distinta do custo dessa atuação estatal; e se, do ponto de vista funcional, elas se distinguem dos demais tributos por servir à cobertura de despesas especificamente referidas ao contribuinte, então não se pode, sem lhes negar a natureza de taxa, manejar os seus aspectos quantitativos, para além das balizas da cobertura geral e da cobertura especial de custos. Como resume ANDREI PITTEN VELLOSO, “... *há de se preservar, até mesmo na imposição extrafiscal, a estrutura e a função típica dos tributos...*”¹⁰²⁰.

Os que negam, pura e simplesmente, a possibilidade de a taxa servir a fins extrafiscais, ou que consideram impossível empregá-la para o desestímulo de condutas, fazem-no ou por desconsiderar que a própria instituição de uma taxa já pode ter efeitos dissuasórios sobre o comportamento do contribuinte, ou por entender, erroneamente, que o seu manejo, para fins distintos

¹⁰¹⁷ A Crise da Taxa Minerária..., *op. cit.*, p. 41.

¹⁰¹⁸ Segundo a autora, conforme posição do STF, que ela endossa, “... *a proporcionalidade, no caso das taxas minerárias, deve ser apreciada em um contexto mais amplo, considerando não apenas o aspecto fiscal, mas também as externalidades negativas da atividade, mormente os impactos ambientais e a complexidade da atuação estatal necessária à sua regulação*” – Insegurança Jurídica na Definição da Base de Cálculo de Taxas e os Desafios ao Financiamento da Fiscalização da Atividade Mineradora, **Direito Tributário Atual**, v. 61, p. 94.

¹⁰¹⁹ Igualdade e Equivalência..., *op. cit.*, p. 352.

¹⁰²⁰ **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 313.

do da repartição do encargo de custear a atividade administrativa ensejadora da exação, dependeria, sempre, do desvirtuamento da hipótese de incidência ou da base de cálculo – o que, a seu turno, decorre de uma compreensão inadequada a respeito dos papéis que cabem, nessa espécie tributária, à base de cálculo e à alíquota.

A nosso ver, há duas formas de aplicar a extrafiscalidade às taxas sem desrespeitar os limites estruturais e funcionais impostos pelas respectivas regras de competência: (i) a primeira é fazer variar a intensidade do próprio fato descrito na hipótese de incidência, ou seja, aplicar o próprio critério da equivalência ao custo; (ii) a segunda é fazer variar a alíquota, para além ou aquém da “alíquota-padrão” – a qual, lembremos, nem sempre equivalerá a 100% (cem por cento) do custo individual, dado que o Poder Público pode muito bem optar por custear com taxas apenas parte dos gastos inerentes ao exercício da atividade administrativa.

Examinemos cada uma dessas hipóteses separadamente.

4.5.2. Quando a finalidade extrafiscal é promovida por meio do critério da equivalência ao custo

A primeira alternativa de que dispõe o legislador para incentivar ou desincentivar uma conduta por meio das taxas é fazê-lo por meio da própria instituição do tributo, ou pela graduação da intensidade da atividade estatal descrita na respectiva hipótese de incidência.

Como aponta BUSSAMARA, muitas vezes “... a própria cobrança total da taxa... já assume uma função extrafiscal...”, pois o só fato de ter de pagá-la “... já é suficiente para fazer os administrados recuarem quanto... [às] atividades ou condutas...” que se deseja desestimular (adaptamos, nos colchetes). Por exemplo, a taxa de polícia cobrada “... em contrapartida da autorização para que uma arma de fogo seja portada já é obstáculo a ser considerado pelo administrado de forma a poder fazê-lo desistir dessa conduta...”¹⁰²¹.

¹⁰²¹ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 152.

Taxas de serviços públicos, em especial as que podem ser cobradas por serviços apenas postos à disposição, igualmente se podem prestar ao fomento de fins extrafiscais. As taxas que visam a custear o serviço de saneamento, ou a coleta de lixo, por exemplo, por sua simples existência, desestimulam a prática de condutas contrárias (ou menos conformes) à proteção do meio ambiente, como a utilização de fossas sépticas e o descarte indevido ou incineração de resíduos sólidos. Afinal, o contribuinte obrigado a pagar pelo serviço, ainda que dele não faça uso, tende a preferir utilizá-lo efetivamente.

Não apenas a prática, pura e simples, da atividade estatal, mas também a intensidade com que ela é praticada pode gerar efeitos extrafiscais. Se, por exemplo, o ente tributante pretende desestimular uma atividade nociva ao meio ambiente, pode tornar muito rigorosa – e, por isso, muito mais custosa – a atividade de polícia que sobre ela recai, o que fará não apenas os aspectos administrativos da atuação estatal – a submissão a ritos burocráticos rigorosos, o inconveniente da inspeção frequente, o receio de incorrer em ilícito e ser apenado *etc.* – mas também os efeitos tributários daí decorrentes terem efeitos dissuasórios da conduta indesejada. Entendemos, porém, que é apenas nessa medida, a da cobertura geral do custo da atividade de fiscalização, que se pode pensar em “internalizar externalidades” geradas pela atividade poluidora por meio do manejo de taxas. Avançar para além disso é imputar a um contribuinte, ou grupo de contribuintes, injustificadamente, custos a que não deram causa, ou, ao menos, não deram causa em maior proporção do que o fez o restante da coletividade. Corresponde, por isso, a uma violação da igualdade material tributária.

Há quem entenda que aí não estaria presente, exatamente, o fenômeno da extrafiscalidade, pois não seria propriamente o tributo, mas a atividade que lhe dá ensejo, a gerar a indução ou o desestímulo a um comportamento. É o caso de DONOVAN MAZZA LESSA, para quem “... *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-la*”; no entendimento do autor, numa situação dessas,

*“...o que estará sendo utilizado para dificultar tais atividades é o próprio exercício do poder de polícia, sendo o tributo cobrado uma mera consequência”*¹⁰²². É a leitura, também, de CELSO DE BARROS CORREIA NETO, que, ao tratar das contribuições de melhoria e das taxas ligadas à proteção do meio ambiente, diz não lhe parecer que *“... estejam em jogo verdadeiras normas tributárias indutoras...”*, desde que elas são utilizadas *“... como instrumentos de arrecadação de receitas para o custeio de serviços ou obras que acarretem melhoria do meio ambiente”*. Para o autor, nesses casos, *“... não é o tributo que, de fato desempenha um papel ecológico, mas a atuação estatal que ele custeia”*¹⁰²³. Há, finalmente, quem afirme estar presente, em casos assim, apenas uma extrafiscalidade *lato sensu*, porque a extrafiscalidade em sentido estrito só se verificaria na presença de tratamento diferenciado à luz de parâmetros distintos dos critérios de justiça típicos da espécie tributária. É nesse sentido a doutrina de ANDREI PITTEN VELLOSO¹⁰²⁴.

Trata-se, logo se vê, não propriamente de uma divergência em relação à descrição do conteúdo das normas que compõem o ordenamento, mas de uma disputa em relação a uma definição estipulativa, cujo mérito depende menos do acerto na tradução da mensagem normativa e mais da justificativa dada pelo intérprete para dar nome a um fenômeno. De nossa parte, a justificativa para inserir os casos descritos no âmbito da extrafiscalidade está relacionada ao próprio critério finalístico que distingue a fiscalidade da extrafiscalidade; é dizer, se a extrafiscalidade se define pela persecução de fins alheios – não necessariamente opostos – aos de custear uma despesa pública e repartir encargos entre os contribuintes, o emprego de taxas de polícia ou serviço com o objetivo de desestimular condutas indesejadas subsume-se perfeitamente à noção de extrafiscalidade. Ademais, se a fiscalidade e a extrafiscalidade estão sempre presentes, em maior ou menor grau, em todo e qualquer

¹⁰²² **O Aspecto...**, *op. cit.*, p. 298.

¹⁰²³ **Os Impostos e o Estado de Direito**, *op. cit.*, p. 79.

¹⁰²⁴ Para ele, *“... é mister estabelecer uma... diferenciação entre extrafiscalidade ‘lato’ e ‘stricto sensu’.* Aquela se caracteriza pela simples persecução de fins alheios ao Direito Tributário mediante a tributação, em qualquer grau. Nem sempre se contrapõe aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, haja vista que a busca de fins não fiscais pode operar-se dentro dos espaços que tais princípios concedem ao legislador. Por outro lado, a extrafiscalidade ‘stricto sensu’ pressupõe que a persecução de finalidades não fiscais se efetue de forma preponderante e leva a conflitos com os princípios de justiça tributária” (sic) – **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 293.

tributo, não vemos motivo para afastar, do âmbito de abrangência da última categoria, os casos em que os fins e os efeitos arrecadatários e regulatórios são convergentes e apontam na mesma direção.

Em qualquer caso, é preciso dizer que mesmo esse emprego da extrafiscalidade está sujeito a limites. Como aponta CARRAZZA, “... *não é dado ao Poder Público...*”, por exemplo, “... *manipular abusivamente os serviços públicos ou as diligências que levam ao exercício do poder de polícia, só para incrementar receitas*”¹⁰²⁵. O recrudescimento da ação estatal ensejadora de taxa está sujeito aos mesmos limites que condicionam a prática de qualquer ato administrativo, não podendo o Estado atuar além do necessário para lograr tanto a finalidade de custear a despesa, como de inibir a ação do particular.

É certo, mais uma vez, o magistério de ANDREI PITTEN VELLOSO, para quem, “... *a despeito de ser permitido estabelecer tributos com a finalidade de reduzir a prática de condutas socialmente indesejáveis, não se pode fazê-lo para tornar totalmente proibitiva a prática de condutas lícitas ou para penalizar condutas ilícitas*”, o que torna “... *ilegítimos os tributos estranguladores ou sancionadores*”¹⁰²⁶. “Tributos” dessa natureza excedem os limites da vedação ao emprego de tributo com o efeito de confisco, ou fogem ao próprio conceito constitucional e à definição legal de “tributo”, pelo que estão fora dos limites da competência do ente tributante e, portanto, não podem ser reputados válidos, senão mediante a sua redução a patamares aceitáveis.

4.5.3. A aplicação da finalidade extrafiscal por meio de critério distinto da equivalência ao custo e o seu limite na cobertura individual do custo

4.5.3.1. Introdução

¹⁰²⁵ Curso..., *op. cit.*, p. 544.

¹⁰²⁶ O Princípio da Isonomia..., *op. cit.*, p. 313.

Finalmente, cabe examinar até que ponto é possível deixar de aplicar a igualdade segundo o critério da equivalência ao custo sem violar a regra de competência que autoriza a instituição das taxas, isto é, avaliar “... *em que medida pode o legislador sacrificar a igualdade tributária para prosseguir finalidades estranhas ao sistema*”¹⁰²⁷.

A dúvida é pertinente porque, como aponta HUMBERTO ÁVILA, ao colocá-la “... *em primeiro lugar nas garantias fundamentais, a Constituição atribuiu uma superioridade abstrata à igualdade*”¹⁰²⁸. Em princípio, deve prevalecer o tratamento igual dos contribuintes pela Administração Tributária, o que, no caso das taxas, se deve dar em função da respectiva participação na provocação dos custos que a instituição da exação visa a acobertar.

Como se está diante de um caso de colisão de princípios, isto é, de choque entre finalidades perseguidas pelo ordenamento, o controle da validade da legislação a ser editada passa, primeiro, pela avaliação da própria legitimidade constitucional da finalidade perseguida e, ato contínuo, pela aplicação do postulado da proporcionalidade, pelo qual somente se admite a perseguição de fins extrafiscais quando adequada, necessária e proporcional (em sentido estrito). É o que analisamos nas linhas seguintes.

4.5.3.2. Legitimidade constitucional da finalidade extrafiscal

O primeiro exame a ser feito, ao averiguar a constitucionalidade do emprego da legislação relativa a taxas com finalidade extrafiscal, diz com a constitucionalidade do próprio fim almejado. Como aponta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, na trilha de SÁINZ DE BUJANDA, para serem admitidos, os “... *fins alheios ao quotidiano da fiscalidade devem encontrar nítida e clara consagração constitucional*”¹⁰²⁹.

Para além das finalidades inscritas no artigo 3º do texto constitucional, há autorização constitucional para empregar os tributos, por exemplo, (i)

¹⁰²⁷ SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 144.

¹⁰²⁸ *Teoria da Igualdade...*, op. cit., p. 148.

¹⁰²⁹ A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012..., op. cit., p. 27.

com vistas à promoção da redução das desigualdades regionais e sociais (CF, arts. 3º, III e 170, VII), o que a União inclusive está especificamente autorizada a buscar por meio de “... *incentivos regionais*...” (CF, art. 43, *caput* e §2º; e 151, I, *fine*); (ii) com o objetivo de proteger a soberania nacional (CF, art. 170, I), o que se pode dar, *e.g.*, por meio das taxas de polícia sobre a entrada de pessoas ou bens no País; (iii) para perseguir o pleno emprego (CF, art. 170, VIII), em especial a proteção do mercado de trabalho da mulher (CF, art. 7º, XX), que pode justificar, *v.g.*, a concessão de isenções ou reduções das taxas sobre o licenciamento de instalação e funcionamento relativas a algum setor mais vocacionado para a contratação da força de trabalho feminina; (iv) para defender o meio ambiente (CF, arts. 170, VI; 225; e 145, §3º), (v) proteger a saúde (CF art. 196); (vi) fomentar a cultura, o esporte, o turismo e o desenvolvimento científico e tecnológico (CF, arts. 215, 217 e 218); entre outros.

É, portanto, plenamente possível – embora dentro de limites bem estreitos, de que logo trataremos – discriminar os contribuintes das taxas com vistas a promover redistribuição de renda, fomentar a proteção do meio ambiente, ou perseguir alguma outra finalidade amparada pela Constituição. Se, todavia, não se puder identificar a finalidade extrafiscal perseguida, ou se ela for contrária aos objetivos que a Constituição visa a promover, não será necessário sequer iniciar a aplicação do controle de proporcionalidade para declarar a sua invalidade.

Não se pode, por exemplo, instituir uma taxa, ou fazê-la mais ou menos gravosa, com o objetivo – declarado ou velado – de obstar ou fomentar o exercício de alguma religião, tratando-a de modo distinto das demais. Não se pode, do mesmo modo, isentar ou reduzir a alíquota de uma taxa de licença de localização e funcionamento com o objetivo de fomentar a realização de uma atividade poluidora, em detrimento de atividades com baixo impacto ambiental, diante do mandamento de defesa do meio ambiente – que, aliás, agora integra o próprio sistema tributário nacional e, portanto, deve ser observado até mesmo na tributação promovida com fins predominantemente fiscais (CF, art. 145, §3º, acrescentado pela EC n. 123/2023).

Reconheça-se: nem sempre é fácil identificar a presença de uma finalidade inconstitucional a orientar a edição de leis relativas a tributos, até

porque, normalmente, ela é escamoteada no discurso do legislador. Há, porém, casos em que o descompasso salta aos olhos, como, por exemplo, naqueles em que o STF declarou inconstitucionais leis estaduais que (i) concediam isenções “... *de custas processuais a advogados na execução de seus honorários...*”, sob o entendimento de que “... *viola a igualdade tributária lei que concede isenção de custas judiciais a membros de determinada categoria profissional pelo simples fato de a integrarem ...*”¹⁰³⁰; ou que (ii) isentavam os membros do Ministério Público do pagamento de “... *custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos*” sob o fundamento de que se trata de um “... *injustificado privilégio...*”, concedido “... *pelo simples fato de integrarem a instituição...*”¹⁰³¹.

Sendo, contudo, legítima a finalidade, o que se deverá presumir, cabendo ao contribuinte demonstrar o contrário, o intérprete deverá passar ao controle da intensidade com que se pode admitir o desvio na aplicação do critério fiscal (ordinário) de distinção entre os contribuintes das taxas, fazendo-o por meio do postulado da proporcionalidade, desdobrado nas exigências (i) da adequação, (ii) da necessidade e (iii) da proporcionalidade em sentido estrito.

4.5.3.3 Controle de proporcionalidade

4.5.3.3.1. Adequação

O controle da adequação diz com a averiguação da compatibilidade entre a medida escolhida pelo legislador e a finalidade extrafiscal por ele perseguida. Segundo HUMBERTO ÁVILA, nessa avaliação, o Judiciário não deve ir ao ponto de examinar se a medida é a melhor para a promoção do fim, mas apenas avaliar se ela é adequada para tanto¹⁰³². É o que também sustenta

¹⁰³⁰ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.859**, rel. Min. R. Barroso, 22 fev. 2023, p. 3.

¹⁰³¹ **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.260**, rel. Min. Eros Grau, 29 mar. 2007, p. 6.

¹⁰³² **Teoria dos Princípios**, *op. cit.*, p. 208.

MARTHA TORÍBIO LEÃO, para quem “... só deve haver declaração da inconstitucionalidade por violação à adequação nos casos em que a medida restritiva apresentar-se evidentemente incapaz de atingir a finalidade para a qual foi instituída e não for, de qualquer maneira, plausível e justificável” (sic)¹⁰³³.

Por exemplo, fazer as alíquotas das taxas variarem, dentro de certos limites – que investigaremos na sequência – em função da maior ou menor capacidade contributiva das pessoas sujeitas ao tributo é uma medida certamente adequada ao objetivo extrafiscal de promover redistribuição de renda, com vistas à construção da sociedade fraterna e solidária preconizada pelo programa constitucional. Note-se que não se trata, aqui, de converter a taxa em imposto ou contribuição, fazendo a sua *base de cálculo* variar em função da maior ou menor intensidade do fato signo-presuntivo de riqueza, mas, sim, de fazer a *alíquota* da exação variar em razão desse critério. Trata-se, portanto, da aplicação *extrafiscal* do critério da capacidade contributiva.

Também não se trata, aqui, de proteger o mínimo vital, ou de proscrever o efeito de confisco, pois aquém ou além desses limites, sequer há competência para tributar e, portanto, não cabe ao legislador fazer escolhas. Trata-se, isso sim, de balizar o valor da taxa, dentro da faixa das manifestações de riqueza em que a capacidade econômica se confunde com a capacidade contributiva, em função da presença de um fato-signo presuntivo de riqueza.

É o que ocorre, em nosso entendimento, quando o legislador faz o valor da taxa judiciária, ou dos emolumentos das serventias extrajudiciais, variar em função do valor do ato ou da causa¹⁰³⁴; ou quando faz o valor das taxas de polícia variar em função do porte da empresa, ou da quantidade de minério extraído, ou volume d'água utilizado. O legislador presume a maior ou menor capacidade contributiva do sujeito passivo em função desses fatos-signo pre-

¹⁰³³ **Controle da Extrafiscalidade**, *op. cit.*, p. 141.

¹⁰³⁴ Foi o que, a nosso ver, inferiu CLEUCIO SANTOS NUNES, ao dizer que “... em função das diferenças de renda, nada impede que os valores cobrados a título de taxa possam ser escalonados em razão de benefícios econômicos visados pelos particulares, de modo que beneficiários com maior poder aquisitivo sejam mais onerados com a cobrança da taxa, criando-se um sistema de subsídios cruzados, em que os que pagam mais subsidiam os custos que o Estado tem para atender os usuários de menor renda” – Controvérsias sobre Taxa Judiciária..., *op. cit.*, p. 103.

suntivos de riqueza e gradua as taxas, dentro de certos limites, com fins eminentemente redistributivos, ainda que eventualmente disfarçados sob outra justificativa, como, por exemplo, as de proteger o meio ambiente ou desincentivar a litigância abusiva.

Entendemos, a propósito, que apelar para essas justificativas é desnecessário, desde que a capacidade contributiva pode muito bem, ser efetivamente utilizada como critério para balizar o valor da taxa, segundo fins extrafiscais, desde que atue na faixa entre zero e 100% (cem por cento) do custo individual, limite a partir do qual não há justificativa para tributar mais gravosamente o contribuinte da taxa do que o resto da comunidade.

A propósito, a finalidade de desestimular o abuso do direito de ação certamente pode ser obtida, por exemplo, por meio da elevação linear das custas forenses, até o limite do custo individual, mas decididamente não pode ser alcançada por uma regra de tributação que faça o valor da taxa variar em função do valor da causa. Estabelecer essa medida de graduação somente faria sentido se o objetivo fosse desestimular apenas – ou em maior proporção – o ajuizamento de demandas com valor da causa elevado, e não se o objetivo é desincentivar toda e qualquer ação temerária e, assim, desafogar o Judiciário. Fazer a alíquota das taxas variar em função do valor da causa, sob o pretexto de inibir o abuso do direito de ação, é uma medida que decididamente não passa no teste da adequação.

Situação semelhante, ainda que sem referência expressa ao critério da “adequação”, foi identificada por FELIPE LISBOA GARCIA BORGES, ao analisar a taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA, instituída pela Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000. O autor concluiu que o fato de a TCFA ser uma “... taxa com valores fixos...” torna “... extremamente rígido o sistema de quantificação...”, o que prejudica o objetivo de “... internalização dos custos internos e externos da ação estatal...”, cuja consecução “... demanda a análise do caso concreto para sua correta estimativa”¹⁰³⁵.

¹⁰³⁵ Análise da Constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, n. 3, p. 474.

4.5.3.3.2. Necessidade

O controle de necessidade das normas extrafiscais, a seu turno, está relacionado com a investigação da existência de meios alternativos à tributação, igualmente adequados para promover a finalidade extrafiscal perseguida, e menos restritivos dos direitos e garantias constitucionais ameaçados.

Trata-se de um controle cuja aplicação é ainda mais difícil do que o parâmetro da adequação, pois envolve o dever de o Judiciário respeitar uma certa liberdade de conformação do legislador, pelo que MARTHA TORÍBIO LEÃO defende que o seu emprego “... *não deve ser feito de forma rigorosa*...”. A autora menciona, como exemplo de aplicação desse aspecto do controle de proporcionalidade, o julgamento em que o STF entendeu inconstitucional a previsão legal de prisão do depositário infiel, sob o fundamento de que haveria “...*outros meios, menos restritivos dos direitos fundamentais atingidos, para a proteção do crédito*”¹⁰³⁶.

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA também destaca a maior dificuldade do exame da necessidade em relação ao da adequação, em razão de que o teste por ele preconizado “... *envolve duas análises correlatas*”, a saber: (i) se a alternativa é “igualmente adequada” para fomentar a finalidade; e (ii) se ela é “menos restritiva” em relação ao direito fundamental em jogo. E pondera, com toda a razão, que “*O aplicador do Direito... estará frequentemente diante de hipóteses em que não haverá um mínimo de segurança sobre: a) se os meios são equivalentemente adequados; ou b) se um deles é mesmo menos restritivo que o outro*”¹⁰³⁷.

Trazendo a questão para o campo especificamente tributário, ANDREI PITTEN VELLOSO argumenta que atende o requisito da necessidade, por exemplo, conceder uma desoneração tributária “... *quando a concessão de incentivos financeiros... se revele irracional ou contraproducente, fazendo com que o Estado cobre tributos de um determinado contribuinte para logo em seguida restituí-los*...”¹⁰³⁸.

¹⁰³⁶ **Controle da Extrafiscalidade**, *op. cit.*, p. 143.

¹⁰³⁷ **Teoria dos Direito Fundamentais...**, *op. cit.*, p. 106-108.

¹⁰³⁸ **O Princípio da Isonomia...**, *op. cit.*, p. 315.

Por outro prisma, pode-se, por exemplo, questionar severamente se é necessário recorrer à majoração do valor das custas forenses para lograr o objetivo de desestimular o abuso no recurso dos contribuintes ao Judiciário, tendo em conta que, para atingir essa mesma finalidade, já existem os honorários advocatícios de sucumbência e, também, as multas vinculadas à litigância de má-fé e ao atentado ao exercício da jurisdição (Código de Processo Civil, arts. 79 a 81 e 85, entre outras disposições), sanções que, aliás, já estão vinculadas ou ao valor da causa, ou ao valor do benefício econômico pretendido pelo demandante.

Na mesma linha, de cogitar aplicações concretas para esse postulado da necessidade, pensamos que, mesmo se se admitisse, para argumentar, que a arrecadação das taxas pudesse exceder o custo total e o custo individual da atividade administrativa de fiscalização – como defendem alguns – não se poderia justificar, por exemplo, a criação de uma taxa ambiental, por parte da União, voltada a inibir a “... *produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente*”, desde que ela, agora, dispõe da competência para instituir o chamado “imposto seletivo”, concebido justamente com essa finalidade (CF, art. 150, VIII).

4.5.3.3.3. Proporcionalidade em sentido estrito

Por derradeiro, o controle de proporcionalidade em sentido estrito está relacionado à intensidade da medida escolhida para o tratamento distinto. Para passar pelo teste da proporcionalidade, essa medida deve restringir o direito fundamental cujo afastamento requer apenas no limite do necessário para atingir a finalidade, o que, no plano das taxas, significa limitar, na menor extensão concebível, o direito dos contribuintes a serem tributados na proporção do custo que individualmente geram e na mesma intensidade com que os demais contribuintes da taxa são chamados a recolhê-la.

Não se deve, por exemplo, isentar totalmente uma categoria de contribuintes do pagamento de uma taxa, com fundamento em sua menor capacidade contributiva, se essa capacidade mais reduzida não estiver muito próxima do mínimo vital. Do contrário, o tratamento desigual fundado em critério distinto do que preside a aplicação da isonomia tributária não será aplicado na medida em que menos a restringe.

Por outro lado, é possível promover o agravamento da alíquota para determinada classe de contribuintes, para além da alíquota-padrão, se essa alíquota básica não for de 100% (cem por cento). Se, por exemplo, a alíquota-padrão for de 50% (cinquenta por cento) do custo individual da atividade estatal, nada impede o legislador de estabelecer uma diferenciação entre os contribuintes em função de sua maior ou menor capacidade contributiva, fazendo com que aqueles que a manifestem em maior medida arquem com o custo individual da atividade estatal na sua integralidade, isto é, mediante a aplicação de uma alíquota de até 100% (cem por cento).

Não é possível, todavia, superar o limite do custo individual, por mais valiosas que sejam as razões extrafiscais em que se pretenda fundamentar o tratamento discriminatório. Afinal, como diz BUSSAMARA, *“Ultrapassando o custo, já estamos no campo do confisco”*¹⁰³⁹. E estamos no campo do confisco não porque tributação desse jaez seja necessariamente tendente a esgotar a propriedade do contribuinte, ou impedir o exercício dos direitos ligados à liberdade econômica, mas porque a tributação, na porção excedente ao custo, desvia-se da finalidade que caracteriza o tributo, finalidade essa que compõe a norma de competência que autoriza a sua criação¹⁰⁴⁰.

¹⁰³⁹ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 154.

¹⁰⁴⁰ Vai em linha semelhante o pensamento de LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO: *“... acreditamos ser plausível a instituição de taxa, com conotação extrafiscal. Ressaltamos, contudo, que o montante estabelecido no critério quantitativo da regra-matriz jamais poderá exceder a efetiva despesa do Estado com o exercício do poder de polícia. Se o valor da taxa desborda o custo da atividade do ente tributante, esta taxa, no nosso entender, revelar-se-á ilegal e inconstitucional. (...) será factível, também, estabelecer isenção ou redução na carga tributária do gravame para certo grupo de contribuintes, se o seu objetivo for o de, mediante a desoneração do tributo, fomentar determinada conduta de uma classe específica de sujeitos passivos. Impende reiterar que os demais contribuintes não poderão arcar, sob hipótese alguma, com o ônus que deveria ter sido suportado pelo sujeito passivo isento ou beneficiado com a atenuação. Isso porque o critério quantitativo da taxa há de traduzir a exata dimensão do gasto do Estado, no que concerne ao sujeito passivo, individualmente considerado”* – **Taxa...**, *op. cit.*, p. 62.

Concordamos, no ponto, com a posição de CESAR GUIMARÃES PEREIRA, para quem promover subsídios internos (ou “cruzados”) entre os contribuintes de uma taxa – a reflexão daquele autor, na verdade, dizia respeito às tarifas – “... *limita a noção de solidariedade, ao não colher de toda a coletividade os recursos necessários ao benefício outorgado com base na solidariedade social*”, ou de qualquer outro fim que a norma extrafiscal vise a promover, pelo que não pode ser admitido¹⁰⁴¹.

¹⁰⁴¹A Posição dos Usuários..., *op. cit.*, p. 325.

5. CONCLUSÕES

1 – As taxas compõem uma classe de tributos cuja caracterização ainda é pouco clara. Isso decorre tanto de fatores históricos, como as suas múltiplas origens, quanto de fatores teóricos, como os numerosos critérios sugeridos para as distinguir das exações com que se costumam confundir.

2 – As teorias sobre as taxas cunhadas no seio da Ciência das Finanças atentavam ora para as características da hipótese normativa, ora para a natureza das despesas a serem custeadas com o produto da arrecadação; em ambas as perspectivas, sempre encontravam limites à fixação do seu *quantum*.

3 – As teorias sobre as taxas elaboradas no âmbito da Ciência Jurídica oscilaram entre dar destaque a seus aspectos estruturais, a seus aspectos funcionais ou a ambos, e deixaram de encontrar limites à fixação de seu *quantum* quando ignoraram o vínculo entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência e quando consideraram que o destino do produto da arrecadação seria irrelevante para a caracterização do tributo.

4 – No direito positivo brasileiro, as primeiras tentativas de definir taxa tinham em conta aspectos funcionais do tributo. Foi apenas com a Emenda Constitucional n. 18/1965 e com o Código Tributário Nacional que se adotou um critério puramente estrutural, em linha com o processo de especialização disciplinar pelo qual passava a Ciência do Direito Tributário.

5 – Ainda assim, podem-se identificar, especialmente no artigo 9º da Lei n. 4.320/1964 e na definição dos contornos da contribuição de melhoria pelo CTN, resquícios da visão causalista, a qual estava fortemente presente no Anteprojeto do Código Tributário Nacional e, também, em textos normativos que viriam a constituir, em parte, o embrião da lei geral do direito financeiro.

6 - Na Constituição de 1988, os elementos funcionais voltaram a figurar na caracterização das espécies tributárias, estando refletidos, sobretudo, na presença de tributos que se definem como tais pela programação do destino do produto da arrecadação, e na previsão de que apenas o regime jurídico dos

impostos – e não o dos demais tributos, como previa Constituição anterior – proscreve a afetação do produto de sua arrecadação.

7 – É nas disposições que outorgam competência, e não nas normas que programam a incidência das taxas, que se devem encontrar os critérios adequados para as apartar dos demais tributos e de outras exações com que se costumam confundir.

8 – A análise conjugada dos artigos 43, §2º; 150, §3º; e 175 da CF/1988 revela que, no discurso constitucional, “preço” é a remuneração de uma atividade econômica prestada sob regime de direito privado; “preço público” é a remuneração devida pela execução de uma atividade sob regime de direito público não tributário; e “tarifa” é o específico “preço público” devido em razão da prestação de serviços públicos.

9 – A execução de atividades de polícia administrativa só pode ensejar taxa, jamais tarifa ou preço de qualquer natureza.

10 – Para serviços públicos cobrados independentemente de efetiva fruição, descabe cogitar de preço, preço público ou tarifa, cabendo unicamente a alternativa da taxa.

11 – Para atividades econômicas em sentido estrito, não se pode cogitar de taxa, preço público ou tarifa, cabendo apenas a alternativa do preço privado.

12 – Quando um serviço tiver a sua execução regularmente delegada via permissão ou concessão, será a tarifa a única alternativa de remuneração do prestador pelo usuário, pois a possibilidade de alteração unilateral do contrato pelo “poder concedente” e o correlato direito constitucional do concessionário ou permissionário à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato são incompatíveis com o regime tributário, marcado pelas exigências da legalidade e da anterioridade.

13 – É incorreto supor que conceder ou permitir o serviço, subordinando-o ao regime tarifário de remuneração, conduziria a uma menor proteção do usuário, se comparada com aquela própria do regime tributário. Os controles à atividade remunerada por tarifa são distintos dos aplicáveis à taxa, mas existem, pelo que, quando se trata de serviço público *uti singuli* e efetivamente fruído, cabe ao Estado, em princípio, optar entre as alternativas da taxa e da tarifa.

14 – Esse raciocínio aplica-se inteiramente aos serviços prestados pela Administração Indireta, tanto mais considerando que a Constituição veda o emprego “... *de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos...*” (CF, art. 167, VIII). Não se aplica, contudo, para os serviços prestados pela Administração Direta, pois (i) na sua atuação não se cogita de prestação de serviço “sob risco próprio”; (ii) quem identifica a necessidade de mudança e adaptação do serviço, ensejadora da necessidade de revisão da prestação tendente a custeá-lo, é a própria Administração; e (iii) não há vedação constitucional ao emprego de recursos do orçamento fiscal para fazer frente a eventual déficit dos serviços por ela prestados. A Administração Direta, portanto, somente se pode valer de taxa, jamais de tarifa.

15 – Não procedem as objeções a que se classifiquem os tributos tanto segundo sua finalidade como em razão de sua estrutura, porque: (i) todo tributo, mesmo quando predominantemente extrafiscal, está voltado a custear uma despesa, específica ou inespecífica; (ii) nenhum tributo é inteiramente neutro, do ponto de vista da influência que exerce sobre as escolhas econômicas do contribuinte; (iii) a igualdade só se pode aplicar em vista de uma finalidade, pelo que não se pode deixar de considerar a finalidade fiscal dos tributos sem, simultaneamente, descumprir a determinação de tratamento isonômico entre os contribuintes; (iv) não há óbice lógico a classificar categorias segundo mais de um critério, desde que elas sejam hierarquizadas de tal modo que haja apenas uma divisão dicotômica em cada etapa do processo de classificação.

16 – À vista de todas essas considerações, a taxa, em nosso ordenamento, pode ser definida como o tributo instituído com base numa norma de competência que, visando a compensar as pessoas políticas, ou quem lhes faça as vezes, dos custos totais ou parciais havidos para desempenhar uma atividade de polícia administrativa ou serviço público cuja execução não tenha sido delegada à iniciativa privada, habilita-os a editar normas que vinculem o dever de pagar um tributo à realização dessa mesma atividade administrativa.

17 – A adoção dessa definição implica a conclusão de que os limites à fixação do *quantum* das taxas devem derivar tanto da estrutura da norma impositiva, quanto da finalidade programada na norma de competência.

18 – A função do legislador complementar, ao editar normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), é a de, sem desrespeitar a discriminação de rendas entabulada pelo constituinte, eleger um ou mais dentre os significados compatíveis com as disposições constitucionais empregadas para outorgar competência, para que sirvam de diretriz geral aos legisladores dos entes subnacionais na tarefa de instituir os tributos de sua competência, tendo em vista os objetivos de uniformizar e padronizar a interpretação do texto constitucional pelos entes tributantes.

19 – Presumem-se compatíveis com a Constituição as disposições do CTN relativas às taxas. Elas, aliás, têm cumprido com o seu papel uniformizador na disciplina do tributo, o que se confirma pela existência de poucos questionamentos acerca de sua validade, sendo, pois, idôneas para guiar a investigação do conteúdo possível da regra-matriz de incidência desse gênero tributário.

20 – A regra-matriz de incidência tributária, em sua acepção mais abstrata, expressa o conteúdo mínimo dos enunciados necessários para que se possa considerar instituído um tributo; por isso, marca a fronteira entre as competências do Parlamento e da Administração na disciplina dos tributos.

21 – Para realizar a ideia de autotributação, inerente à legalidade, e cumprir com os ditames da segurança jurídica, na vertente da certeza do direito, o legislador deve atuar de modo a possibilitar que o virtual sujeito passivo tributário: (i) conheça, com antecedência, as consequências de pôr-se no raio de ação da norma impositiva; e (ii) verificada a subsunção, possa cumprir com a obrigação prescrita.

22 – O sistema constitucional brasileiro contempla apenas dois gêneros de taxas: (i) as de polícia; e (ii) as de serviços públicos, estas subdivididas em (ii.a) taxas de serviço fruível e (ii.b) taxas de serviço fruído.

23 – As regras-matrizes de ambos os gêneros de taxa descrevem ações do Estado, e não do contribuinte, ainda que a ele relacionadas, pelo que são irrelevantes, para a incidência, o interesse do sujeito passivo na prestação administrativa, ou o benefício que dela possa decorrer.

24 – Não há, nas taxas, sinalagma ou contraprestação; elas não são retributivas, mas compensatórias. O dever de o Estado executar a atividade administrativa decorre de lei e independe do pagamento do tributo. Ao contrário, é o dever de pagar a taxa que decorre da prévia execução da atividade administrativa descrita no antecedente.

25 – A ação estatal descrita no antecedente normativo de uma taxa deve ser específica, para poder ser identificada, e divisível, para poder ser medida e partida em unidades de execução. Para que seja específica, deve-se poder dizer (i) em que ela consistiu, (ii) como, quando e onde ocorreu, (iii) quem a executou e, muito especialmente, (iv) a quem se dirigiu. Para que seja divisível, é preciso que se possa razoavelmente medir a intensidade com que a ação estatal atingiu cada um de seus destinatários.

26 – Os termos “divisibilidade” e “especificidade” estão em relação de subalternidade, pois só se pode medir a intensidade com a que a ação estatal atingiu cada destinatário se for possível, antes, identificá-la. Mesmo assim, a referência legal e constitucional à especificidade não é despicienda, pois impõe que o legislador identifique, claramente, a ação administrativa ensejadora da taxa.

27 – Taxas incidem sobre atividades administrativas reguladas e regulares. A conduta a ser tributada deve encontrar disciplina na lei, e atos nulos não podem ensejar taxa válida, exceto se – e na medida em que – convalidados.

28 – Assim como a titularidade da competência para instituir taxas é definida, para ambas as modalidades, segundo os mesmos parâmetros, também as imunidades e demais “limitações ao poder de tributar” se aplicam, sempre que possível, aos dois gêneros dessas exações.

29 – O critério material da hipótese de incidência das taxas de polícia é composto pelo verbo “exercer”, pelos advérbios “efetivamente” e “regularmente”, e pelo complemento “o poder de polícia”.

30 – O “poder de polícia” cujo exercício enseja taxa: (i) não se confunde nem com o poder absoluto a que remetem as noções mais remotas do instituto, nem com a atividade do legislador; (ii) diz respeito à atuação da polícia administrativa, e não da polícia judiciária; e (iii) corresponde a uma atuação da Administração Direta ou Indireta, o que não obsta o custeio, mediante taxa, de

atos meramente instrumentais da atividade policial, cujo exercício possa ser regularmente delegado a terceiros.

31 – Não apenas as pessoas da Administração Direta, mas também as autarquias e fundações e as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos podem exercer o poder de polícia e ver as suas atividades dessa natureza custeadas mediante taxas.

32 – A atividade de polícia tem caráter normativo, pois consiste na edição, fiscalização e execução de normas individuais e concretas, voltadas a impor deveres positivos ou abstenções de fato relativos ao exercício de atividade econômica em sentido amplo; essa conceituação exclui do âmbito do poder de polícia a tutela administrativa e o exercício do poder disciplinar sobre os servidores públicos, mas inclui a atividade ordenadora e fiscalizadora exercida sobre as serventias do foro extrajudicial (notários e registradores) e sobre as atividades dos concessionários e permissionários de serviços públicos.

33 – A associação do exercício do poder de polícia à promoção do “interesse público” abrange tanto o sentido amplo (negativo) quanto o sentido estrito (positivo) desta expressão. Inclui, portanto, os deveres de, nos atos vinculados, aplicar a norma jurídica de acordo com a finalidade a que ela se destina, e, nos atos discricionários, motivá-los expressamente.

34 – A relação de matérias concernentes ao “interesse público”, constante do artigo 78 do Código Tributário Nacional, embora abrangente, não é exaustiva.

35 – Embora o “exercício do poder de polícia” abranja a produção de normas gerais e abstratas, no exercício da atividade regulamentar, a produção de atos normativos inespecíficos não pode ensejar taxa de polícia, em razão da exigência constitucional de que a ação administrativa descrita no suposto da norma se dirija a contribuintes determinados.

36 – Ao empregar a expressão “... *tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária*...” o CTN não só reconhece que o exercício do poder de polícia nem sempre é discricionário, como aponta que, em regra, ele não o é.

37 – A ressignificação do “poder de polícia” sob a égide do Estado democrático de direito finca seus alicerces menos na soberania estatal e mais na relação entre os direitos fundamentais e a democracia, do que decorre a inexistência

de uma supremacia geral apriorística em favor do Estado; nessa nova perspectiva do instituto, é condição de regularidade da ação policial o emprego de meios adequados, necessários e suficientes ao atingimento do fim almejado, sem o que se caracteriza o “abuso de poder” a que alude o artigo 78 do CTN.

38 – Somente o desempenho efetivo, nunca o meramente potencial, da ação policial, pode ensejar a cobrança. Cabe ao Fisco provar a efetividade da atuação, pois demonstrá-lo é condição legal para o lançamento, cuja edição passa por “verificar a ocorrência do fato gerador” (CTN, art. 142).

39 – A simples existência do aparato estatal não gera a presunção de exercício efetivo do poder de polícia; afinal, as taxas de polícia somente podem ser cobradas por atividade efetiva, e não apenas potencial; ademais, mesmo as taxas cobradas por “serviço potencial” pressupõem “atividade administrativa em efetivo funcionamento” (CTN, art. 79, I, “b”, do CTN).

40 – O critério material possível das taxas de polícia aponta para a conduta da Administração Pública – e só dela – de exercer, regular e efetivamente, o poder de polícia, mediante a prática de atos específicos de regulação ou restrição de direito individual de pessoa determinada, no exercício de atividade econômica em sentido amplo – o que abrange a regulação da prestação de serviços públicos por concessionários, permissionários, notários e registradores – a fim de harmonizá-lo com a tutela de direitos de terceiros, tanto individuais como coletivos.

41 – O critério material possível da hipótese de incidência das taxas de serviço público é formado ou pelo verbo “prestar” (taxas de serviço fruído), ou pelas locuções “pôr à disposição” e “manter à disposição” (taxas de serviço fruível), seguidos pelo complemento “serviço público específico e divisível”.

42 – “Prestar” um serviço público é realizar a ação ou conjunto de ações positivas aptas a satisfazer, total ou parcialmente, o conteúdo de um dever jurídico do Estado perante a coletividade.

43 – Se a prestação do serviço público é a ação mediante a qual o Estado cumpre, total ou parcialmente, com um dever perante a coletividade, então o emprego do verbo “prestar” só é adequado para versar sobre os serviços públicos efetivamente fruídos. Para os serviços apenas “postos à disposição”, as

locuções adequadas para denotar a conduta taxada são “pôr” e “manter à disposição”.

44 – A previsão do CTN segundo a qual a tributação por serviço “posto à disposição” só seria admissível quando a sua utilização fosse “compulsória” não encontra respaldo na Constituição. Não há obrigatoriedade de fruir o serviço, mas apenas de participar do seu custeio, o que o Estado pode exigir quando, para poder eficazmente fornecer um serviço a parcelas de uma comunidade, precisa franqueá-lo a todos os seus integrantes.

45 – O serviço público somente se pode considerar disponível quando presente a oferta, ao administrado, de uma “atividade administrativa em pleno funcionamento”, o que só se verifica quando a inércia do contribuinte for o único empecilho para que ele efetivamente tome o serviço.

46 – Não existem serviços públicos “por natureza”. Reconhecê-lo, todavia, não implica a impossibilidade de identificar, no ordenamento, um conceito apto a orientar o legislador quanto à extensão de sua competência impositiva.

47 – Apesar da base filosófica liberal, a noção hodierna de “serviço público” está mais claramente associada à transição do Estado Liberal para o Estado-Providência. No apogeu dessa fase, porém, o serviço público invadira tantos espaços de ação estatal que acabou se trivializando como categoria jurídica.

48 – O interesse no tema foi retomado a partir dos anos 1980, com a transferência de grande parte dos serviços estatais para a iniciativa privada; isso porque, nesse contexto, o conceito de “serviço público” passou a prestar relevante papel na identificação e regulação das atividades passíveis de delegação.

49 – Embora o conceito de “serviço público” tenha mudado ao longo do tempo, há um núcleo essencial de características que permanecem: (i) a natureza de dever do Estado; (ii) o conteúdo consistente na prestação de uma utilidade material, um *facere*; e (iii) a dimensão coletiva das necessidades a satisfazer.

50 – A concepção de serviço público que mais se aproxima da adequada para compor o critério material das taxas é a dita “restrita”, que abrange apenas os serviços públicos *uti singuli*, exclusivos ou não do Estado, excluindo, portanto, atividades como as de fomento e polícia, atividades econômicas em sentido estrito e algumas funções estatais, como a legislativa e a de planejamento.

51 – Partindo dessa categorização e agregando algumas conclusões derivadas da leitura do texto constitucional, pode-se definir “serviços públicos”, para fins de taxa, como (i) atividades de prestação de utilidade material que consubstanciam deveres do Estado consistentes num *facere*, (ii) prestadas com vistas à satisfação direta de necessidades coletivas, (iii) porém destinadas a usuários específicos, (iv) cuja intensidade do relacionamento individual com a Administração se pode determinar. O conceito (v) não abrange as atividades de planejamento, legislação, fomento, poder de polícia e realização de obras públicas, nem (vi) os serviços públicos delegados a concessionários e permissionários, mas (vii) alcança os serviços dos foros judicial e extrajudicial.

52 – Não se deve admitir, em relação às taxas, que o legislador determine o pagamento por “fato gerador presumido” (CF, art. 150, §7º), pois essa regra, ademais das controvérsias que sobre ela repousam, diz respeito apenas a “imposto ou contribuição”. Deve-se reconhecer ao contribuinte o direito de só recolher a taxa uma vez que a ação administrativa descrita no suposto se haja efetivamente operado.

53 – No caso dos fatos que se repetem a cada instante, o legislador pode escolher um momento preciso para a incidência, ou determinar que o tributo incida a cada momento em que presente o estado de fato, relegando apenas a apuração dos tributos decorrentes dessas sucessivas relações jurídicas para um átimo específico.

54 – No caso dos fatos cuja ocorrência depende de um procedimento, enquanto o último dos atos que o compõem não se verificar, não se poderá dar o fato jurídico tributário por consumado. As atividades anteriores, consideradas meras ações-meio, só serão relevantes para fins tributários se derem ensejo a esse ato derradeiro.

55 – O critério temporal corresponde: (i) nas taxas de polícia, ao momento em que o poder de polícia for efetiva e regularmente exercido; (ii) nas de serviço fruído, ao momento em que o serviço for efetivamente prestado (e, pois, tomado); e, (iii) nas de serviço fruível, abrange tanto o momento inaugural, em que o serviço é “posto à disposição” do contribuinte, quanto os momentos sucessivos, em que ele é mantido nessa condição.

56 – O critério espacial corresponde ao local onde exercido o poder de polícia ou prestado ou disponibilizado o serviço público. Nos casos em que a atividade é realizada em ambiente virtual, ou em que o resultado da prestação é remetido a um contribuinte situado fora dos limites territoriais de validade da lei tributária, cabe ao legislador, ao regular a atividade, fazer com que o dever do Estado se conclua mediante atuação realizada em seu território.

57 – Mesmo no caso das competências administrativas comuns, as competências tributárias relativas a taxas são privativas, pois cada ente tributante só pode cobrar tributo pelos atos que efetivamente tenha praticado.

58 – Há dois casos em que o critério espacial das taxas se pode estender para além dos limites territoriais do ente tributante: o dos consórcios públicos e convênios e o das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes.

59 – O sujeito ativo das taxas normalmente será o titular da competência para instituir o tributo; porém, a Constituição admite, no caso das taxas, a transferência da sujeição ativa para outros entes da Administração Pública que ela venha a criar. Além disso, há também a possibilidade de delegar a sujeição ativa no caso de consórcios públicos, convênios de cooperação e regiões metropolitanas e congêneres. Finalmente, os emolumentos relativos aos serviços notariais e de registro, em razão de regime constitucional específico, têm por sujeito ativo os próprios notários e registradores.

60 – O único contribuinte possível das taxas é o destinatário da ação estatal descrita no antecedente normativo. Além dos casos de responsabilidade *stricto sensu*, é factível, no regime do gênero tributário, o estabelecimento de hipóteses de substituição tributária “concomitante”. Em todo caso, na determinação do *quantum* da taxa, o regime jurídico aplicável será, sempre, o do contribuinte.

61 – A base de cálculo das taxas deve cumprir as funções mensuradora (medir as reais proporções do fato), objetiva (compor, com a alíquota, a determinação da dívida) e comparativa (confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência). Não se aplica às taxas a quarta função que alguns

autores atribuem à base de cálculo, qual seja, a de possibilitar a identificação da capacidade contributiva.

62 – Isso não significa que a capacidade contributiva em sentido subjetivo seja irrelevante no regime jurídico das taxas, pois, além de demarcar as fronteiras da capacidade econômica além e aquém das quais a atividade tributária não pode ir (vedação ao efeito de confisco e mínimo vital, respectivamente), ela pode, dentro de estritos limites, figurar como critério extrafiscal de repartição da carga tributária.

63 – Na estrutura das taxas, a alíquota indica em que medida uma específica atividade estatal deverá ser custeada pelo próprio contribuinte, em lugar de ser suportada por outras receitas.

64 – Tanto a base de cálculo como a alíquota são imprescindíveis na composição da estrutura normativa das taxas. É dever do exegeta identificá-las no discurso do legislador, pois nenhum desses elementos pode faltar sem que a mensagem normativa fique incompleta. A base de cálculo não pode faltar porque é só por meio dela que se pode saber, efetivamente, de que tributo se está a tratar, já que ela compõe, com o critério material do suposto normativo, um binômio indissociável; a alíquota não pode faltar porque, sem se conjugar com ela, a base de cálculo não se presta a determinar o conteúdo da obrigação.

65 – O que geralmente confunde os autores, ao analisar as disposições normativas relativas a taxas, é a circunstância de, com frequência, a base de cálculo desses tributos ter dimensão econômica idêntica ao valor do próprio tributo. Não é difícil, contudo, explicar o porquê; na verdade, é até intuitivo: se o valor do tributo é determinado pela conjugação da base de cálculo e da alíquota, então a base de cálculo será igual ao valor do tributo quando a alíquota for de 100% (cem por cento), o que, nas taxas, é muito comum.

66 – A adoção de alíquota *ad rem* é incompatível com a disciplina das taxas, pois: (i) não há autorização específica para o seu estabelecimento, ao contrário do que ocorre com alguns impostos; (ii) a admissão de alíquotas específicas deve ser excepcional, restringindo-se às hipóteses em que constitucionalmente autorizada, porque o emprego dessa técnica pode fazer dois fatos jurídicos tributários economicamente muito distintos serem tributados de forma

idêntica; e (iii) a unidade de medida empregada na definição do *quantum debeat* das taxas deve prestar-se para confirmar a divisibilidade da atuação estatal, que é característica da hipótese de incidência do tributo e, portanto, deve vir refletida na base de cálculo, e não na alíquota.

67 – Quando o legislador fizer o valor da taxa variar em função de elementos estranhos ao dimensionamento da intensidade da atividade estatal, eles deverão ser interpretados como atinentes à determinação da alíquota, e não da base de cálculo.

68 – Diferentemente das Constituições pretéritas e do CTN, que proscriviam apenas as taxas com base de cálculo “idênticas” às dos impostos neles discriminados, a Carta de 1988 inquina de nulidade todas as que tenham base de cálculo “própria” de impostos.

69 – A despeito da má redação da súmula vinculante n. 29 do STF, o entendimento daquela Corte não é no sentido de que se possam livremente adotar, na composição da base de cálculo das taxas, “... *elementos da base de cálculo própria de determinado imposto...*”; segundo os arestos que deram origem ao verbete, isso somente é admissível quando o dado relativo à pessoa do contribuinte ensejar presunção de maior esforço estatal no desempenho da atividade administrativa descrita no suposto da norma.

70 – Apenas o “custo”, e não o “preço” da atividade estatal é compatível com a materialidade das taxas, pois, no direito brasileiro, salvo quando realiza atividade econômica em sentido estrito, o Estado não pode visar ao lucro.

71 – O direito positivo, a doutrina e a jurisprudência abraçam, decididamente, a orientação de vincular o valor das taxas ao custo da atividade estatal, ainda que o façam sem deixar muito claro o que significa “custo”.

72 – Embora haja uma relação entre o valor da taxa e o custo total da atividade estatal – desde que ele constitui, por um lado, o limite do objeto de custeio do tributo e, por outro, a base de cálculo do custo unitário – o custo total não pode ser constituir a base de cálculo da própria taxa; para ser compatível com o fato descrito na hipótese de incidência, que é relativo a um contribuinte específico, a base de cálculo da taxa só pode corresponder ao “custo individual” da atividade estatal.

73 – O custo individual da atividade estatal é determinado pela multiplicação do seu custo unitário pelo número de unidades da ação administrativa referidas ao específico contribuinte tributado.

74 – Como o objetivo de instituir uma taxa é obter o ressarcimento, total ou parcial, dos custos havidos para prestar um serviço ou executar uma atividade de polícia, não faz sentido fixar o respectivo valor em função de hipóteses alternativas de alocação. Assim, apenas o custo contábil, e não o econômico (“custo de oportunidade”), se coaduna com a hipótese de incidência das taxas.

75 – Como a “base de cálculo” e a alíquota *in abstracto* da taxa são traços da regra-matriz de incidência, cabe ao legislador defini-las; a função do administrador é apenas identificar a “base calculada” e a alíquota *in concreto*.

76 – Não basta ao legislador fixar um “teto” para o valor da taxa, pois, se esse teto corresponder à multiplicação do custo individual pela máxima alíquota (100%), então o estabelecimento de valor aquém desse patamar implicará a redução da alíquota máxima, matéria que, além de estar subordinada à legalidade, frequentemente estará, também, sujeita às limitações impostas à concessão de benefícios e incentivos tributários.

77 – É falsa a premissa de que o legislador não teria condições materiais de apurar o custo da atividade estatal, pois ele não apenas está obrigado a fazê-lo, como procede, anualmente, a uma atividade muito mais ampla e complexa do que estimar o custo de uma *singular* atividade estatal: estimar o custo de *todas* as receitas e despesas (em sentido amplo), para elaborar o orçamento.

78 – Ao fixar a base de cálculo da taxa, o legislador deve adotar a técnica *praenumerando*, estimando, em termos monetários, o custo unitário da atuação estatal. Do contrário, o contribuinte não conseguirá, apenas com base nas informações tiradas dos enunciados emitidos pelo Parlamento, fazer escolhas quanto a se expor ou não à ocorrência do fato ensejador da tributação.

79 – Embora fosse desejável que a memória de cálculo dos custos da atividade estatal figurasse na própria lei, ou, ao menos, na justificativa que acompanha o respectivo projeto, não há exigência normativa nesse sentido, ao contrário do que se verifica, por exemplo, para a instituição de contribuições de melhoria e para o estabelecimento de benefícios e incentivos em matéria tributária, cuja

regularidade depende da observância de especificidades da proposição e do processo legislativo.

80 – As divergências em torno do cálculo do custo unitário devem ser resolvidas, preferencialmente, no campo probatório, levando-se em conta as regras que franqueiam ao Judiciário a decisão sobre atribuir o ônus de demonstrar a razoabilidade do valor da taxa a uma ou outra parte.

81 – Quando o ente tributante não houver demonstrado, no curso do processo legislativo, ou mesmo em sede administrativa, após solicitação do contribuinte, que a fixação do valor da taxa foi promovida a partir de uma estimativa razoável dos custos totais e unitários, a impugnação fundada deve resultar na inversão do ônus probatório, de modo a que o Fisco seja instado a demonstrar a razoabilidade da estimativa que lastreou o cálculo do valor unitário.

82 – Quando o ente tributante houver demonstrado que efetivamente buscou estimar o custo da atividade estatal, caberá ao contribuinte provar que o valor cobrado é excessivo, a menos que consiga, desde logo, apontar indícios da falta de razoabilidade, caso em que, novamente, será cabível a distribuição dinâmica do ônus da prova, em desfavor da Administração Tributária.

83 – O ponto de vista funcional do estudo dos tributos focaliza não a relação jurídica individualmente estabelecida entre o Fisco e o contribuinte, mas as relações existentes entre o Fisco e a comunidade e entre os próprios contribuintes, quando comparado o tratamento que individualmente recebem da Administração. A perspectiva estrutural diz mais com a legalidade e a segurança jurídica; a funcional, com a igualdade e a justiça na repartição dos encargos.

84 – Igualdade e justiça não se confundem. Por um lado, estão associados à justiça alguns cânones que nada têm a ver com o tratamento isonômico; por outro, o tratamento isonômico, *per se*, não garante a justiça.

85 – A igualdade, em termos absolutos, tem natureza formal, somente se podendo aplicar em função de critérios de justiça, os quais, a seu turno, estão ligados à persecução de uma finalidade que, no caso dos sistemas jurídicos, é normativamente determinada.

86 – Concepções distintas – e mesmo antagônicas – de justiça podem conviver, se se aplicarem à distribuição de bens diferentes, disserem respeito a relações entre pessoas distintas, se aplicarem segundo uma hierarquia de finalidades primárias e secundárias a serem perseguidas, ou forem objeto de concessões mútuas, que permitam afastar parcialmente a eficácia de ambas.

87 – Os critérios para a aplicação da igualdade tributária estão ligados, por um lado, ao cumprimento dos objetivos gerais do sistema e, por outro, ao cumprimento dos objetivos específicos associados a cada espécie tributária.

88 – A principal crítica ao emprego dos critérios da equivalência ao custo ou ao benefício como parâmetros *gerais* de repartição dos encargos tributários é a impossibilidade de mensurar o custo ou benefício individual de algumas ações estatais, especialmente as indivisíveis. Além disso, a adoção desses parâmetros como critérios *gerais* de repartição é incompatível com a cláusula do Estado social, segundo a qual o Poder Público não atua como mero garantidor da propriedade e da liberdade individual, mas opera, também, como agente de transformação social.

89 – Num Estado social, em lugar de garantir a cada cidadão um retorno em bens e serviços proporcional à sua contribuição para as despesas públicas, visa-se a construir uma sociedade fraterna e solidária, destinada a garantir a todos a satisfação de direitos sociais mínimos. E isso é o que fundamenta a adoção da capacidade contributiva, em lugar da equivalência ao custo ou ao benefício, como critério *geral* de repartição das obrigações tributárias.

90 – Nada impede, contudo, que, naquelas poucas ações estatais em relação às quais é possível determinar o custo ou o benefício especificamente referidos a determinado contribuinte, a carga tributária seja repartida segundo o critério da equivalência ao custo, em lugar de ser repartida segundo a capacidade contributiva. É o caso das taxas e das contribuições de melhoria, cuja finalidade é custear uma atividade administrativa específica.

91 – O dever de o legislador distinguir os contribuintes segundo a finalidade fiscal de cada tributo pode ser, dentro de alguns limites, mitigado em função de imposições da eficiência do sistema tributário, ou em função da persecução de outras finalidades, alheias a esse microsistema normativo.

92 – Como a finalidade fiscal das taxas é custear determinados gastos, repartindo o (ou parte do) respectivo custo entre os seus utentes, é no custo total e no critério para reparti-lo (custo unitário), que se devem buscar os parâmetros adequados para a fixação de seu *quantum*.

93 – Ao contrário do que se costuma afirmar, não é tecnicamente impossível determinar precisamente o custo total e o custo unitário de uma ação estatal. Há, contudo, obstáculos de ordem prática para fazê-lo para fins de determinar o valor justo das taxas, decorrentes das imposições (i) da segurança jurídica, que impelem o legislador a fixar os contornos quantitativos da taxa *antes* da verificação concreta do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, obrigam-no a adotar presunções e estimativas para eficazmente dirigir a conduta dos contribuintes; e (ii) da eficiência administrativa, que obrigam o Poder Público a agir de modo célere, simples e econômico, não podendo, portanto, perseguir senão a formulação de presunções e estimativas que conduzam a resultados razoavelmente equivalentes aos efetivos custos total e unitário.

94 – O recurso a padrões e estimativas é necessário na construção do *quantum* normativo das taxas. Não é, contudo, livre. Não decorre da impraticabilidade da determinação precisa do montante da taxa uma autorização constitucional para a sua arbitrária estimativa. Primeiro, porque a criação do padrão não deve gerar efeitos distorcivos, como pôr o contribuinte em posição extremamente desvantajosa ou impedir o exercício de algum direito fundamental, devendo, fundamentalmente, observar os limites do mínimo vital e da vedação ao efeito de confisco. Segundo, porque o padrão utilizado pelo legislador deve (i) ser aplicável ao menos à generalidade das situações que a norma pretende alcançar, (ii) ser estabelecido considerando o que efetivamente ocorre na maioria dos casos e (iii) ser revisado, quando descompassado com a realidade.

95 – O apelo à eficiência e à praticabilidade administrativas não dispensa o Estado do dever de conhecer e controlar os seus custos, revisando-os periodicamente, mesmo porque a legislação brasileira há muito veicula determinação nesse sentido, tanto para fins de elaboração e execução do orçamento, quanto para controle financeiro e patrimonial.

96 – A Ciência Contábil e as normas que regulam a Contabilidade Pública, que os gestores públicos estão obrigados a observar, fornecem alguns critérios para reduzir o grau de vagueza do dever de, na instituição das taxas, respeitar os ditames da cobertura geral e da cobertura especial de custos.

97 – A cobertura “geral” dos custos não precisa, necessariamente, cobrir o “custo total” da atividade administrativa. Nada impede que parte desse encargo seja suportado por receitas gerais, mesmo porque o imposto é a figura tributária mais adequada para cumprir com as finalidades redistributivas que presidem a estruturação do Estado social. Ademais, as atividades de polícia e a prestação de serviços públicos, conquanto referidas a contribuintes específicos, também satisfazem, em alguma medida, a interesses públicos, pelo que não é injusto fazer toda a comunidade participar do custeio dessas ações.

98 – Entrega-se ao juízo político do legislador definir em que medida a atividade administrativa passível de ensejar taxa deverá ser financiada com o produto de sua arrecadação, em lugar de ser suportada, total ou parcialmente, com receitas gerais. Quando a decisão for no sentido de que ela deve ser parcialmente suportada por toda a coletividade, isso deverá ter por reflexo a redução da alíquota-padrão, que será, nesse caso, inferior a 100% (cem por cento) do custo individual suportado por contribuinte.

99 – A noção contábil de “custo” da atividade administrativa, a ser empregada na determinação do objeto de custeio e, portanto, no cálculo do custo total e do custo unitário, diferencia-o, claramente, dos investimentos e das perdas, que não se podem reputar “provocados” pelos objetos de custo e, portanto, não podem ser atribuídos aos contribuintes a quem a ação estatal se houver destinado.

100 – As perdas não podem ser atribuídas aos objetos de custo porque decorrem de eventos extraordinários e imprevisíveis, ou de gastos realizados com desrespeito às diretrizes constitucionais de “legalidade, legitimidade e economicidade” (CF, art. 70); os investimentos não podem ser incluídos no custo total porque constituem variações patrimoniais meramente qualitativas, não reduzindo o patrimônio da entidade pública. Assim, cálculos que incluam, no

objeto de custeio, gastos classificados como investimentos ou perdas, não podem ser considerados conformes à diretriz hermenêutica da “razoável equivalência ao custo”.

101 – A diferença entre “custo” e “despesa” (em sentido estrito), embora relativamente clara no plano teórico – custos são gastos com atividades-fim, ao passo que despesas são gastos com atividades-meio – é menos evidente no plano concreto. Além disso, a classificação de determinados gastos numa ou noutra dessas categorias depende, em grande medida, do método de custeio adotado, para o que os gestores públicos são investidos, pela própria legislação, de alguma margem de discricionariedade. Consequentemente, cálculos que incluam, no objeto de custeio, gastos classificados como despesas, serão, ainda assim, consonantes com a diretriz de razoável equivalência ao custo.

102 – Embora o contribuinte possa ter dificuldade em obter todas as informações necessárias para calcular com precisão o custo efetivo de uma atividade administrativa, se conseguir demonstrar, por exemplo, (i) que investimentos e/ou perdas foram considerados na composição do custo total, ou (ii) que, apesar da disparidade entre o valor estimado da despesa orçamentária prevista e da despesa liquidada em determinado exercício, o legislador não revisou o valor da taxa, o ônus de demonstrar a razoabilidade na fixação do *quantum* do tributo deverá ser invertido em desfavor do Fisco.

103 – O excesso de superávit, superior a 30% (trinta por cento), na arrecadação, projetada ou real, deve ensejar o reconhecimento do caráter confiscador da taxa, não em razão de tender a esgotar a riqueza do contribuinte, ou impedir o gozo de algum direito fundamental, mas por desvirtuar a taxa do fim coletivo que justificou a sua criação.

104 – O desvio do produto da arrecadação, no plano normativo ou fático, para fim alheio ao custeio da atividade administrativa ensejadora de taxa, deve implicar a declaração de invalidade do tributo, na extensão do desvio.

105 – É a equivalência ao custo individual, e não a capacidade contributiva, o critério idôneo para distinguir os contribuintes em face da finalidade fiscal das taxas.

106 – Apesar disso, a capacidade contributiva é importante na determinação do montante das taxas, porque constitui pressuposto da tributação, atuando de modo a proteger os limites inferior e superior da capacidade econômica do contribuinte (mínimo vital e efeito de confisco, respectivamente).

107 – Além disso, desde que respeitados os limites da cobertura total e da cobertura individual de custos, é possível distinguir os contribuintes de taxas em função de sua maior ou menor capacidade para concorrer com o custeio da atividade. Todavia, a capacidade contributiva, nesse caso, atua como critério *extrafiscal* de repartição da carga tributária, que pode, respeitado o teste da proporcionalidade, justificar a redução ou majoração da alíquota no intervalo entre zero e 100% (cem por cento).

108 – Garante-se a observância da “cobertura especial” de custos fazendo o valor da taxa variar em função do custo unitário da atividade administrativa. Porém, nem sempre é fácil determiná-lo, o que constitui razão adicional para exigir-se, do legislador, apenas uma “razoável equivalência” da base de cálculo da taxa ao custo.

109 – O contribuinte pode demonstrar a falta de razoabilidade na determinação do custo unitário, e pedir a inversão do *onus probandi* em desfavor da Fazenda, mesmo nos casos em que ela, provocada, tenha apresentado a memória de cálculo, se provar: (i) que há incompatibilidade entre o custo total, o número de unidades de atuação efetivamente levadas a cabo e o valor apontado, pela lei, como custo unitário; (ii) que solicitou os dados estatísticos e demográficos necessários para o exame da razoabilidade do número de unidades de atuação, mas a Administração deixou, injustamente, de fornecer a informação; (iii) que outras unidades administrativas cobram, por serviços semelhantes, taxas de valor inferior em pelo menos 30% (trinta por cento); ou (iv) que a lei empregou, como critério de determinação da base de cálculo, fator inidôneo para medir a ação estatal, ainda que apto para indicar uma tendência de maior intensidade na atuação do Poder Público.

110 – Há duas formas de aplicar a extrafiscalidade às taxas sem desrespeitar os limites estruturais e funcionais impostos pelas respectivas normas de competência: (i) fazer variar a intensidade do próprio fato descrito na norma de

incidência, mediante, por exemplo, o recrudescimento das atividades de fiscalização (exercício do poder de polícia) sobre a atividade que se visa a desestimular; e (ii) fazer variar a alíquota para além ou aquém da alíquota-padrão, que nem sempre equivalerá a cem por cento do custo individual.

111 – A aplicação da finalidade extrafiscal por meio de critério convergente ao da equivalência ao custo está sujeita a limites decorrentes dos próprios lindes a que está submetida a atividade administrativa, a qual não pode ser promovida em intensidade além da necessária para obter o fim buscado.

112 – A aplicação da finalidade extrafiscal por meio de critério divergente do da equivalência ao custo deve respeitar os limites impostos pelo postulado da proporcionalidade. É preciso, em primeiro lugar, que o fim extrafiscal buscado seja legítimo. Em segundo lugar, é preciso que a medida adotada seja adequada (idônea para lograr o fim), necessária (não haja outros meios menos restritivos de obter o fim) e proporcional em sentido estrito (aplicada na intensidade necessária para o atingimento do fim).

Em síntese, pode-se controlar de modo mais eficiente a arbitrariedade do legislador na fixação do *quantum* das taxas atentando para os adequados contornos de sua estrutura e para a função que lhes cabe desempenhar no financiamento da despesa pública.

Do ponto de vista estrutural, a base de cálculo das taxas deve corresponder ao “custo individual” da atividade administrativa ensejadora do tributo, grandeza determinada pela multiplicação do custo unitário da ação estatal pelo número de unidades de atuação referidas ao contribuinte; à alíquota cabe precisar em que medida o custo individual deverá ser suportado pelo próprio contribuinte da exação, em lugar de ser financiado por toda a comunidade, mediante receitas gerais.

Do ponto de vista funcional, a fixação do montante das taxas está condicionada pelo respeito aos objetivos da cobertura geral e da cobertura especial de custos, definidas, respectivamente, em torno das noções de “custo total” e “custo unitário”. Essas características, porque constituem parte integrante da norma de competência do tributo, podem ter parte de seus efeitos mitigados, mas jamais afastados totalmente, pela presença de fins extrafiscais.

ANEXO I (nota n. 216)

TABELA 5 – QUADRO COMPARATIVO DAS DEFINIÇÕES DE TRIBUTOS NO ANTE-PROJETO, NO PROJETO E NO TEXTO FINAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL		
ANTEPROJETO	PROJETO	CTN
Art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei (...) para obtenção , nos termos previstos na referida lei, de receita (...) destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno (<i>sic</i>).	Art. 17. Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público (<i>sic</i>).	Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória , em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
Art. 25. A natureza jurídica específica do tributo determina-se pela definição, contida na lei tributária que o instituir, do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, sendo irrelevantes para lhe definir, alterar ou qualificar a referida natureza, a denominação e demais características formais adotadas pela referida lei. (...)	Art. 18. A natureza jurídica, específica de cada tributo, determina-se pelo respectivo fato gerador, sendo irrelevantes para sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei que o tenha instituído.	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.
Art. 26. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso seja possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte	Art. 19. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (Const., art. 202).	Sem correspondência
Art. 27. O disposto neste Código quanto aos tributos aplica-se aos empréstimos de subscrição compulsória instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.	Art. 20. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios só poderão instituir empréstimos compulsórios dentro da esfera de suas competências tributárias privativas , sendo-lhes aplicável o disposto neste Código e nas leis tributárias relativas aos tributos que lhes sirvam de base.	Art. 15. Somente a União , nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios : I - guerra externa, ou sua iminência; II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Art. 28. Os tributos são impostos, taxas ou contribuições .	Art. 21. Os tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria .	Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria .

Art. 29. São impostos os tributos em que concorram simultaneamente os seguintes elementos (<i>sic</i>): I. Serem destinados a custear indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública, assim entendidas as que não se refiram ao custeio de serviços específicos prestados ou postos à disposição do contribuinte pela referida administração, ou do exercício, por ela, de atividades especiais, provocados, aqueles e estas, por necessidades ou conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas (<i>sic</i>); II. Serem calculados, na forma prevista em lei tributária, com base em qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, ou nos resultados efetivos ou potenciais do referido fato gerador; III. Serem cobrados, com caráter de generalidade, das pessoas (...) que estejam em relação de fato ou de direito com qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, ou sejam beneficiárias dos resultados efetivos ou potenciais do referido fato gerador. Parágrafo único. A atribuição legal de destinação determinada ao produto da arrecadação de um tributo não exclui a sua conceituação como imposto, quando reúna os elementos da definição contida neste artigo. (<i>sic</i>)	Art. 22. São impostos os tributos destinados a atender aos encargos de ordem geral da administração pública, exigidos, com caráter de generalidade, das pessoas que estejam em relação de fato ou de direito com qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária.	Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte
Art. 93. São taxas os tributos em que concorram simultaneamente os seguintes elementos: (<i>sic</i>) I. Serem destinados a custear, total ou parcialmente, serviços específicos prestados ou postos à disposição do contribuinte pela administração pública, ou atividades especiais exercidas pela referida administração, provocados, aqueles e estas,	Art. 47. São taxas os tributos destinados a remunerar serviços públicos específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, cobrados exclusivamente das pessoas que se utilizem ou beneficiem, efetiva ou potencialmente, do serviço que constitua o fundamento da sua instituição.	Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

por necessidades ou conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas (<i>sic</i>); II.. Serem calculados, na forma prevista na lei tributária, com base em qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, em função do custo total do serviço ou atividade que constitua o fundamento à sua instituição; III. Serem cobrados exclusivamente das pessoas, dentre as referidas no art. 139 que, por si ou seus representantes legais, se utilizem ou beneficiem, efetiva ou potencialmente, do serviço ou atividade que constitua o fundamento da sua instituição, sem prejuízo dos casos de solidariedade ou responsabilidade tributária (...).		Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar n. 34, de 1967 – <i>sic</i>) Art. 78. Considera-se poder de polícia (...) Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte a. efetivamente... b. potencialmente... II - específicos, quando... III - divisíveis, quando...
Art. 93... Parágrafo único. A competência para instituição de taxas pertence cumulativamente à União, aos Estados e aos Municípios.	Art. 48. A competência para instituição de taxas pertence, cumulativamente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (Const., art. 30 n. II).	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
Art. 94. O produto da arrecadação das taxas não pode ser destinado, no todo ou em parte, sob pena de ilegalidade da respectiva cobrança, a finalidades diversas daquelas para que tenham sido especificamente instituídas, nos termos da alínea I do art. 93 (<i>sic</i>).	Sem correspondência	Sem correspondência
Art. 95. São contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas. Parágrafo único. A competência para instituição de contribuições pertence cumulativamente à	Sem correspondência	Sem correspondência

União, aos Estados e aos Municípios.		
Art. 96. O produto da arrecadação das contribuições não pode ser atribuído , no todo ou em parte, sob pena de ilegalidade da respectiva cobrança, a finalidades diversas daquelas para que tenham sido especificamente instituídas.	Sem correspondência	Sem correspondência
Art. 97. Aplicam-se supletivamente às contribuições as disposições de caráter geral relativas às taxas, contidas neste Código ou na legislação tributária.	Sem correspondência	Sem correspondência
Art. 98. A contribuição de melhoria tem como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal o acréscimo de valor venal de bem imóvel , como definido no art. 43 do Código Civil, situado no território da pessoa jurídica de direito público interno que a instituir, quando tal acréscimo decorra, no todo ou em parte, da execução ou início de execução de obra pública realizada pela referida pessoa jurídica. Parágrafo único. <i>Omissis</i>	Art. 49. Contribuição de melhoria é o tributo instituído para recuperar o custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa efetiva, e como limite individual o acréscimo de valor de cada imóvel beneficiado (Const., art. 30 n. I e parágrafo único).	Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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.
Art. 99. O produto da contribuição é destinado exclusivamente à recuperação do custo da obra pública , cessando a respectiva arrecadação desde que seja integralmente coberto o referido custo, compreendidas nêle as despesas de administração, fiscalização, cobertura de riscos, desapropriações, financiamentos, comissões, diferenças de tipo de empréstimos ou prêmios do respectivo reembolso e outras que sejam usuais em relação ao plano financeiro adotado ou à natureza ou situação da obra pública (<i>sic</i>).	Sem correspondência	Sem correspondência
Art. 141. Fato gerador da obrigação tributária principal é: I. Tratando-se de imposto, o estado de fato ou a situação jurídica , definidos por lei tributária como dando origem, por si ou	Art. 82. Fato gerador da obrigação tributária principal é: I. Tratando-se de imposto, o estado de fato ou a si-	Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

por seus resultados efetivos ou potenciais, ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente (<i>sic</i>); II. Tratando-se de taxa, qualquer estado de fato ou situação jurídica que demonstre a utilização ou o benefício, efetivos ou potenciais, do serviço específico ou da atividade da administração pública, que constituam o fundamento da sua instituição; III. Tratando-se de contribuição, qualquer estado de fato ou situação jurídica que demonstre a ocorrência material das circunstâncias, diretamente relacionadas com o fundamento da sua instituição, definidas em lei tributária como dando origem ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente; (...)	tuação jurídica, definidos por lei tributária como dando origem, por si ou por seus resultados efetivos ou potenciais, ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente (<i>sic</i>); II. Tratando-se de taxa, qualquer estado de fato ou situação jurídica que demonstre a utilização ou o benefício, efetivos ou potenciais, do serviço específico que constitua o fundamento da sua instituição; III. Tratando-se de contribuição de melhoria, qualquer estado de fato ou situação jurídica que demonstre a ocorrência material das circunstâncias, diretamente relacionadas com o fundamento da sua instituição, definidas em lei tributária como dando origem ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente; (...)	

Fonte: o Autor (2026)

REFERÊNCIAS (DOCTRINA E ATOS NORMATIVOS)

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução de: Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
- ADAMS, Charles. ***For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization***. 2. ed. Lanham: Madison, 2001.
- ADAMY, Pedro. Adolph Wagner. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 97-112.
- _____. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 39, jun. 2018, p. 352-360.
- AFONSO, António; SCHUKNECHT, Ludger; TANZI, Vito. ***Public Sector Efficiency: An international comparison***. Frankfurt: *European Central Bank*, 2003. Disponível em: ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp242.pdf. Acesso em: 26 dez. 2025.
- AGOSTINHO. **A Cidade de Deus**. Tradução de J. Dias Pereira. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, v. I.
- AGUILAR, Fernando Herren. **Controle Social de Serviços Públicos**. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- ALCÂNTARA, André Luiz Batalha; POUBEL, Daniel Lannes. Otto Mayer. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 269-291.
- ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. ***Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales***. Buenos Aires: Astrea y Depalma, 1987. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/>. Acesso em: 22 ago. 2024.
- ALENCAR, Letícia Lins de. **Mutação na Concessão**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. ***Istituzioni di Diritto Tributario***. Torino: UTET, [1964?].

- ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ENAP, v. 73 (b), nov. 2022, p. 127-152.
- ALVES, Anna Emilia Cordelli. Base de Cálculo. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 21-50.
- ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições Sociais: Desvio de finalidade e seus reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **Concessão de Serviços Públicos: Novas tendências**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.
- AMATUCCI, Andrea; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El Concepto de Tributo*. *In*: AMATUCCI, A. (dir.) **Tratado de Derecho Tributario**. Bogotá: Temis, 2001, t. II, p. 3-16.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.
- AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica**. Disponível em: <https://sumateologica.wordpress.com/wp-content/uploads/2017/04/suma-teolc3b3gica.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2025.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Direito dos Serviços Públicos**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- _____. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- ARANHA, Oswaldo. Exposição de Motivos. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p. 1-15. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 05 set. 2025.
- ARAÚJO, Edmir Netto. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. Paris: Fayard, 1971, I. 1. (*Les Grandes Études Historiques*).
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de: Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

____. **Política**. Tradução de: António Campelo Amaral e Carlos de Carvalho Gomes. Lisboa: Vega, 1998.

ARROYO, Julie. O Âmbito de Aplicação das Leis de Rolland. Tradução de: Augusto Neves dal Pozzo e Bruno José Queiroz Ceretta. **Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance**, São Paulo, RT, n. 30, jul./set. 2024, p. 261-292.

ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da Teoria Jurídica da Taxa. **Revista de Direito Público**, São Paulo, RT, v. 2, n. 9, p. 43–54, jul./set. 1969.

____. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo, RT, v. 2, n. 10, out./dez. 1969, p. 45–80.

____. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, São Paulo: RT, 1980, v. 3.

____; GIARDINO, Cleber. ICM – Linhas Mestras Constitucionais – o Diferimento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 118-145.

____. Taxa de Estacionamento em Via Pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 157, jul./set. 1984, p. 357-362.

____. Prefácio. In: BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 11-14.

____. Taxas e Preços no Novo Texto Constitucional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, v. 47, 1989, p. 142-155.

____; GONÇALVES, Artur Lima. Empresa Estatal Delegada de Serviço Público tem Superávit ou Déficit (não é devedora da contribuição social sobre o lucro). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Renovar, v. 200, abr./jun. 1995, p. 348-362.

____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

____. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 171-215.

____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

- ____. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ____. As Taxas e sua Mensuração. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 204, set. 2012, p. 37-44.
- ____. **Teoria dos Princípios**. 21. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.
- ____. **Legalidade Tributária Material: Conteúdo, critérios e medida do dever de determinação**. São Paulo: JusPodivm, 2023.
- ____. **Teoria da Indeterminação no Direito: Entre a indeterminação aparente e a determinação latente**. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025.
- ____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 7. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025.
- BALEEIRO, Aliomar. Problemas da Taxa no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, v. 1, n. 2, p. 5-12, fev. 1953.
- ____. **O Direito Tributário da Constituição**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1959.
- ____. Parecer sobre a Constitucionalidade do Código Tributário Nacional. *In*: BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional**, 10 jun. 1959, p. 2777-2781.
- ____. Taxa – Conceito – Tributação do Comércio Interestadual – Imposto sobre Tabacos – Inconstitucionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 73, 1963, p. 391-414.
- ____. Taxa – Conceito – Serviços Públicos Gerais e Especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 79, jun. 1965, p. 437-451.
- ____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Tributos no Brasil Império. *In* BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis, Boiteux, 2006, p. 105-121.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BAPTISTA, Patrícia. Prefácio: Poder de Polícia: Ser ou não ser, eis a questão. *In*: GOMES, Estêvão. **Poder de Polícia no Direito Administrativo Contemporâneo**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. I-IV.
- BARALDI CASAS, Alberto. Origem Histórica das Taxas. Tradução de: Carmen Lydia Petti Aniento. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, v. IV, n. 1, out./1953, p. 74-81.
- BARATIERI, Noel Antônio. **Serviço Público na Constituição Federal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- BARBOSA, Rui. **Commentarios à Constituição Federal Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1932, v. V.
- _____. **Obras Completas de Rui Barbosa: Questões de portos no Brasil**. Rio de Janeiro: MEC, 1967, v. XLV.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.
- _____. Vedação ao Efeito de Confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 64, 1993, p. 96-106.
- _____. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Tarifa. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. V. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/ver-bete/297/edicao-1/tarifa>. Acesso em: 05 dez. 2024.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BASSANI, Carolina Poltronieri; SOUZA NETO, Nelson. Taxas: Aspectos Controvertidos sobre a Instituição de sua Cobrança e Destinação do Produto da

- Arrecadação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 36, 2016, p. 118-132.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1988, v. 1.
- BASTOS, José Tavares. **Custas Judiciárias na República**. Rio de Janeiro: Garnier, 1913.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Poder de Polícia Fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BERCOVICI, Gilberto. Concepção Material de Serviço Público e Estado Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 61-78.
- BERLIRI, Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. Bologna: Riccardo Pàtron, 1959.
- _____. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milano: Giuffrè, 1974.
- BESANKO, David A.; BRAEUTIGAM, Ronald R. **Microeconomia: Uma abordagem completa**. Tradução de: Flávia Dias Rangel. Rio de Janeiro: LTC, 2004.
- BEZNOS, Clóvis. **Poder de Polícia**. São Paulo: RT, 1979.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Buenos Aires: Depalma, 1951, v. II.
- BINENBOJM, Gustavo. **Poder de Polícia: Ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- BOARATI, Vanessa. **Economia para o Direito**. Barueri: Manole, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Da Teoria à Função: Novos estudos de teoria do direito**. Barueri-SP: Manole, 2007.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa. Análise da Compatibilidade da Taxa de Fiscalização dos Recursos Minerários do Estado do Pará com o Princípio da

- Equivalência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, São Paulo, mar./abr.-2016, p. 47-61.
- _____. Análise da Constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, n. 3, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, p. 457-478, 2017.
- _____. **Tributação Ambiental: Um estudo das taxas verdes no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2017.
- _____; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Taxas: Equivalência e Igualdade. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público, ano 7, n. 2, jul./dez. 2014, p. 126-139.
- BORGES, José Souto Maior. **A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- _____. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BORGES Netto, André Luiz. Inconstitucionalidade de lei que dispõe sobre custas processuais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, jan./mar. 1998, p. 184-195.
- BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Anais do Senado Federal (Atas das Comissões)**. Disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf. Acesso em: 08 dez. 2024.
- _____. **Anteprojeto Afonso Arinos**. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2024.
- _____. **Diário da Assembleia Nacional Constituinte**, v. 9, p. 18. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/N009.pdf>. Acesso em: 03 set. 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 2024**. 11. ed. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26>. Acesso em: 12 mai. 2025.
- BRITO, Edvaldo. Critérios para Distinção entre Taxa e Preço. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 47-82.

- BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Taxas: Limites constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CABRAL, Flávio Garcia. **O Conteúdo Jurídico da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- CALCIOLARI, Ricardo Pires. O Regime Jurídico da Taxa de Serviço Público no Sistema Constitucional Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 100, jan.-dez. 2005, p. 695-738.
- CALDAS NETO, Cícero. “Preço Público” e “Taxa”: Algumas considerações. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 135, jul./set. 1997, p. 267-270.
- CALIENDO, Paulo. O que é um Clássico do Direito Tributário? *In*: CALIENDO, Paulo (coord.). **Clássicos do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 7-12.
- _____. Enno Becker. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 345-362.
- CALMON, Eliana. Comentário ao art. 77. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.) **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. RL-1.22. (Livro Eletrônico).
- CÂMARA, Jacintho Arruda. **Tarifa nas Concessões**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 49-96.
- _____; FRANCO, Fernando; LAMEIRÃO, Pedro. Oreste Ranelletti. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 293-317.
- _____; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. Apresentação. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 5-6.

- CAMPOS, Bruna Ribeiro Diniz; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; KRUGER, Silvana Dalmutt. Comparação da Execução Orçamentária dos Estados Brasileiros. **Anais do XXXII Congresso Brasileiro de Custos**. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/5233/5248>. Acesso em: 19 dez. 2025.
- CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. São Paulo: Freitas Bastos, 1956, v. II.
- CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa. Codificação do Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 3, jan./1946, p. 44-58.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A Causa da Obrigação Tributária. **Temas de Direito Tributário: Pareceres e estudos**. Rio de Janeiro: Alba, 1964.
- _____. Reforma Tributária – Emenda Constitucional n. 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 89, jul./1967, p. 436-442.
- _____. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 83-110.
- CARAZZA, Bruno. **O País dos Privilégios: Os novos e velhos donos do poder**. São Paulo: Companhia das Letras, 2024, v. 1.
- CARLETTI, Amílcare. **Dicionário de Latim Forense**. 8. ed. São Paulo: LEUD, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.
- _____. Considerações Acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 28, jan. 1998, p. 84-118.
- CARVALHO, Cristiano. A Interdisciplinaridade no Direito Tributário: Uma introdução. In: TAKANO, Caio Augusto; BARRETO, Simone Rodrigues Costa (coords.). **Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto**. São Paulo: Noeses, 2021, p. 107-122.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 34, jul. 1998, p. 104-116.

- ____. Prefácio. *In*: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2006.
- ____. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- ____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: Estrutura e Função**. São Paulo: Almedina, 2021. (Direito Tributário – UFPR).
- CARVALHO, Rubens Miranda de. **Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CASSIANO, Andrei. **Contribuições: Mecanismos de controle para garantir a vinculação à finalidade constitucional e evitar o desvio de arrecadação**. São Paulo: Dialética, 2023.
- CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições Especiais e sua Destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.
- CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária: Estado Social e escolha individual**. Coimbra: Almedina, 2008.
- CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de Finanças (Estudo Theorico-Pratico)**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1948, v. I.
- CEGALLA, Domingos Paschoal. **Novíssima Gramática da Língua Portuguesa**. 49. ed. São Paulo: Nacional, 2020.
- CEZNE, Andrea Nárriman. O Conceito de Serviço Público e as Transformações do Estado Contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 42, n. 167, Brasília, jul./set. 2005, p. 315-337.
- CHARNESKI, Heron. Contribuições: Revisitando o Problema dos Desvios de Finalidades à Luz das Normas de Competência Tributária e de Execução da Despesa Pública. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 33, p. 127-148, jun. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Preços Públicos e Taxas. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 215-238.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Prefácio. *In* VERLI, Fabiano. **Taxas e Preços Públicos**. São Paulo: RT, 2005, p. 9-14.

_____. Serviços Públicos e Tributação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 239-266.

_____. O Tributo e suas Espécies sob a Constituição de 1988. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, Letramento, v. 13, n. 1, jan./dez., 2016, p. 105-125.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. Breve História do Tributo na Civilização Ocidental: Da pilhagem à legalidade. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 10, n. 2, jul./dez. 2015, p. 293-329.

COLÔMBIA. *Congreso de la República*. **Constitución Política de la República de Colombia**. Disponível em: <http://secretariasenado.gov.co/constitucion-politica>. Acesso em: 27 jan. 2024.

COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. São Paulo: RT, 1977.

CONCEIÇÃO, Kelly Bonifácio. **Estudo Evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil e as Ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos Novos Rumos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. (Dissertação). 111f. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de Setembro de 2016**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2025.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público NBC TSP n. 34/2021**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2025.

- ____. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG Estrutura Conceitual, de 21 de novembro de 2019.** Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTGEC.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2025.
- ____. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 42, de 19 de dezembro de 2018.** Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SER/docs/NBCTG42.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2025.
- ____. **Resolução CFC n. 750/93.** Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf. Acesso em: 09 jul. 2025.
- ____. **Resolução CFC n. 1.366/11.** Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf. Acesso em: 09 jul. 2025.
- CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária.** Coimbra: Almedina, 2010.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito.** São Paulo: Almedina, 2017.
- COSSA, Luigi. **Premiers Éléments de la Science des Finances.** Tradução de: Alfred Bonnet. 9. ed. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.
- COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COSTA, Alcides Jorge. O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 78, out./dez.-1964, p. 26-37.
- ____. História da Tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 41-101.
- ____. Natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios. In OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBET, 2017, p. 284-294.
- ____. Taxa e Preço Público. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBET, 2017, p. 340-343.
- COSTA, Carlos Orcesi da. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo.** São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 77-99.
- COSTA, Pietro. **Soberania, Representação, Democracia: Ensaio de história do pensamento jurídico.** Curitiba: Juruá, 2010, p. 241-274.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

____. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Valterlei da. O Critério Temporal da Hipótese Tributária do Imposto de Renda: Uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 3, n. 6, jul./dez. 2019, p. 119-150.

____. **Uma Teoria das Espécies Tributárias: Do financeiro ao tributário para novamente ao financeiro: ‘Circulus Vitiosus Deus’ ou ‘Eterno Retorno’?**. Projeto de Pesquisa (Seleção para Ingresso no Curso de Doutorado da USP). São Paulo, 2021, inédito.

____. As Disrupções Tecnológicas e o Direito Tributário do Futuro, **Direito Tributário Atual**, v. 59, IBDT, São Paulo, p. 504-525, jan./mar. 2025.

____; COSTA, Vivian Carla da. Normas Gerais em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, RT, v. 29, abr./jun. 2021, p. 209-243.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. Barueri: Atlas, 2023.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Direito Administrativo do Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1961, v. IV, p. 20-21.

____. Polícia e Poder de Polícia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro. FGV, n. 162, out.-dez./1985, p. 10-34.

____. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CUNHA, Alexandre Mendes. Johann Heinrich Gottlob von Justi (1717-1771) e o pensamento econômico cameralista. **Anais do XLI Encontro Nacional de Economia**, ANPEC - Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia, 2014. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/paper/anpen2013/013.htm>. Acesso em: 15 abr. 2024.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2012.

CUNHA, Carlos Renato. O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Curitiba: EVG, 2016, p. 8-32.

_____. Algumas Palavras sobre a Classificação das Espécies Tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ABDT, n. 142 (27), jul.-set./2019, p. 71-88.

_____. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, segurança jurídica e igualdade**. São Paulo: Almedina, 2021. (Direito Tributário – UFPR).

CURITIBA. Demonstrativo das Receita Tributárias Arrecadadas no Município. **Portal da Transparência**. Disponível em <https://www.transparencia.curitiba.pr.gov.br/sqp/ReceitasTributos.aspx#&&/wEXAwUJbWVzSW5pY2lvBQExBQptZXNUZXJtaW5vBQIxMgUDYW5vBQQyMDI1wSGuzeeLztQedx0zZUAp3VXmIhE=>. Acesso em 19 jan. 2026

CURY, Fabio Lemos. TESE: É Possível a Utilização da Metragem do Imóvel como Base de Cálculo da Cobrança da Taxa de Coleta de Lixo, pois não se Confunde com a Base de Cálculo que se Utiliza para o Cálculo do IPTU. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores - Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2017, v. II, capítulo I-9. (Edição eletrônica)

DALTON, Hugh. **Principios de Finanzas Públicas**. Tradução de: Carlos Luz-zetti. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1953

DALLARI, Adilson de Abreu. Tarifa Remuneratória de Serviços Concedidos. *In*: TÔRRES, Heleno (coord.) **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 213-237.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; PINHEIRO, Hendrick. Igualdade e Equivalência nas Taxas e seus Parâmetros de Controle na Jurisprudência do STF. *In*: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (orgs.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 Anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 341-364.

DARZÉ, Andrea. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

- DENARI, Zelmo. Taxas e Preços. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Ca-
derno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo:
Resenha Tributária, 1985, p. 323-348.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2.
ed. São Paulo: RT, 2007.
- _____. A Causa Final e a Regra-Matriz das Contribuições. *In*: SANTI, Eurico
Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**.
São Paulo: Saraiva, 2008, p. 626-666.
- _____. Notas de Atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasi-
leiro**. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Ja-
neiro: Forense, 2018.
- _____; COELHO, Sacha Calmon. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e
Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DEVEZA, Guilherme. Política tributária no período imperial. *In*: HOLANDA,
Sérgio Buarque de (Org.). **História Geral da Civilização Brasileira**. São
Paulo: DIFEL, 1974, t. II, v. 6, p. 74-102.
- DE VITI DE MARCO, Antonio. **Principios de Economia Financiera**. Tradução
de: Julio Banacloche Pérez. *Madrid: Instituto de Estudios Fiscales*, 1984.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Parcerias na Administração Pública**. 3.
ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**.
Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo:
Obelisco, 1968.
- DUARTE, Amanda de Andrade; VALDO, Amanda de Oliveira; ABDALLA, Giu-
lia Kohl; SMANIA, Paulo Roberto Zavascki; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tri-
buição sobre Serviços Digitais: Uma perspectiva de direito comparado, **Re-
vista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, v. 61, jul./set. 2025, p. 23-
51.
- DUGUIT, Léon. **Las Transformaciones Generales del Derecho**. Buenos
Aires: Heliasta, 2001.
- EINAUDI, Luigi. **Principi di Scienza della Finanza**. 4. ed. Torino: Einaudi,
1948
- _____. **Il Sistema Tributario Italiano**. 5. ed. Torino: Einaudi, 1954.

- ____. **Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria**. Santiago: Olejnik, 2021.
- ELKINS, Zachary; GINSBURG, Tom; MELTON, James. **Constitute: The World's Constitutions to Read, Search and Compare**. Disponível em: <https://constituteproject.org>. Acesso em: 19 jan. 2024.
- ESPANHA. *Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes*. **Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos**. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1989-8508>. Acesso em: 21 jul. 2025.
- ____. *Ministerio de la Hacienda*. **Real Decreto Legislativo n. 2, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>. Acesso em: 14 jan. 2026.
- ____. *Senado de España*. **Constitución Española**. Disponível em: <https://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>. Acesso em: 12 dez. 2025.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
- ____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4. ed. São Paulo: RT, 1977.
- FARIAS, Paulo José Leite. Competência Comum e o Federalismo Cooperativo na Subsidiariedade do Licenciamento Ambiental. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, ano 51, n. 203, jul./set. 2014, p. 39-51.
- FAVACHO, Fernando Gomes; SOUZA, Cecília Priscila. Taxa Municipal de Coleta de Lixo: O art. 149-B da Constituição Federal e o Princípio da Retributividade, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, UCB, v. 15, n. 1, jan.-jun. 2020, p. 361-390.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- ____. **As Provas e o Direito Tributário: Teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- ____; JORGE, Alexandre Teixeira. Achille Donato Giannini. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 449-472.

- FERRATER MORA, José. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- FERRAZ, Roberto. A Base de Cálculo Própria de Impostos e a Necessidade de Revisão da Súmula Vinculante n. 29/STF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010, p. 488-494.
- _____. **Taxa – instrumento de sustentabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- _____. Comentário a “Taxa e Preço Público”, de Alcides Jorge Costa. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBET, 2017, p. 343-359.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: Teoria geral do Tributo**. Tradução de: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007.
- FERRON, Nathalia de Bem. O IOF-Câmbio e as Operações de Criptocabo, **Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 60, abr./jul. 2025, p. 250-284.
- FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.
- FOLLADOR, Guilherme Broto. **As Normas de Competência Tributária**. São Paulo: Almedina, 2021. (Direito Tributário – UFPR).
- FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Isonomia na Tributação Extrafiscal. **Direito GV**, v. 1, n. 10, São Paulo, p. 201-220, jan.-jun. 2014.
- _____. **Capacidade Contributiva e Solidariedade: Fundamentos constitucionais do dever tributário**. São Paulo: JusPodivm, 2025.
- _____; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; MAIOLLI, Michelle Nobre. Proporcionalidade e Igualdade como Limitação à Tributação Extrafiscal. **Revista Direito Público**, v. 14, n. 80, mar.-abr. 2018, p. 39-61.
- FORCENETTE, Ricardo. O Custo Unitário do Serviço e os Métodos de Custo: Um caso prático. **IX Congresso Brasileiro de Custos**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2638/2638>. Acesso em: 16 dez. 2025.
- FRANÇA, Vladimir da Rocha. Princípio da Legalidade Administrativa e Competência Regulatória no Regime Jurídico-administrativo Brasileiro. **Revista**

- de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, n. 202, abr./jun. 2014, p. 7-29.
- FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: A culpa é do Supremo Tribunal Federal? **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV/Fórum, n. 261, 2012, p. 147-177.
- FREIRE, André Borges Coelho Miranda. **Sentido Constitucional de Serviços para Fins de ISS: Uma reconstrução conceitual**. São Paulo: IBDT, 2023.
- FREITAS, Juarez. Proposta de Revisão Conceitual do “Poder de Polícia Administrativa”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 79-102.
- FREITAS, Ney José de. **Ato Administrativo – Presunção de Validade e a Questão do Ônus da Prova**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- FUBINI, Renzo. **Lezioni di Scienza delle Finanze**. Padova: CEDAM, 1934.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Autonomia Financeira das Agências Reguladoras dos Setores de Infraestrutura no Brasil**. Disponível em: https://ceri.fgv.br/sites/default/files/publicacoes/2018-10/29_autonomia-financeira-das-agencias-reguladoras-dos-setores-de-infraestrutura-no-brasil-2016-07-18.pdf. Acesso em: 20 jan. 2026.
- GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado: Uma análise das estruturas simbólicas do direito político**. Barueri: Manole, 2003.
- _____. REZENDE, Maurício. O Conceito de Interesse Público no Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 115, jul./dez. 2017, p. 267-318.
- GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GARCIA, Nuno de Oliveira. **Contencioso de Taxas**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- GERBINO, Giovanni de Francisci. **Le Tasse nella Dottrina e nel Diritto Finanziario**. Palermo: Orazio Fiorenza, 1910.
- GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. **Las Tasas en la Hacienda Pública**. Montevideo: Martin Bianchi Altuna, 1959.

- GIANNINI, Achille Donato. ***Istituzioni di Diritto Tributario***. Milano: Giuffrè, 1974.
- GIDE, Charles; RIST, Charles. **História das Doutrinas Econômicas**. Tradução de: Eduardo Salgueiro. Rio de Janeiro: Alba, 1941.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. ***Derecho Financiero***. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, v. II.
- GODÓI, Marciano Seabra de. A Polêmica Taxa de Extinção de Incêndios e a Oscilante Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Reconstrução crítica de uma longa e confusa trama. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, UCB, v. 15, n. 2, jul./dez., 2020, p. 488-536.
- _____. Os Clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 533-557.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do Direito Tributário Brasileiro: Dos pais fundadores ao Código Tributário Nacional**. Brasília: UniCEUB, 2020.
- _____. Fundamentos Históricos e Conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 43-94, jan.-jun., 2020.
- _____; SANTOS, Júlio Edstron Secundino; PAES, José Eduardo Sabo. Tributação e História: Amaro Cavalcanti, o mínimo tributário e a resistência cultural ao recolhimento de tributos. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 86-109, jan./jul. 2021
- GODOY, José Eduardo Pimentel de; MEDEIROS, Tarcízio Dinoá de. **Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo**. Brasília: ESAF, 1983.
- GOMES, Estêvão. **Poder de Polícia no Direito Administrativo Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- GONÇALVES, Carla de Lourdes. Extraterritorialidade. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.) **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.>

- pucsp.br/verbete/285/edicao-1/extraterritorialidade. Acesso em: 10 mar. 2025.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GONET, Paulo Gustavo; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- GORDILLO, Agustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. 3. ed. Buenos Aires: *Fundación de Derecho Administrativo*, 1998. t. II.
- GRAPPERHAUS, Ferdinand Heinrich Maria. **Histórias Tributárias**. Tradução de: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- _____. **O Tributo ao Longo dos Tempos**. Tradução de: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 21. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.
- GRAZIANI, Augusto. **Istituzioni di Scienza delle Finanze**. Torino: Fratelli Bocca, 1897.
- GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario*. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Padova, A. Milani, v. III, n. XVII, 1939, p. 372-385.
- GROTIUS, Hugo. **O Direito da Guerra e da Paz (De Jure Belli ac Pacis)**. Tradução de: Ciro Mioranza. Ijuí: Unijuí, 2004, v. I.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Evolução da Teoria do Serviço Público. In: NUNES JUNIOR *et al* (Coords.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. 2. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2022. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/40/edicao-1/evolucao-date-oria-do-servico-publico>. Acesso em: 06 set. 2025.
- GROTTI, Dinorá Musetti. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIO, Luiza Gaspar. As Taxas de Fiscalização: a análise de incidência no serviço de telecomunicações e na ocupação do solo por torres e antenas de transmissão. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, v. 7, n. 1, jan.-jun. 2024, p. 1-31.

GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas**. Tradução de: Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Prefácio da Edição em Inglês. In: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 7. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 21-26.

_____. **Cinco Observaciones sobre Validez y Derogación**. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2008. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/cinco-observaciones-sobre-validez-y-derogacion/>.

Acesso em: 27 jun. 2025.

GUILLIEN, Raymond; VINCENT, Jean. **Lexique de Termes Juridiques**. 9. ed. Paris: Dalloz, 1993.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O Problema da Causa no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 45, jul. 1956, p. 1-21.

_____. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 39-46.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. **Concessão de Serviço Público**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GUIMARÃES, Marcela Cunha; MAZETTI, Laíse Ângelo. Transparência e Justiça Fiscal na Exigência das Taxas. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Brasília, ABDT, v. 2, n. 1, p. 240-257, jan./jun. 2016.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 495-515.

_____. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 299-322.

HABER, Michel; CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; TORRES, Ricardo Ezequiel. Despesa Pública. In: OLIVEIRA, Régis Fernandes de (coord.). **Lições de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2016 (livro eletrônico).

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções em Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

- _____. Taxas de Fiscalização de Vigilância Sanitária da Anvisa. *In*: HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo (coords.). **Tributação na Saúde**. Ribeirão Preto: Altai, 2013, p. 343-368.
- HENRIQUES, António Castro. *The Rise of a Tax State: Portugal, 1371-1401*. **E-Journal of Portuguese History**, v. 12, n. 1, 2014, p. 49-66.
- HESPANHA, António Manuel. **Cultura Jurídica Europeia**. Coimbra: Almedina, 2019.
- _____. Introdução. *In*: GROTIUS, Hugo. **O Direito da Guerra e da Paz (De Jure Belli ac Pacis)**. Tradução de: Ciro Mioranza. Ijuí: Unijuí, 2004, v. I, p. 15-25.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução de: João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva e Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos Direitos: Por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.
- HORVATH, Estêvão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. Taxa Judiciária e Custas. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 307-323.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- HUBERMAN, Leo. **História da Riqueza do Homem**. Tradução de: Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.
- ICHIHARA, Yoshiaki. Taxas no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, Bauru, Instituição Toledo de Ensino, n. 24, dez./mar. 1999, p. 43-59.
- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. **XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, Caracas, 1991. Disponível em: https://ipdt.org/uploads/docs/11_Rev21_XVJ-ILADT.pdf. Acesso em: 02 set. 2025.
- _____. **Resolución 1956 - Uruguay - Tema I**. Disponível em: <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1956-uruguay-tema-i/>. Acesso em: 02 set. 2025.
- _____. **Resolución 1958 - México - Tema III**. Disponível em: - <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1958-mexico-tema-iii/>. Acesso em: 02 set. 2025.

- ITÁLIA. *Senato della Repubblica. Constituição da República Italiana: Edição em língua portuguesa*. Disponível em: <https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COSTPORTOGHESE.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2025.
- ITURRALDE, Victoria. *Reflexiones sobre los Conceptos de Validez y Existencia de las Normas Jurídicas. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, Dialnet, n. 31, 2008, p. 157-176.
- IUNES, Roberto F. A Concepção Econômica de Custos. In: PIOLA, Sergio Francisco; VIANNA, Solon Magalhães (coords.). **Economia da Saúde: Conceitos e contribuição para a gestão da saúde**. 2. ed. São Paulo: IPEA, 1998, p. 227-247.
- JANCZESKI, Célio Armando. **Das Taxas: Aspectos Jurídicos e Caracterização**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- _____. **El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira - **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- JÈZE, Gaston. **Les Principes Généraux du Droit Administratif**. Paris: M. Giard & E., Brière, 1914.
- JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. São Paulo: JusPodivm, 2023.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria Geral das Concessões de Serviço Público**. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- _____. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- KANAYAMA, Rodrigo Luís. Responsabilidade da Atividade Financeira e a Necessária Relação entre Receitas e Despesas Públicas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 479-501.

- KANT, Immanuel. **A Metafísica dos Costumes**. Tradução de Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2003.
- KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Tradução de Antonio Ulisses Cortês. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2007.
- KELSEN, Hans. **Principios de Derecho Internacional Público** [1952]. Granada: Comares, 2013.
- _____. **Teoria Pura do Direito** [1960]. 6. ed. Tradução de: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- LACOMBE, Américo Masset. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 7-22.
- LAFER, Celso. Apresentação à Edição Brasileira. *In*: BOBBIO, Norberto. **Da Teoria à Função: Novos estudos de teoria do direito**. Barueri-SP: Manole, 2007, p. LVI-LVII.
- LAGEMANN, Eugenio. Tributação: Seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 16-29.
- LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).
- LEAL, Aurelino de Araújo. **Polícia e Poder de Polícia**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LEROY-BEAULIEU, Paul. **Précis d'Économie Politique**. Paris: Ch. Delagrave, 1888.
- LESNIOVSKI, Joice Macedo; VIEIRA, Saulo Fabiano Amâncio. *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): Um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais*. *In*: **Anais do XXXI Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 2024. Disponível em: [Time-](#)

[Driven Activity-Based Costing \(TDABC\): um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais. | Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC.](#) Acesso em 4 mar. 2026.

LESSA, Donovan Mazza. **O Aspecto Quantitativo das Taxas**. 361 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

_____. O Sistema Tributário da Austrália. *In* ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (coord.). **Sistemas Tributários no Mundo: A tributação no direito comparado**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 85-110.

_____; LAMEIRÃO, Pedro. Benvenuto Griziotti. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coords). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 383-407.

LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023.

LIMA, João Silva. **Pólis e Politeia em Aristóteles: Estudo sobre a ética da cidadania na Política**. 211p. Tese (Doutorado) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas. Campinas, 2010.

LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 379-380.

LOBATO, Valter de Souza. Contribuições Destinadas ao Custeio da Seguridade Social: Destinação Específica das Receitas e o Desvio de Finalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 631-657.

LOBO, José Theodoro de Souza. **Segunda Arithmetica**. 29. ed. Porto Alegre: Globo, 1931.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Direito Civil: Obrigações, v. 2**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

LORINI, Eteocle. **Scienza delle Finanze**. Pavia: Mattei & C., 1912.

LUNA, André. **Classificação das Espécies Tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Base de Cálculo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, 1982, p. 115-140.

Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 133-152.

____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

____. Proporcionalidade e Proibição de Confisco. Taxa de Coleta de Lixo - A taxa pode ter como critério de graduação a área construída do imóvel. *In*: DERZI, Misabel (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: Uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 275-285.

____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, v. I.

____. As Taxas no Direito Brasileiro. **Revista Interdisciplinar de Direito - Faculdade de Direito de Valença**, v. 16, n. 2, jul./dez. 2018, p. 191-227.

MACHADO, José Pedro. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 3. ed. Lisboa: Horizonte, 1977, v. IV.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, FGV, n. 44(4), jul./ago. 2010, p. 791-820.

MACHADO, Rafael Boëchat Alves. A Eficiência como Postulado para a Justiça Fiscal. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de (coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 523-540.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Textura Aberta da Linguagem e Limites ao Poder de Tributar**. São Paulo: JusPodivm, 2025.

____. Os Princípios Inseridos no art. 145, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023. *In* HOFFMANN, Susy Gomes [et al] (coords.), **Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025**. São Paulo: MP, 2025, p. 39-59. (Série “Cursos de Extensão da APET”).

- MADEIRA, Mauro de Albuquerque. **Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial**. Brasília: Coopermidia, Unafisco/Sindifisco, 1993.
- MAGALHÃES, Renata Luciana dos Reis. Custeio ABC nos Serviços Públicos: análise de sua utilidade enquanto informação facilitadora do controle social. **Cadernos da Escola Paulista de Contas**, v. 1, n. 2, p. 38-57, ago. 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/34>. Acesso em: 16 dez. 2025.
- MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002.
- MANDETTA, Savério. **Impostos, Taxas e Contribuições: Resenha histórica do regime fiscal no Brasil**. São Paulo: Colébras, 19[?].
- 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. 573-586.
- _____. LESSA, Donovan Mazza. Limites da Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às Taxas. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro *et. al* (Coords.). **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: RT, 2016, p. 194-230.
- MARCOS, Rui Manuel de Figueiredo. A Administração Fiscal Portuguesa Anterior ao Século XV: Alguns aspectos fundamentais. **Direito**, Coimbra, Universidade de Coimbra, v. 16, n. 2, 2007, p. 27-36.
- MARQUES, Kelly Cristina Mucio; MARQUES, Claudio. Custos de Produção sob a Ótica Contábil e Econômica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, UEM, v. 28, n. 1, jan.-abr. 2009, p. 27-39.
- MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Prólogo*. In: MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. **El Principio de Equivalencia en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 2014, p. 11-15.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. **El Principio de Equivalencia en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 2014.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2025.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Função da Lei Complementar Tributária - Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, FGV, v. 222, out. 2000, p. 329-348.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 153-186.
- MARX, Karl. **Crítica do Programa de Gotha**. Tradução de: Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2012.
- MASCITTO, Andréa. **Consequências Jurídico-Tributárias do Desvio das Receitas de Contribuições**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023.
- MEDAUAR, Odete. Poder de Polícia: Origem, evolução, crítica à noção, caracterização. *In*: MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein (Org.). **Poder de Polícia na Atualidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 13-26.
- _____. Ainda Existe Serviço Público? *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 29-39.
- _____. **O Direito Administrativo em Evolução**. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.
- MEDEIROS, Jarbas. O Poder de Polícia como Fato Gerador da Cobrança de Taxas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 92, abr./jun. 1968, p. 414-442.
- MEIRA, Sílvio Augusto de Barros. **Direito Tributário Romano**. 2. ed. Belém: UFPA, 2013.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. **Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MENKE, Cassiano. **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

- MELLO, José Eduardo Soares de. Base de Cálculo. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 172-207.
- _____. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 187-214
- MELLO, William Agel de. **Dicionário Geral das Línguas Românicas**. Goiânia: Kelps, 2023, v. 3.
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O Nascimento da Tributação e os Diferentes Fundamentos para o seu Exercício na História e a Igualdade como Atual Balizadora da Justa Tributação tendo a Capacidade Contributiva como sua Medida de Comparação. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 279-300.
- MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez; ALHO NETO, João de Souza; MONTE SANTO, Lucas Henrique Brito. Taxa de Polícia e Base de Cálculo: O caso da TFRH. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 36, dez./2016, p. 184-206.
- MITA, Enrico di. **Principi di Diritto Tributario**. 6. ed. Milão: Giuffrè, 2011.
- MITCHEL, Sydney Knox. **Taxation in Medieval England**. Hamden: Archon, 1971.
- MODESTO, Paulo. Reforma do Estado, Formas de Prestações de Serviços ao Público e Parcerias Público-privadas: Demarcando as fronteiras dos conceitos de “serviço público”, “serviço de relevância pública” e “serviços de exploração econômica” para as parcerias público-privadas. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (coord.) **Parcerias Público Privadas**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 433-486.
- MONTEIRO, Geiziane Braga; RIBEIRO, Juliana Cândida; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Custos na Administração Pública: uma abordagem de inclusão social. **XIII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte, 30 out. a 01 nov. 2006, p. I-XIII.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

____. A Transferência do “Pedágio”: Uma injusta e ilegítima concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 12, p. 7-13, set. 1996.

____. **Doutrina e Prática das Taxas**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade Contributiva. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coords.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. 5 (Direito Tributário). São Paulo: PUCSP, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>. Acesso em: 7 set. 2025.

____. Base de Cálculo. *In*. CARVALHO, Paulo de Barros; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coords.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. São Paulo: PUCSP, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao1/base-de-calculo>. Acesso em: 27 mar. 2025.

____; e ESTANISLAU, César Vale. Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, instituída pelo art. 1º da LC n. 110/2001, Face ao Atingimento de sua Finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 227, ago. 2014, p. 7-20.

____; _____. As Taxas e o Princípio de Equivalência entre a sua Arrecadação e os Custos da Atividade Estatal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 233, fev./2015, p. 34-50.

____; _____. **Taxas de Fiscalização e o Princípio da Equivalência: O caso da TFI e da TFF**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/03/Andre-Mendes-Moreira.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2025.

____; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015, p. 71-90.

____; RIBEIRO, Jamir Calili. A Metodologia do Direito Tributário e o Raciocínio Conceitual como Premissas para Garantia da Segurança Jurídica. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte, 2016, p. 55-78.

- MOREIRA, Egon Bockmann. **Direito das Concessões de Serviço Público**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2024.
- MOREIRA, João Baptista. Contribuições Fiscais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 124, abr./jun. 1976, p. 15-29.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Classificação dos Tributos (uma visão analítica). *In: IV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637.
- MÜLLER, Ana. A Expressão da Genericidade no Português do Brasil. **Letras**, Curitiba, UFPR, n. 55, p. 153-165, jan./jun. 2001.
- 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**. Coimbra: Almedina, 1998.
- NARBÓN-PERPIÑÁ, Isabel; DE WITTE, Kristoff. *Local Governments' Efficiency: a systematic literature review—part I*, in INTERNATIONAL FEDERATION OF OPERATIONAL RESEARCH SOCIETIES, **International Transactions in Operational Research**, p. 431-468. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111%2Fitor.12364> . Acesso em: 26 dez. 2025.
- NASCIMENTO, Antônio Theodoro. **Preços, Taxas e Parafiscalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- NICHOLSON, Walter; SNYDER, Christopher. **Microeconomic Theory: Basic Principles and Extensions**. 11. ed. Mason: South-Western, 2012.
- NITTI, Francesco. **Principi di Scienza delle Finanze**. Napoli: Luigi Pierro, 1922
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Sistema Tributário Nacional. *In: PEIXOTO, M. M.; DINIZ, Marcelo de L. Castro (coords). Curso de Direito Tributário da APET*. São Paulo: MP, 2005, p. 11-119.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Contribuição de Melhoria e Taxa de Iluminação Pública. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, ano 18, n. 73, jan./mar. 1982, p. 267-278.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: RT, 1990.

- NOVELLI, Flávio Bauer. Considerações sobre o Cameralismo. **Revista de Direito Público e Ciência Política**, Rio de Janeiro, FGV, v. 5, n. 1, jan./abr. 1962, p. 22-44.
- NUNES, Cleucio Santos. Controvérsias sobre Taxa Judiciária e o Financiamento dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo, Tribunal de Justiça de São Paulo, n. 54, abr./jun. 2020, p. 91-115.
- NUNES, António José Avelãs. **As Origens da Ciência Econômica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. São Paulo: RT, 1997.
- OBERSON, Xavier. **Droit Fiscal Suisse**. 4. ed. Bâle: Helbing Liechtenhahn, 2012.
- OLIVEIRA, Ana Cláudia Borges de; CALIENDO, Paulo; BULARA, Vanessa. As Expectativas da Inteligência Artificial no Contencioso Federal Brasileiro. **Direito Tributário Atual**, v. 61, IBDT, São Paulo, p. 265-280, jul./set. 2025.
- OLIVEIRA, Bruno Rodrigues; DAMASCENO, Nicolas Cavalheiro; PINHEIRO, Saulo Tavares; PRIMO, Ulisses Rocha de Lima; FREITAS, Patrícia Coêlho, Aguiar. A Transação Tributária e o Juízo Arbitral: Desafios e Possibilidades no Contencioso Fiscal Brasileiro. **Direito UNIFACS – Debate Virtual**, n. 299. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/issue/view/421>. Acesso em: 19 jan. 2026.
- OLIVEIRA, Flávio. O Cameralismo e os Fundamentos da Ciência do Estado nos escritos de Seckendorf, Justi e Sonnenfels. **Revista de Ciências do Estado**. Belo Horizonte, UFMG, v. 6, n. 1, p. 1-24.
- OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. **Taxas, Tarifas e Preços “Públicos”**. São Paulo: Dialética, 2024.
- OLIVEIRA, Rafael Arruda. O Paradigma da Equivalência Econômica e as Taxas Judiciais no Direito Brasileiro: uma análise à luz do enunciado n. 29 da súmula vinculante do STF. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 102, n. 927, p. 345-395, jan./2013.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Taxas de Polícia**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004
- _____. **Receitas Não Tributárias (Taxas e Preços Públicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- ____. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: RT, 2010.
- ____. Serviços Públicos e Tributação: Natureza jurídica da contraprestação de serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161-211.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7: Base de Cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 209-246.
- OLIVEIRA FILHO, João Glicério; MORIS, Gustavo Teixeira. Da Natureza Jurídica do Pedágio. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, CONPEDI, v. 2, n. 2, jul./dez. 2016, p. 255-272.
- ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS; BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Reforma Tributaria para America Latina - III - Modelo deCodigo Tributario**. 2. ed. Washington: Unión Panamericana, 1968. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf. Acesso em: 01 jul. 2024.
- OVÍDIO. **Metamorfoses**. Tradução de: Paulo Farmhouse Alberto. 2. ed. Lisboa: Cotovia, 2010.
- PADOVEZE, Clóvis Luís **Contabilidade de Custos: Teoria, prática, integração com sistemas de informações**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- PAIVA, Marcos Vinicius de. **O Conceito de Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária**. São Paulo: Juspodivm, 2025.
- PAIVA, Ormezinho Ribeiro de. **Elemento Temporal do Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- PARAGUAI. **Constitución de la Republica del Paraguay**. Disponível em: <https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9580/constitucion-nacional>. Acesso em: 27 jan. 2024.
- PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Lei Complementar n. 107, de 11 de janeiro de 2005**. Disponível em: https://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-09/LC1072005atualizadaateLC1722014.pdf . Acesso em: 11 jul. 2025.
- PARANÁ. **Portal da Transparência**. Disponível em: <https://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/3/27?origem=3>. Acesso em 19 jan. 2026

- PASQUALINI, Alberto. Imposto e Taxa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, v. 2, n.1, 1945, p. 335-346.
- PAULA, Daniel Giotti de. O Sistema Tributário do Canadá. *In*: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (coords.). **Sistemas Tributários no Mundo: A tributação no direito comparado**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 143-174.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados: À luz da doutrina e da jurisprudência** 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- PAUNER CHULVI, Cristina. ***El Deber Constitucional de Contribuir al Sosténimiento de los Gastos Públicos***. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- PEDROSA JUNIOR, Márcio. Tributação da Economia Digital: IOF-Câmbio nas Operações com *Stablecoins*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 60, abr./jun. 2025, p. 227–249.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PERDIGÃO MALHEIROS, Agostinho Marques. **Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional nos Juízos de Primeira Instância**. 2. ed. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1873.
- PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A Posição dos Usuários e a Estipulação da remuneração por Serviços Públicos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 299-356.
- PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas e Preços**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de: Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- PEROTO, Rafael Oliveira Beber; CONTE, Raphaela. *Split Payment* na Reforma Tributária: Desafios e Entraves à Implementação no Contexto Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 59, p. 443–467, 2025.

- PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JR., Rudinei (orgs.) **Introdução à Economia**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PETTY, William. ***Treatise of Taxes and Contributions*** [1662]. Disponível em: https://archive.org/details/bim_early-english-books-1641-1700_a-treatise-of-taxes-co_petty-sir-william_1662. Acesso em: 2 set. 2025.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- _____. **Parcerias na Administração Pública: Concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. **Microeconomia**. Tradução de: Pedro Catunda. São Paulo: Makron Books, 1994.
- PINTO, Cláudia Maria Borges Costa. **A Revolução Social e o Direito Tributário: Vaticínios de Alfredo Augusto Becker**. 196 f. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2019.
- PIKETTY, Thomas. **Uma Breve História da Igualdade**. Tradução de: Maria de Fátima Oliva do Coutto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022.
- PIRES, Adilson Rodrigues. A Doutrina das Taxas e o Direito Brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, n. 104, out./dez. 1989, p. 83-104.
- PIRES, Luís Manuel Fonseca. **Limitações Administrativas à Liberdade e à Propriedade**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PISCITELLI, Roberto Boccaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Pública**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: RT, 2022.
- PLATÃO. **A República**. Tradução de Maria Helena da Rocha Pereira. 9. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.
- PLATT NETO, Orion; CRUZ, Flávio da. NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público. In: **Anais do 12º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 12º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade**

- e 5º UFSC *International Accounting Congress*, 2022, Florianópolis. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/363801069_NBC_T_16_11_versus_NBC_TSP_34_As_Principais_Mudancas_nas_Normas_Brasileiras_de_Contabilidade_sobre_Custos_no_Setor_Publico. Acesso em: 16 jun. 2025.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2017.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Guanabara, 1934, t. I
- _____. *Tratado de Direito Privado - Introdução: Pessoas físicas e jurídicas*. São Paulo: RT, 2012, v. I.
- PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Decreto-Lei n. 398, de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária, que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/398-1998-191558>. Acesso em: 10 jul. 2025.
- _____. **Lei n. 53-E/2006, de 29 de dezembro**. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/analise-juridica/lei/53-e-2006-197492>. Acesso em: 21 jul. 2025.
- PUGLIESE, Mario. *Le Tasse nella Scienza e nel Diritto Positivo Italiano*. Milano: CEDAM, 1930.
- PUVIANI, Amilcare. *Teoria della Illusione Finanziaria*. Disponível em: https://liberliber.it/opere/download/?op=2359688&type=opera_url_pdf. Acesso em: 15 dez. 2025.
- RATE. In: *Collins Dictionary*. Disponível em: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/rate>. Acesso em: 23 jan. 2024.
- RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- REIS, Antônio Carlos Konder. Projeto de Constituição – Parecer da Comissão mista. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV, n. 87, jul./1967, p. 338-378.
- REZENDE, Antônio Martinez; BIANCHET, Sandra Braga. *Dicionário do Latim Essencial*. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2014.

- RIBAS, Lúdia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Taxa de Resíduos Sólidos como Instrumento para Promoção do Direito Fundamental ao Meio Ambiente Equilibrado. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, PUCPR, v. 10, n. 2, mai.-/ago. 2019, p. 233-260.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa. **Lei n. 533, de 31 de dezembro de 1948**. Regula o Instituto Rio Grandense do Arroz – IRGA. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rs/lei-ordinaria-n-533-1948-rio-grande-do-sul-estatutos-do-instituto-rio-grandense-do-arroz>. Acesso em: 14 jan. 2026.
- ROCHA, Cláudia Rodrigues. **O Preço da Justiça: As taxas na Justiça sob uma perspectiva jurídico-tributária**. Coimbra: Almedina, 2022.
- ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: Restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. **Determinação do Montante do Tributo: Quantificação, fixação e avaliação**. 2. ed. São Paulo: Dialética.
- RODRIGUES, Eduardo Azeredo. **O Princípio da Eficiência à luz da Teoria dos Princípios**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. **Compendio de Derecho Civil**. México: Porrúa, 2012, t. II.
- ROLLAND, Louis. **Précis de Droit Administratif**. 11. ed. Paris: Dalloz, 1957.
- ROSA, Íris Vânia Santos. Preço Público. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, t. V. São Paulo, PUCSP, 2018. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/311/edicao-1/preco-publico>. Acesso em: 05 dez. 2024
- ROSAS, Roberto. Evolução Jurisprudencial da Taxa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 131, 1978, p. 316–323.

- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução de: Antonio P. Machado. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011. (Clássicos para Todos).
- ROSSI, Carlos Alberto del Papa. **Introdução ao Estudo das Taxas**. 2. ed. São Paulo: Pillares, 2005.
- SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2015.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**. Brasília: Prisma, 1997.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e Classificação das Espécies no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 11, n. 62, mar./abr. 2013, p. 9-25.
- _____. CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 608-625.
- SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e Razoabilidade na Quantificação das Taxas. *In*: DERZI, Misabel (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: Uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 287-304.
- SANTOS, Marivaldo Andrade dos. A Mensurabilidade da Base de Cálculo Exigida em Função do Exercício do Poder de Polícia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Brasília, ABDT, n. 146, 2020, p. 127-148.
- SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Decreto n. 7.184, de 5 de maio de 1935**. Cria o Tribunal de Impostos e Taxas e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1935/decreto-7184-05.06.1935.html>. Acesso em: 14 jan. 2026.
- _____. Casa Civil. **Lei n. 8.822, de 24 de novembro de 1978**. Dispõe sobre a instituição da Taxa de Combate a Sinistros, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1935/decreto-7184-05.06.1935.html>. Acesso em: 21 jul. 2025.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- SCAFF, Fernando Facury. **Empréstimos Compulsórios não são Tributos, são Empréstimos**. São Paulo, 26 de dezembro de 2022. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2022-dez-26/justica-tributaria-emprestimos-com-pulsorios-nao-sao-tributos-sao-emprestimos/>. Acesso em: 15 abr. 2025.

_____. **O STF e a Irrazoável Equivalência Financeira das Taxas de Fiscalização.** São Paulo, 19 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-19/justica-tributaria-stf-irrazoavel-equivalencia-financeira-taxas-fiscalizacao/>. Acesso em: 8 jul. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Prefácio. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (coord.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário.** Salvador: Juspodivm, 2018, p. 7-15.

_____; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a periodicidade anual e mensal no IRPJ. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, n. 47, jan.-abr. 2021, p. 569-613.

_____; ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. A Taxa de Fiscalização do Mercado de Títulos e Valores Mobiliários, seu Efeito Indutor e seus Limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 50, jan./abr. 2022, p. 250-278.

SEARLE, John. **Speech Acts: An Essay in the Philosophy of Language?** Cambridge: Cambridge University, 1969.

SEHN, Solon. **Código Tributário Nacional Comentado.** Rio de Janeiro: Forense, 2025.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Taxa: Doutrina, Prática e Jurisprudência.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Distinção entre Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e Preço Público.** São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 23-38.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Essays in Taxation.** 8. ed. Londres: Macmillan, 1913.

_____. *The Classification of Public Revenues.* **The Quarterly Journal of Economics**, v. 9, n. 3, Abr./1895, p. 279-290. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1883580>. Acesso em: 18 abr. 2024.

____. *The Shifting and Incidence of Taxation*. 2. ed. Londres: Macmillan, 1899.

SERBENA, Cesar Antonio. **Lógica e Direito: Elementos Para uma Reconstituição Formal do Raciocínio Jurídico** (tese doutoral). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2003.

SHAW, José Luiz. *Tasa, Precios e Impuestos*. Montevideo: *Fundación de Cultura Universitaria*, 1993.

SIDOU, José Maria Othon. Os Tributos no Curso da História. **Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**, Rio de Janeiro, ABLJ, v. 46, n. 541, jan. 2000, p. 43-51.

SILVA, Carlos Medeiros. A Elaboração Constitucional – Exposição de Motivos do Projeto de Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 86, jul./1966, p. 1-15.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no Setor Público**. Brasília: UnB, 2007.

____; CUNHA, Jameson Reinaux. O Tempo como Direcionador de Custos no Setor de Serviços. **Anais do III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3400>. Acesso em: 17 dez. 2025.

SILVA, Edgard Neves da. Taxas. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 917-937.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos; BRITO, Carlos Alberto Oliveira; CARDOSO, Kelly Cristina Ribeiro Marques; DIAS, Cristiane Balbina Pereira de Araújo. Orçamento Público: um natural sistema de custos. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1506>. Acesso em: 17 dez. 2025.

SILVA, Rodolfo Kredens. **Tributação de Segurança Pública: a constitucionalidade da cobrança de taxas de polícia ou de serviços públicos, em eventos particulares**. São Paulo: Dialética, 2024.

SILVA MAIA, José Antonio da. **Compêndio do Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1841.

SILVEIRA BUENO, Francisco da. **Grande Dicionário Etimológico-Prosódico da Língua Portuguesa**. São Paulo: Saraiva, 1966, v. VI.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de: Luís Cristóvão de Aguiar. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2010.

SOUSA, Joaquim José Caetano Pereira e. **Esboço de Hum Diccionario Juridico, Theoretico, e Practico, Remissivo às Leis Compiladas, e Extravagantes**. Impressão Régia: Lisboa, 1827. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/Ofa5859e-04dd-4c9c-86be-011f5f646258>. Acesso em: 24 jun. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**, São Paulo: Martins, 1943.

_____. Reflexões sobre a Reforma da Justiça Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 16, abr.-jun. 1949, p. 1-18.

_____. Impôsto e Taxa - Distinção - Fato Gerador das Taxas - Sujeito Passivo da Tributação. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 23, jan./1951, p. 324-331.

_____. Direito Financeiro - Normas Gerais - Conceituação Genérica de Tributo - Classificação Tripartida das Espécies Tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 26, out./1951, p. 363-372.

_____. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1954.

_____. Normas Gerais do Direito Financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 37, jul. 1954, p. 12-34.

_____. Relatório. In: BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p. 81-85.

_____. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 72, jun. 1963, p. 1-22.

_____. As Modernas Tendências do Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 74, out.dez./1963, p. 1-32.

_____. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 87, jul./1967, p. 1-16.

_____. Conferência. In: SOUSA, Rubens Gomes de. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: AASP, 1967, p. 9.

_____. Sujeito Passivo das Taxas. **Revista de Direito Público**, São Paulo, RT, n. 16, abr./jan. 1971, p. 346-353.

- SOUSA, Rui de. Atualização do Conceito de Taxa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 49, 1957, p. 1-29.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Desestatização: Privatização, concessões, terceirizações e regulação**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- SOUZA, Eliziane Mara de. Aspectos Destacados Acerca da Tributação no Brasil Colônia. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis, Boiteux, 2006, p. 87-104.
- SOUZA, Hamilton Dias de; GRECO, Marco Aurelio. Distinção entre Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10: Taxa e preço público**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 111.132
- SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- SPENCER, Herbert. **Social Statistics**. New York: Robert Schalkenback, 2020.
- SUIÇA. **Constituzione Federale dela Confederazione Svizzera**. Disponível em: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1999/404/it> . Acesso 24 jan. 2024.
- _____. **Constitution Fédérale de la Confédération Suisse**. Disponível em: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1999/404/fr> . Acesso em: 24 jan. 2024.
- SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- SZILOVICS, Csaba. **On the Origins of Taxation (Ancient Roots of Tax Systems)**. Tradução de: de György Cserna. Sevilla: McGraw-Hill Interamericana de España, 2022.
- TÁCITO, Caio. O Poder de Polícia e seus Limites. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 27, jan./mar. 1952, p. 1-11.
- _____. Serviço Público Especial – Taxa de Incêndio – Constitucionalidade, **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 78, 1964, p. 436-444.
- _____. O Desvio de Poder no Controle dos Atos Administrativos, Legislativos e Jurisdicionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n. 242, abr./jun. 2008, p. 63-74.
- TANGORRA, Vincenzo. **Tratatto di scienza della finanza**. Milano: Libreria, 1915, v. I.

- TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- TAVARES, André Ramos. A Política Tarifária em Serviço Público. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 401-421.
- TEIXEIRA, Célia. SUBALTERNAS, PROPOSIÇÕES. *In*: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (ed.). **Enciclopédia de Termos Lógico-Filosóficos**. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2020.
- TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- _____. Benvenuto Griziotti. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 131-159.
- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. **Fundamentos do Direito Civil – Obrigações**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024, v. 2.
- TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Tradução de: Fernando Zilveti e Laura Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.
- THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law** (Direito Tributário Comparado). 2. ed. Alphen aan den Rijn (Holanda): Wolters Kluwer, 2016.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.
- _____. **A Prova no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- TOMIO, Fabricio Ricardo de Limas; ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl; CARMARGO, Fernando Santos de. Análise Comparativa dos Modelos de Repartição de Competências Legislativas nos Estados Federados. **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, Curitiba, UFPR, n. 51, 2010, p. 73-100.
- TORRES, Heleno Taveira. A Justiça dos Tributos. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 217-254.
- _____. Regime Constitucional das Contribuições sobre Faturamento e o Princípio da Segurança Jurídica. *In* FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 587-665.

- ____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário.** São Paulo: RT, 2011.
- ____. **Direito Constitucional Financeiro.** São Paulo: RT, 2014 (edição eletrônica).
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 10. ed. São Paulo: Renovar, 2002.
- ____. Prefácio da 1ª Edição. *In*: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Taxa – doutrina, prática e jurisprudência.** Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. IX-X.
- ____. A Fiscalidade dos Serviços Públicos no Estado da Sociedade de Risco. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Serviços Públicos e Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 121-160.
- ____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na Constituição** – Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- TREVISAN, Rosaldo. **O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional.** São Paulo: Aduaneiras: Lex, 2017.
- TRIBE, Laurence. **American Constitutional Law.** 2. ed. Mineola (NY): The Foundation Press, 1988.
- UNIÃO FEDERAL. Tesouro Nacional. **Portal Tesouro Nacional Transparente.** Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/estatisticas-fiscais-do-governo-geral/2021/22> . Acesso em 19 jan. 2026.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de Derecho Tributario.** Montevideo: B de F, 2016
- ____. **Instituciones de Derecho Tributario.** 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2004.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** São Paulo: Noeses, 2016.
- VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias.** Tradução de: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.
- VARGAS, Jorge de Oliveira. **O Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa.** Curitiba: Juruá, 2009.
- VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária.** Coimbra: Almedina, 2008.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. 2. ed. São Paulo: Espíndola, 1906.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

____. **O Princípio da Isonomia Tributária: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

VERLI, Fabiano. **Taxas e Preços Públicos**. São Paulo: RT, 2005.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

____. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

____. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, UFPR, v. 33, 2000, p. 53-64.

____. Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, UFPR, v. 37, 2003, p. 5-22.

____. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

____. O Princípio da Legalidade da Administração. In: Maria Sylvia Zanella Di Pietro; Carlos Ari Sundfeld. (Org.). **Fundamentos e Princípios do Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 2012, v. I, p. 939-952.

____. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 118, 2013, p. 18-42.

____. Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49-101.

- ____. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos democráticos no Direito Tributário. *In*: GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 925-963.
- ____. Normas Gerais de Direito Tributário: Um velho tema sob novíssima perspectiva. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 687-730.
- ____. Competências Tributárias no Brasil: Mitos e mentiras. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 601-648.
- ____. Uma Cruzada de Souto contra o Instinto de Rebanho: A Constituição brasileira como berço dos tributos. *In*: BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro; e LOBATO, Valter de Souza. **ABRADT – Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Belo Horizonte: Arraes, 2022, p. 491-519.
- ____; FOLLADOR, Guilherme Broto. **Disposições Específicas sobre as Taxas no Direito Constitucional Comparado**. Curitiba, 2024, inédito.
- ____; LESSNAU, Fábio Alessandro Fressato; OLIVEIRA, Cléverton Bueno de; CAVALI, Marcelo Costenaro; ISFER, Renata Beckert; BARRETO, Rita Carolina. Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, ABDConst, n. 4, 2003, p. 175-233.
- ____; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Incentivos Tributários ao Turismo no Brasil: Excelências e Excrescências da Extrafiscalidade. *In*: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (org.) **Direito Tributário do Turismo: Um Desafio do Século XXI**. Sintra-Portugal: Letras e Conceitos; Rio de Janeiro: Marcial Pons, 2021, v. 1, p. 391-420.
- ____; _____. O Dilema entre a Extrafiscalidade e a Igualdade: O Caso dos Incentivos Tributários ao Turismo. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord); SOUZA, Priscila de (org.). **Meio Século de Tradição**. São Paulo: Noeses, 2021, v. 1, p. 917-972.
- VIEIRA, Matheus Carvalho. O Conceito de “Exercício” para a Teoria Geral do Direito. **Revista Científica Multidisciplinar ‘O Saber’**, São Paulo, Aluz, v. 3, set./dez. 2023, p. 1-13,

VILLEGAS, Hector Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2009.

_____. Verdades e Ficções em Torno do Tributo Denominado Taxa. **Revista de Direito Público**, São Paulo, RT, v. 4, n. 17, p. 322-339, jul./set. 1971.

VITTA, Heraldo Garcia. **Poder de Polícia**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Soberania do Estado e Poder de Polícia**. São Paulo: Malheiros, 2011.

WAGNER, Adolph. **Les Fondements de l'Économie Politique**. Tradução de: Léon Polack. 5. ed. Paris: V. Giard & E. Brière, 1904.

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

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZOCATELLI, Vitória Mota; TUPIASSÚ, Lise. A Crise da Taxa Minerária Perante o STF e as Consequências para o Estado do Pará. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, CONPEDI, v. 7, n. 2, jul./dez. 2021, p. 40–56.

REFERÊNCIAS (JURISPRUDÊNCIA)

BAHIA. Tribunal da Relação. Revista Cível n. 9.930. Recorrentes: Tenente Coronel Quintiliano Gomes Ribeiro de Avellar e outros. Recorrido: Collector das rendas Provinciaes do Rio de Janeiro. Relator: [?]. Bahia, 22 de junho de 1883. **O Direito: Revista Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência**, ano XI, v. 32, set./dez. 1883, p. 73-78. Disponível em: <http://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/4574>. Acesso em: 06 set. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas Canceladas**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Canceladas/VerbetesCanceladasSTJ.pdf. Acesso em: 15 fev. 2025.

____ (Primeira Seção). **Recurso Especial n. 261.571-SP**. Tributário - Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento [...]. Recorrente: Nehring e Associados Advocacia. Recorrido: Município de São Paulo. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 24 de abril de 2002. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000549100&dt_publicacao=06/10/2003. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Primeira Seção). **Recurso Especial n. 1.872.241-PE**. [...] Processo Civil e Tributário. Recurso com Acolhimento de Proposta de Afetação para Julgamento no Rito dos Recursos Repetitivos. Taxa de Saúde Suplementar Devida por Plano de Saúde (art. 20, I, da Lei 9.961/2000). Definição da Base de Cálculo. Art. 3º da Resolução 10/2000. Violação [...] da Legalidade Estrita (art. 97. IV, do CTN) [...]. Recorrente: Unidas - União Nacional das Instituições de Autogestão em Saúde. Recorrido: Agência Nacional de Saúde Suplementar. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília, 23 de novembro de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001005041&dt_publicacao=14/12/2022. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Segunda Turma) **Recurso Especial n. 1.032.975-RJ**. [...] Tarifa de Esgoto. Mérito [...]. Recorrente: Companhia Estadual de Águas e Esgotos - CEDAE. Recorrido: Condomínio do Edifício Savoir Vivre Apart Hotel. Relator Min. Castro Meira. Brasília, 1º de abril de 2008. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200800354528&dt_publicacao=15/04/2008. Acesso em: 04 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (?). **Apelação Cível n. 5.073-DF** (*sic*).

A casa bancária que não se obrigou a contribuir com a taxa de fiscalização de bancos ou casa bancárias, não está sujeito a essa taxa, por esse motivo, e ainda por já não existir a casa bancária no exercício em que a taxa era cobrada. (*sic*). Apelante: Sociedade Anonyma Perseverança Internacional. Apelada: Fazenda Nacional. Rel. Ministro Hermenegildo de Barros. Rio de Janeiro, 30 de abril de 1936. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=487532>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 3.323-SP**. A contribuição de que cogita o art. 15 da lei 2.004, de 1953, não se confunde com o tributo de que fala o §34 do art. 141 da Constituição Federal. Recorrente: Mosteiro São Geraldo. Recorrida: União Federal. Rel. Min. Nelson Hungria. Rio de Janeiro, 16 de julho de 1956. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=104347>.

Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 41.169-MG**. Taxa de recuperação econômica e imposto do selo. Contratos de locação de filmes cinematográficos. Se com o propósito fundado no art. 20, I, da Lei 760, de 26.10.951, o fisco estadual faz incidir o tributo sobre os instrumentos dos contratos, ha de necessariamente surgir, dessa imposição fiscal, caso nitido de bitributação, repellido pelo art. 21 da Constituição Federal [...] (*sic*). Recorrente: Cinemas S/A. Recorrida: Fazenda Estadual de Minas Gerais. Pleno. Rel. Min. Ribeiro da Costa. Brasília, 11 de novembro de 1960. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=141100>.

Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 42.266-SP**. A taxa de pavimentação não é constitucional. Recorrente: José Fernandes Teixeira. Recorrido: Município de São Paulo. Rel. Min. Hahnemann Guimarães. Brasília, 29 de novembro de 1960. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=142143>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 8.282-BA**. Taxa de Estatística da Bahia. Sua Legitimidade. Recorrente: Rovel Couros e

Peles Limitada e Outros. Recorrida: Fazenda do Estado. Rel. Min. Victor Nunes Leal. Brasília, 12 de junho de 1961. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108003>.

Acesso em 07.03.2026.

___ (Pleno). **Agravo em Mandado de Segurança n. 8.887-SP.** Taxa de Despacho Aduaneiro. Sua exigibilidade. A despeito do decreto legislativo 14, de 1950, está em vigor o art. 66 da Lei de Tarifas. Agravante: União Federal. Agravado: Multibras – Indústria de Aparelhos Domésticos Ltda. Rel. Min. Victor Nunes Leal. Brasília, 16 de agosto de 1961. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108445>.

Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 10.718-SP.** Imposto predial. Imóvel pertencente a Instituto de Previdência, objeto de promessa de venda a associado e por este ocupado. Isenção quanto ao imposto, não, assim, quanto a taxas de responsabilidade do ocupante do imóvel. (*sic*). Recorrente: Aracy Spinola. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Rel. Min. Gonçalves de Oliveira. Brasília, 6 de março de 1963. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=109601>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 10.593-PE.** Taxa de serviço de melhoramento de estradas, fluoração e abastecimento d'água, criada pela lei estadual de Pernambuco 3788, de novembro de 1960. É inconstitucional, porque, pela sua estrutura e conteúdo se confunde com imposto já previsto (*sic*). Recorrente: Frigorífico Wilson do Brasil S/A. Recorrido: Estado de Pernambuco. Rel. Min. Cândido da Motta Filho. Brasília, 11 de março de 1963. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=109522>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 11.141-SP.** Taxa de despacho aduaneiro. Embora assim denominada, é parcela do imposto de importação e, assim, não incide sobre mercadoria isenta. por lei, de imposto de importação. Segurança concedida. (*sic*). Recorrente: São Paulo Alpargata S/A. Recorrida: União Federal. Pleno. Rel. Min. Luiz Gallotti. Brasília, 12 de junho de 1963. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=109891>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 12.067-SP (Agravado de Petição)**. Recorrente: *Ex officio*: Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional (2ª Vara). Agravante: União Federal. Agravada e Recorrida: Sociedade Paulista de Artefatos Metalúrgicos S/A e outros. Relator: Min. Hermes Lima. Brasília, 16 de setembro de 1963. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=110453>.

Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n. 12.575-SC.**

1) É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro (súm. 67). 2) Ilegítima a cobrança, em 1962, da Taxa de Educação e Saúde de Santa Catarina. Recorrente: Tricotagem e Malharia Jaraguá Ltda. e outros. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Victor Nunes Leal. Brasília, 29 de abril de 1964. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=110816>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Embargos no Recurso Extraordinário n. 54.194-PE.** Embargos. Taxa de água e Saneamento. Questão de inconstitucionalidade da taxa, pois alegava-se que não havia lei que a autorizasse, segundo o art. 141, §34 da Constituição [...]. Embargante: Departamento de Saneamento do Estado de Pernambuco. Embargados: Imobiliária São José Ltda. e outros. Rel. Min. Hermes Lima. Brasília, 25 de março de 1965. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=37301>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 66.231-SP.** Taxa de serviços de estradas municipais. Cobrança negada, por dois fundamentos: 1) ser a taxa calculada com a mesma base que serve para a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis. 2) ter a taxa igual vício, no tocante ao imposto territorial rural. (*sic*). Recorrente: Prefeitura Municipal de Irapuru. Recorridos: Keinosue Omoto e outros. Relator: Min. Luiz Gallotti. Brasília, 29 de maio de 1969. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=162710>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 76.807-SP.** Taxa de conservação de estradas municipais. Fato gerador coincidente com o do imposto territorial. Negativa de vigência do art. 77, parág. único, do Código Tributário Nacional

[...] (*sic*). Recorrente: The Lancashire General Investment Company Limited. Recorrida: Prefeitura Municipal de Pontes Gestal. Relator: Min. Oswaldo Trigueiro. Brasília, 4 de setembro de 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172321>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 77.181-SP**. Taxa de conservação de estradas. Ilegalidade. Recorrente: Saulo José Franco Junqueira. Recorrida: Prefeitura Municipal de Olímpia. Rel.: Min. Bilac Pinto. Brasília, 4 de setembro de 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172663>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 69.175-SP**. Taxa de conservação de estradas de rodagem, criada pelo Código Tributário Municipal devida pelos proprietários ou possuidores, a qualquer título, de imóveis rurais, beneficiados, direta ou indiretamente, por serviços destinados à conservação de rodovias municipais; alíquota em base percentual do salário mínimo regional. Incidência, na realidade, sobre a propriedade territorial rural, cuja tributação é da competência da União [...]. Recorrente: Santo Lunardelli e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Valparaíso. Relator: Min. Eloy da Rocha. Brasília, 24 de outubro de 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165157>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 78.957-SP**. Taxa de conservação de estradas de rodagem (...). Fato gerador e base de cálculo idênticos aos do ITR. [...]. Recorrente: Jorge de Moraes Prado. Recorrida: Prefeitura Municipal de Bocaina. Relator: Min. Rodrigues Alckmin. Brasília, 9 de abril de 1975. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=174357>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 80.001-RS**. Taxa de conservação de estradas de rodagem (...). Declaração de inconstitucionalidade (...). É que sua incidência e critério de sua cobrança fazem-na confundir com o imposto territorial rural [...]. Recorrente: Luiz Ricardo Pigatto e outros. Recorridas: Prefeitura Municipal de Nova Palma e outra. Relator: Min. Thompson Flores. Brasília, 16 de abril de 1975. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175362>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 83.952-RS.** Taxa de conservação de estradas. Cálculo baseado em multiplicador aplicado ao número de hectares dos imóveis rurais; sua ilegitimidade à luz da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recorrente: Gentil Félix da Silva e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Itaqui. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 26 de maio de 1975. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=178482>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 80.441-ES.** Taxa de licença de localização e autorização anual para funcionamento e permanência de estabelecimentos produtores, industriais, comerciais e similares. Desde que haja órgão administrativo que exercite essa faceta do poder de polícia do município, e que a base de cálculo não seja vedada, é essa taxa constitucional. Recorrente: Dol Sport Modas Ltda. e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Vitória. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 28 de abril de 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175769>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 88.078-SP.** Tributário. Taxa de conservação de estradas de rodagem. Inconstitucional a que tem como base de cálculo a área da propriedade rural [...]. Recorrentes: Vicente Sanchez e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Tupã. Relator: Min. Décio Miranda. Brasília, 17 de outubro de 1979. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181947>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 93.838-SP.** Taxa de conservação de estradas. Ilegitimidade da cobrança que tem por base a distribuição do custo do serviço em proporção do número de hectares das propriedades [...]. Recorrentes: Wagner Godoy e outro. Recorrida: Prefeitura Municipal de Sales Oliveira. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 14 de maio de 1981. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187331>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 94.944-PR.** É ilegítima a cobrança de Taxa Municipal de Conservação de Estradas de Rodagem que tenha por base a distribuição do custo do serviço em proporção à parte da propriedade rural beneficiada. Recorrentes: Espólio de Clóvis Caram e outro. Recorrida:

Prefeitura Municipal de Santa Fé. Rel. Min. Cunha Peixoto. Brasília, 3 de setembro de 1981. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=188405>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 96.392-SP.** Taxa de conservação de estradas de rodagem [...]. Recorrente: Lauvídio Leonel de Meneses. Recorrida: Prefeitura Municipal de Populina. Relator: Min. Firmino Paz. Brasília, 3 de março de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189821>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.073-SP.** Taxa de conservação de estradas. Sua inconstitucionalidade. Recorrente: Waldir Uzzo. Recorrido: Prefeitura Municipal de Mariápolis. Relator: Min. Soares Munõz. Brasília, 4 de junho de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190487>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 96.344-SP.** Taxa municipal de conservação de estradas de rodagem. Base de cálculo idêntica à do imposto territorial rural. [...]. Recorrente: Antônio Carlos Pinto da Costa. Recorrida: Prefeitura Municipal de Ibitinga. Relator: Min. Néri da Silveira. Brasília, 9 de junho de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189773>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.137-SP.** Taxa municipal de conservação de estradas. Firmou-se a jurisprudência do S.T.F no sentido da inconstitucionalidade da taxa municipal de conservação de estradas, calculada com base no custo real dos serviços executados e cobrada dos proprietários de imóveis localizados fora do perímetro urbano [...]. Recorrentes: Eduardo Salioni. Recorrida: Prefeitura Municipal de Populina. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 16 de junho de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190550>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 95.914-SP.** Taxa municipal de conservação de estradas, que tem como base de cálculo o custo do serviço proporcional à área do imóvel do contribuinte. Afronta ao §2º do art. 18 da Constituição Federal. Súmula 595 do STF [...]. Recorrente: Sami Jorge Racy. Recorrida: Prefeitura Municipal de Nova Granada. Relator: Min. Djaci Falcão.

Brasília, 18 de agosto de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189347>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 98.583-SP**. Taxa de conservação de estradas. Ilegitimidade da cobrança que tem por base a distribuição do custo em proporção ao número de hectares [...]. Recorrente: Agostin Thomé e outros; Recorrida: Prefeitura Municipal de Paraguaçu Paulista. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 3 de novembro de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191385>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 98.581-SP**. É inconstitucional a lei municipal que toma, para base de cálculo, na cobrança da taxa de conservação de estradas, o fato gerador do imposto [...]. Recorrente: Agropecuária Maracã S/C Ltda. Recorrida: Prefeitura Municipal de Junqueirópolis. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 18 de novembro de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191383>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 95.841-SP**. Taxa de conservação de estradas. Ilegitimidade da cobrança que tem por base a distribuição do custo do serviço em proporção do número de hectares das propriedades [...]. Recorrentes: Antonio Dionísio da Silva e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Itararé. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 9 de dezembro de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189277>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 95.196-SP**. Tributário. É inconstitucional a lei municipal que toma, para base de cálculo, na cobrança da taxa de conservação de estradas, o fato gerador do imposto. [...]. Recorrente: Nazir Nassif. Recorrida: Prefeitura Municipal de Franca. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 10 de março de 1983. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=188645>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.080-SP**. Taxa municipal de conservação de estradas. Firmou-se a jurisprudência do S.T.F no sentido da inconstitucionalidade da taxa municipal de conservação de estradas, calculada com base no custo real dos serviços executados e cobrada dos proprietários

de imóveis localizados fora do perímetro urbano [...]. Recorrente: Alberto Alves Casemiro. Recorrida: Prefeitura Municipal de Itápolis. Relator: Min. Néri da Silveira. Brasília, 10 de março de 1983. Disponível em: <https://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190494>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.334-SP.** É inconstitucional a lei municipal que toma, para base de cálculo, na cobrança da taxa de conservação de estradas, o fato gerador do imposto [...]. Recorrente: Aristides Junqueira Franco. Recorrida: Prefeitura Municipal de Morro Agudo. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 10 de março de 1983. Disponível em: <https://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190742>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.071-SP.** Tributário. É inconstitucional a lei municipal que toma, para base de cálculo, na cobrança da taxa de conservação de estradas, o fato gerador do imposto. Recorrentes: Francisco Lourenço Cintra e outra. Recorrida: Prefeitura Municipal de Ibirá. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 16 de março de 1983. Disponível em: <https://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190485>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.072-SP.** É inconstitucional a lei municipal que toma, para base de cálculo, na cobrança da taxa de conservação de estradas, o fato gerador do imposto [...]. Recorrentes: Francisco Lourenço Cintra e outra. Recorrida: Prefeitura Municipal de Queiroz. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 16 de março de 1983. Disponível em: <https://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190486>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 97.807-SP.** Taxa municipal de conservação de estradas. Firmou-se a jurisprudência do S.T.F no sentido da inconstitucionalidade da taxa municipal de conservação de estradas, calculada com base no custo real dos serviços executados e cobrada dos proprietários de imóveis localizados fora do perímetro urbano [...]. Recorrentes: Zemiro José Cardim e outro. Recorrida: Prefeitura Municipal de Adamantina. Relator:

Min. Néri da Silveira. Brasília, 6 de abril de 1983. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191192>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 96.848-SP**. Taxa municipal de conservação de estradas. Firmou-se a jurisprudência do STF no sentido da inconstitucionalidade da taxa municipal de conservação de estradas. Recorrente: José Garcia de Freitas e outro. Recorrida: Prefeitura Municipal de Andradina. Relator: Min. Néri da Silveira. Brasília, 6 de abril de 1983. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190267>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 95.284-SP**. Tributário. Taxa municipal de conservação de estradas, que tem como base de cálculo o custo do serviço proporcional à área do imóvel do contribuinte. Afronta ao §2º do art. 18 da Constituição Federal e à súmula 595 do STF [...]. Recorrente: Agroterra S/A - Agropecuária. Recorrido: Município de Itápolis. Relator: Min. Djaci Falcão. Brasília, 18 de maio de 1983. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=188732>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Representação n. 1.077-RJ**. Taxa judiciária. Taxa judiciária é tributo da espécie taxa. Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da Emenda Constitucional n. 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. Representante: Procurador-Geral da República. Representados: Assembleia Legislativa e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 28 mar. 1984. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263851>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Representação n. 1.094-SP**. Representação de inconstitucionalidade. Custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais. Sua natureza jurídica [...]. Não sendo as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais preços públicos, mas, sim, taxas, não podem eles ter seus valores fixados por decreto [...]. Representante: Procurador-Geral da República. Representado: Governador do Estado de São Paulo. Rel. Min. Soares Muñoz. Relator para

acórdão: Min. Moreira Alves. Brasília, 8 de agosto de 1984. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263868>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 121.336-CE**. Empréstimo Compulsório (DI. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. [...]. Recorrente: União Federal. Recorrida: Ana Maria de Freitas Costa Albuquerque. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 11 de outubro de 1990. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207404>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 146.733-SP**. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas Lei 7689/88. Não é inconstitucional a instituição de contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária [...]. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S/A. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 948-GO**. [...] Taxa Judiciária. Natureza Jurídica: Tributo da Espécie Taxa. [...] Precedente do STF. Valor Proporcional ao Custo da Atividade do Estado. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Governador do Estado de Goiás. Relator: Min. Francisco Rezek. Brasília, 9 de novembro de 1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266593>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.378-ES**. [...] Custas judiciais e emolumentos extrajudiciais. [...] Destinação parcial dos recursos oriundos da arrecadação desses valores a instituições privadas [...]. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Espírito Santo e Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Rel. Min. Celso de Mello. Brasília, 30 de novembro de 1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347013>. Acesso em: 11 dez. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 121.617-SP.** Taxa de construção, conservação e melhoramento de estrada de rodagem. [...]. Inconstitucionalidade. Base de cálculo que é própria de imposto e não de taxa por serviços específicos e divisíveis postos à disposição do seu contribuinte. [...]. Recorrente: Djalma Malta Gomide. Recorrido: Prefeitura Municipal de Votuporanga. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 22 de fevereiro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207416>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 177.835-PE.** Constitucional. Tributário. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários. Taxa da CVM. Lei n. 7.940, de 20.12.89. Fato gerador. Constitucionalidade. Recorrentes: Agrovap - Agropecuária Vale do Prata S/A e outros. Recorrida: Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 de agosto de 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 231.764-RJ.** Tributário. Município de Niterói. Taxa de Iluminação Pública. [...]. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais [...]. Recorrente: Município de Niterói. Recorrida: Julinha Valério. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 10 de março de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253813>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.926-PE.** 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: precedentes. [...]. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 19 de abril de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347334>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 220.316-MG.** 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. Recorrente: Caixa Econômica do Estado de Minas Gerais S/A. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 12 de agosto de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248992>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 232.393-SP**. Constitucional. Tributário. Taxa de coleta de lixo: base de cálculo. IPTU. Município de São Carlos-SP. 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 [...]. Recorrente: Leine Aparecida Moretti Penedo. Recorrido: Município de São Carlos. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 12 de agosto de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253993>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178-DF**. [...] Artigo 8º da Lei n. 9.960, de 28.01.2000, que introduziu novos artigos na Lei n. 6.938/81, criando a Taxa de Fiscalização Ambiental. Alegada Incompatibilidade com os artigos 145, II, 167, IV, 154, I e 150, III, b, da Constituição Federal. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 29 de março de 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347469>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 201.465-MG**. Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Demonstrações Financeiras. Correção monetária. Lei 8.200/91 (art. 3º, I, com a redação dada pela Lei 8.682/93). Constitucionalidade. Rel. Min. Marco Aurélio. Redator para o acórdão: Min. Nelson Jobim. Recorrente: União Federal. Recorrido: Construservice Construção e Serviços

de Engenharia Ltda. Brasília, 02 de maio de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=237835>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.145-PB.** Constitucional. Tributário. Custas e Emolumentos: Natureza Jurídica: Taxa. Destinação de Parte do Produto de sua Arrecadação a Entidade de Classe. Caixa de Assistência dos Advogados: Inconstitucionalidade. Lei 5.672, de 1992, do Estado da Paraíba. Requerente: ATEB - Associação dos Titulares das Serventias Extrajudiciais do Brasil. Requerido: Governador do Estado da Paraíba. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 3 de outubro de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266675>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551-MG.** [...] Taxa de Expediente do Estado de Minas Gerais - DPVAT - Incidência da referida taxa de expediente sobre as sociedades seguradoras. [...]. Requerentes: Confederação Nacional do Comércio e outra. Requeridos: Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Celso de Mello. Brasília, 2 de abril de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.151-MT.** Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 8.033/2003, do Estado do Mato Grosso, que instituiu o selo de controle dos atos dos serviços notariais e de registro [...]. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANO-REG/BR. Requeridos: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Rel. Min. Ayres Britto, Brasília, 8 de junho de 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363325>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.694-AP.** Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30.12.2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos [...]. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado do Amapá

e Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 20 de setembro de 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=389976>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.969-AM**. [...] Extração de certidões, em repartições públicas, condicionada ao recolhimento da “taxa de segurança pública”. Violação à alínea “b” do inciso XXXIV do 5º da Constituição Federal. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Amazonas e Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas. Rel. Min. Ayres Britto. Brasília, 19 de março de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=466216>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.260-RN**. Ação Direta de Inconstitucionalidade Artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Rio Grande do Norte. Lei Complementar n. 141/96. Isenção concedida aos membros do Ministério Público, inclusive os inativos, do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos. Quebra da igualdade de tratamento aos contribuintes. [...]. Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Instituto de Defesa do Direito de Defesa – IDDD. Relator: Min. Dias Toffoli. Redator do acórdão: Min. Eros Grau. Brasília, 29 de março de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469696>. Acesso em: 12 jan. 2026.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.394-AM**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 1º, 2º e 3º da Lei n. 50, de 25 de maio de 2.004, do estado do Amazonas. Teste de maternidade e paternidade. Realização gratuita. Efetivação do direito à assistência judiciária. [...]. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas. Rel. Min. Eros Grau. Brasília, 2 de abril de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541505>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Repercussão Geral por Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 576.321-8/SP**. Constitucional. Direito Tributário. Taxa. Serviços

de limpeza pública. Distinção. Elementos da base de cálculo própria de impostos. Ausência de identidade. Art. 145, II e § 2º, da Constituição. Recorrente: Município de Campinas. Recorridos: Helenice Bérghamo de Freitas Leitão e outros. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 4 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 581.947-RO**. Recurso Extraordinário. Retribuição pecuniária. Cobrança. Taxa de uso e ocupação de solo e espaço aéreo. Concessionárias de Serviço público. Dever-poder e poder dever. Instalação de equipamentos necessários à prestação de serviço público em bem público. [...]. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétricas de Rondônia S/A - CERON. Relator Min. Eros Grau. Brasília, 27 de maio de 2010. Acórdão disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613782>. Tese disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2605054&numeroProcesso=581947&classeProcesso=RE&numeroTema=261>. Acesso em: 06 set. 2025.

____. **Recurso Extraordinário n. 588.322-RO**. Recurso Extraordinário 1. Repercussão geral reconhecida. [...] O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. 5. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. 6. À luz da jurisprudência deste 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. [...]. Recorrente: Associação Comercial de Rondônia. Recorrido: Município de Porto Velho. Rel. Min. Gilmar Mendes, 16 de junho de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613943>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 556.854-AM**. Recurso extraordinário. Exações pagas à Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa. Natureza jurídica de taxa. Instituição por meio de portaria. Ofensa ao princípio

da legalidade. Parágrafo único do art. 24 do decreto-lei n. 288/1967 não recepcionado. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa. Recorrido: Gradiente Eletrônica S/A Rel. Min. Carmen Lúcia. Brasília, 30 de junho de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1506974>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 789.218/MG**. Tributário. Repercussão geral. Ratificação da jurisprudência. Taxa de expediente. Fato gerador. Emissão de guia para pagamento de tributo. Ausência dos critérios exigidos pelo art. 145, II, CF/88. Inconstitucionalidade. Recorrente: Município de Ouro Preto. Recorrido: Raimundo Onofre Galdino. Rel. Min. Dias Toffoli, 17 de abril de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6316090>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Repercussão Geral no Agravo em Recurso Extraordinário n. 957.650-AM**. Tributário. Recurso extraordinário com agravo. Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Cobrança da taxa de serviços administrativos, instituída pelo art. 1º da lei 9.960/00. Inconstitucionalidade. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA. Recorrido: Drogarias Santo Remédio Ltda. Rel. Min. Teori Zavascki. Brasília, 5 de maio de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10956027>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 847.429-SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Serviço de coleta e remoção de resíduos domiciliares prestado mediante contrato de concessão. Natureza jurídica da contraprestação do serviço público (taxa ou tarifa). [...]. Recorrentes: Liliane Denise da Maia e Marcondes Witt e outros. Recorridos: Município de Joinville. Ambiental Saneamento e Concessões Ltda. Rel. Min. Dias Toffoli, 16 de junho de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11487023>. Acesso em 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 593.849-MG**. 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. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei n. 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA/SC. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=13649375>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.825-MS**. [...] Imunidade. Taxa de Serviço Público. Expedição de Carteira de Identidade ou Registro Geral. Atos relacionados ao exercício da cidadania. Gratuidade Constitucional. Lei Federal 12.687/2012. Requerente: Estado de Mato Grosso do Sul. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. min. Edson Fachin. Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12376446>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 597.854-GO**. [...] Cobrança de mensalidade em curso de pós-graduação *lato sensu* por instituição pública de ensino. Curso de especialização. Possibilidade. Ofensa ao princípio da gratuidade do ensino em estabelecimentos oficiais. Inocorrência. [...] Recorrente: Universidade Federal de Goiás - UFGO. Recorrido: Tiago Macedo dos Santos. Rel. Min. Edson Fachin, Brasília, 26 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=z13642927>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 643.247-SP**. Taxa de combate a incêndio – Inadequação constitucional. Descabe introduzir no cenário tributário, como obrigação do contribuinte, taxa visando a prevenção e o combate a incêndios, sendo imprópria a atuação do Município em tal campo. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 1º de agosto de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=14222458>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.770-PR**. Constitucional. Tributário. Exercício do poder de polícia administrativa. Atos de vistoria, registro, licença e autorização de funcionamento de estabelecimentos comerciais e realização de eventos. Serviço público específico e divisível (*uti singuli*) atribuído a órgãos de segurança pública. Taxa. Possibilidade. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 13 de setembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750960546>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908-SE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Lei Sergipana n. 4.184/1999. Instituição de taxas Remuneratórias de atividades de órgão da segurança pública. Corpo de bombeiros militar. Taxa anual de segurança contra incêndio e de aprovação de projetos de construção. Análise de sistemas de segurança contra incêndio e pânico. Ação Direta Julgada Parcialmente Procedente. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado de Sergipe e Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe. Rel. Min. Carmen Lúcia, Brasília, 11 de outubro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751318187>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.211-AP**. [...] Taxa – Poder de Polícia – Exercício – Custos – Incongruência. [...]. Requerente: Associação Brasileira dos Produtores Independentes de Energia Elétrica. Requeridos: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio, 4 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752569546>. Acesso em: 12 jan. 2026.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 1.258.934-SC**. Recurso extraordinário. Tributário. Taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). Majoração da base de cálculo por portaria ministerial. Delegação legislativa. Artigo 3º, § 2º, da Lei n. 9.716/1998. Princípio da legalidade. Ausência de balizas mínimas definidas em lei. Atualização. Índices oficiais. Possibilidade. Existência de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Recorrente: Têxtil Renauxview S/A. Recorrido: União. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 9 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752530421>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.775-RS**. Ação direta de inconstitucionalidade, item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da Constituição da República. [...]. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Carmen Lúcia. Brasília, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.086-CE**. [...] Fundo de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário (FERMOJU), composto por recursos financeiros oriundos da arrecadação de taxas judiciais, de percentual das receitas de custas, bem como de parte dos emolumentos judiciais e extrajudiciais. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil [...]. Requeridos: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Rel. Min. Dias Toffoli, Brasília, 16 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753910253>. Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480-RJ**. [...] Lei 7.182/2015 do Estado do Rio de Janeiro. Taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental (TFPG) exigida sobre atividades da indústria de petróleo e gás. Lei complementar 140/2011. Natureza suplementar, supletiva ou emergencial da fiscalização não exclui poder de taxar dos estados-membros.

Valor da taxa. Desproporcionalidade. Procedência. Requerente: ABEP - Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Requeridos: Governador do estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753732104>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.040-PR.** [...] Taxas Judiciárias e Emolumentos - Base de Cálculo - Monte-mor - Valor da Causa - Bens Inventariados - Ativos Apurado e Contratado - Valor do Terreno - Liame - Inexistência - Inconstitucionalidade Material [...]. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 29 de maio de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753201738>.

Acesso em: 04 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.612-DF.** Custas judiciais em 2ª instância. Taxa de serviço público adjudicatório - prestação jurisdicional. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Alíquota máxima. Referibilidade entre o valor do tributo e o custo do serviço. Acesso à justiça. Devido processo legal. Proporcionalidade. Razoabilidade. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Efeitos confiscatórios do tributo (*sic*). Finalidade arrecadatória das taxas. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 de maio de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753335948>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.330-MS.** [...] Lei Estadual 7.603/2001, com redação dada pela lei 11.077/2020 do Estado de Mato Grosso. Custas judiciais atreladas ao valor da causa ou da condenação. Possibilidade. Desproporcionalidade na majoração dos valores. [...]. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 16 de junho de

2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753175110>. Acesso em: 12 jan. 2026.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 666.404-SP**. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Tema 696. Constitucional. Tributário. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Destinação dos recursos arrecadados. Melhoramento e expansão da rede. Possibilidade. Recorrente: Município de São José do Rio Preto. Recorrido. Aparecida Gonçalves Marques. Rel. Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=753727950>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.661-PI**. [...] Taxas e custas no âmbito do Poder Judiciário do Piauí. [...] Custas judiciais atreladas ao valor da causa. Observância da súmula 667 deste Supremo Tribunal Federal. Valores não excessivos. Precedentes. Taxa de fiscalização judiciária estabelecida em decorrência do exercício do poder de polícia. Previsão do art. 236, § 1º, da Constituição Federal. Pedido julgado improcedente. [...] Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado do Piauí e Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002529>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 492-RJ**. [...] Exploração de loterias por Estados-membros. Legislação estadual. 3. Competência legislativa da União e competência material dos Estados. [...]. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Presidente da República. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília, 30 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754668613>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.154-SP**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei 11.608/2003, do Estado de São Paulo, que dispõe a respeito da taxa judiciária incidente sobre os serviços públicos de natureza forense. [...]. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados

do Brasil. Requeridos: Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Instituto de Defesa do Direito de Defesa – IDDD. Relator: Min. Dias Toffoli. Redator do acórdão: Min. Ricardo Lewandowski Brasília, 13 de outubro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754971364>. Acesso em: 12 jan. 2026.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 633.782-MG**. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Tema 532. [...] Poder de polícia. Teoria do ciclo de polícia. Delegação a pessoa jurídica de direito privado integrante da Administração Pública indireta. Sociedade de economia mista. Prestadora de serviço público de atuação própria do Estado. Capital majoritariamente público. Regime não concorrencial. Constitucionalidade. Necessidade de lei formal específica para delegação. Controle de abusos e desvios por meio do devido processo. Controle judicial do exercício irregular. Indelegabilidade de competência legislativa. Recorrentes e Recorridos: Ministério Público do Estado de Minas Gerais e Empresa de Transportes e Trânsito de Belo Horizonte - BHTRANS. Relator Min. Luiz Fux. Brasília, 26 de outubro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754470241>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Embargos de Divergência no Agravo Regimental, no Agravo em Recurso Extraordinário n. 906.203**. [...] Taxa de Fiscalização de Localização, Instalação e Funcionamento. Lei n. 13.477/02. Base de cálculo. Critério. Natureza da atividade. Capacidade contributiva. Justiça comutativa. Razoável proporcionalidade com os custos da atuação estatal. Desvinculação. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 17 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755551248>. Acesso em 22 jan. 2026.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.374-PA**. [...] Competência Comum de Fiscalização Ambiental. Taxa de Polícia. Desproporcionalidade da base de cálculo. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Rel.: Min. Roberto Barroso. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755305705>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.489-RJ.** Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Competência comum de fiscalização ambiental. Taxa de polícia. Desproporcionalidade da base de cálculo. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755305706>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 598.677-RS.** [...] ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higiene da disciplina por lei ordinária. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrida: Juliana Enderle da Fontoura. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 29 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiro-Teor.asp?idDocumento=755764192>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.737-PR.** [...] Taxa de registro de contratos devida ao departamento de trânsito do Paraná. § 1º do art. 3º da Lei n. 20.437/2020, do Paraná. Alegada ofensa ao inc. II do art. 145, inc. IV, do art. 150 e inc LIV do art. 5º da Constituição da República. Equivalência razoável do valor cobrado como taxa e dos custos referentes ao exercício do poder de polícia. Ação parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada improcedente. Requerente: Avante Diretório Nacional. Requeridos: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 8 de junho de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756167550>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.766-DF.** [...] Lei 13.467/2017. Reforma Trabalhista. Regras sobre Gratuidade de Justiça. Responsabilidade pelo pagamento de ônus sucumbenciais em hipóteses específicas. Alegações de violação aos princípios da isonomia, inafastabilidade da jurisdição, acesso à justiça, solidariedade social e direito social à assistência jurídica gratuita. Critérios de racionalização da prestação jurisdicional. Ação direta julgada parcialmente procedente. [...] Requerente: Procurador-Geral

da República. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Roberto Barroso. Redator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 20 de outubro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760521561>.

Acesso em 25 dez. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.688-PB**. Taxas judiciais e custas judiciais. Leis n. 8.071/06 e 6.682/98 do Estado da Paraíba. Possibilidade da cobrança de ambos os tributos. Viabilidade da utilização do valor da causa como critério para definição do valor dessas exações. Aumentos proporcionais e razoáveis. Improcedência da ação. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado da Paraíba e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Relator: Min. Edson Fachin. Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Brasília, 25 de outubro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759232630>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 677.725-RS**. Contribuição Previdenciária. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Alíquota definida pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP e pelo grau de Riscos Ambientais do Trabalho - RAT. Delegação ao Conselho Nacional da Previdência para Regulamentação. Alegação de Ofensa aos Princípios da Legalidade, da Anterioridade, da Reserva de Lei Complementar e da Moralidade Administrativa. Recorrente: Sindicato das Indústrias Têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: União. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, 11 de novembro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=758725767>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.677-PA**. [...] Direito Administrativo. Alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 8.027/2014, do Estado do Pará, que dispõe sobre transporte intermunicipal de passageiros em veículos de aluguel na modalidade lotação. Transporte intermunicipal de passageiros. Poder de polícia. Inocorrência de ofensa à competência privativa da união. [...]. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 3 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=758659795>.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.063-RJ.** [...] Direito Constitucional e Tributário. Custas Processuais. Taxa Judiciária. Lei 9.507/2021 do Estado do Rio de Janeiro. Lei Estadual 3.350/1999 e Decreto-Lei 05/1975 [...]. Requerente: Partido Podemos. Requeridos: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 6 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761459487>. Acesso em: 04 jan. 2026.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.564-DF.** [...] Inconstitucionalidade dos artigos 1º, §§ 1º, 3º, III, 4º, I, II, III e IV, e 5º; 3º; 7º; e 9º da Lei Complementar n. 360/2009 do Estado de Mato Grosso, que autorizam o repasse, à conta única do Poder Executivo, de recursos financeiros. Alegação de violação do artigo 145, II, da Constituição da República. Causa de pedir aberta das ações de controle concentrado. Utilização de receitas constitucionalmente vinculadas para o pagamento da dívida pública do Estado. Inconstitucionalidade. Procedência parcial. Interpretação conforme a constituição ao artigo 1º, § 4º, I. Requerente: Partido Democrático Trabalhista. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 21 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761734151>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.785-MG.** Ação direta de inconstitucionalidade, tributário, financeiro e minerário. Taxa. Poder de polícia. Competências administrativa, legislativa e tributária. Minérios e recursos minerários. Meio ambiente ecologicamente equilibrado. Defesa do solo e dos recursos naturais. Controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 1º de agosto de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=763770434>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.787-AP.** [...] Taxa de controle, acompanhamento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários - TFRM. Lei n.

1.613/2011. Estado do Amapá. [...] Taxa instituída em razão do poder de polícia fiscalizatório. Inteligência do art. 23, XI, da CFRB/88. É possível aos Estados exercer a atividade de poder de polícia em matéria de fiscalização das atividades de pesquisa e exploração de recursos minerais. [...]. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Governador do Estado do Amapá e Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, 1º de agosto de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=763771063>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.145-CE.** [...] Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (art. 5º, XXXIV, a, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço Público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. [...] Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=763941498>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 776.594-SP.** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Taxa municipal. Torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. Fiscalização do funcionamento das estações. Impossibilidade. Fiscalização do uso e da ocupação do solo por tais torres e antenas. Possibilidade. Necessidade de observância das competências da União, como aquelas para legislar privativamente sobre telecomunicações, fiscalizar os serviços de telecomunicações e editar normas gerais sobre direito urbanístico. Proporcionalidade com o custo da atividade municipal subjacente. Recorrente: TIM Celular S/A. Recorrido: Diretor do Departamento de Tributação do Município de Estrela d'Oeste. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 5 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=765428169>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.859-RS.** Direito Constitucional e Financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Leis estaduais que tratam de cancelamento de saldo financeiro, recomposição de conta de depósitos judiciais e isenção de custas processuais. [...]. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765893361>. Acesso em: 04 jan. 2026.

___ (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.400-MT.** Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Taxa de polícia estadual. Fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários. Parcial procedência. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso e Governador do Estado do Mato Grosso. Rel. Min Roberto Barroso. Brasília, 19 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=%207%2075544059>. Acesso em: 01 jan. 2026.

___ (Pleno). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.436.993-SP.** [...] Lei do Município de Mauá. Taxa de coleta e remoção adequada de resíduos sólidos (TCDRS). Base de cálculo. Custo do serviço prestado ao contribuinte. Elementos estranhos. Acórdão recorrido em conformidade com a jurisprudência do Supremo. Tema n. 146/RG. Enunciados vinculantes n. 19 e 29 da súmula. Modulação de efeitos. Inadequação. Agravante: Prefeito do Município de Mauá. Agravado: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Min. Nunes Marques. Brasília, 30 de setembro de 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=781112435>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Pleno). **Recurso Extraordinário n. 1.417.155-RN.** Direito tributário. Recurso extraordinário. Taxa estadual decorrente de serviços públicos. Prevenção e combate a incêndios, busca, salvamento e resgate. Constitucionalidade. Recorrente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte. Rel. Min. Dias Toffoli.

Brasília, 26 de março de 2025. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=787434758>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 4.188-SP.** [...] No conceito da expressão “impostos”, usada nos contratos de locação ou arrendamento, se compreendem não só os tributos rigorosamente fiscais, como as taxas por serviços inerentes aos predios urbanos (*sic*). Recorrente: Barcia & Cia. Recorrido: Mosteiro de Santa Thereza. Rel. Min. Octavio Kelly. Rio de Janeiro, 5 de maio de 1941. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488304>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 5.943-MG.** O Banco do Brasil só está sujeito às taxas e não aos impostos. Destes, há isenção local. Recorrente: Banco do Brasil. Recorrida: Prefeitura Municipal de Bello Horizonte (*sic*). Rel. Min. Laudo de Camargo. Rio de Janeiro, 16 de outubro de 1944. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=500874>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 7.246-SP.** Recurso extraordinário - Concessão de serviços públicos federais - Isenção de impostos - Serviços locais, obrigatoriedade. - As cláusulas de isenção de impostos não abrangem as taxas. [...]. Rel. Min. Castro Nunes. Rio de Janeiro, 25 de janeiro de 1945. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=514425> Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 9.980-DF.** Ação executiva. Clube desportivo. Decreto Municipal n. 11, de 1935. Isenção de impostos não compreende a dispensa de taxas remuneratórias de serviços públicos. Recorrente: Prefeitura do Distrito Federal. Recorrido: Club de Regatas Vasco da Gama. Rel. Min. Castro Nunes. Rio de Janeiro, 7 de junho de 1948. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593648>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 16.266-SP.** O Banco do Brasil, como delegado de serviços federais, está isento de impostos. Diversamente das Constituições de 34 e 37, a isenção de que se beneficia o dito Banco estendia-se a tributos em geral; mas a Constituição vigente usa da expressão “impostos”, que, na órbita do direito financeiro, tem sentido estrito,

não abrangendo as “taxas”. Recorrentes: Fazenda Municipal de Santos e Banco do Brasil S/A. Recorridos: a mesma Rel. Min. Nelson Hungria. Rio de Janeiro, 29 de novembro de 1951. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=118150>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 94.592-SP**. Taxa de Conservação de Estradas. Sua Inconstitucionalidade. [...]. Recorrentes: Francisco Lourenço Cintra e Outra. Recorrido: Prefeitura Municipal de Estância de Ibirá. Relator: Min. Soares Muñoz. Brasília, 16 de junho de 1981. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=188063>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 115.213-SP**. Taxa de renovação de licença para localização, instalação e funcionamento. Instituição financeira. [...]. O Supremo Tribunal Federal tem admitido a constitucionalidade da taxa de renovação anual de licença para localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos comerciais e similares, desde que haja órgão administrativo que exercite o poder de polícia do Município, e que a base de cálculo não seja vedada. Recorrente: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Recorrido: Prefeitura Municipal de São Paulo. Rel. Min. Ilmar Galvão, 13 de agosto de 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205425>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 198.904-RS**. Tributário. Município de Porto Alegre. Taxa de Fiscalização, localização e funcionamento, Escritório de advogado. Constitucionalidade. Recorrente: Município de Porto Alegre. Recorrido: Luiz Juarez Nogueira de Azevedo. Rel.: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 27 de setembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=236394>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 239.397-MG**. Tributário. Estado de Minas Gerais. Taxa Florestal. Lei n. 7.163/77. Alegada ofensa aos arts. 5º, caput; 145, II e §2º; 150, I e IV; e 152, todos da Constituição Federal. [...]. Recorrente: VDL Siderurgia Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 21 de março de 2000. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256404>. Acesso em: 08 mar. 2026.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 222.252-SP**. Taxa de Licença para Localização e Funcionamento. Exercício do Poder de Polícia. Art. 145, II, da Constituição. Agravante: Caixa Econômica Federal. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Min. Ellen Gracie, 17 abr. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331803>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 241.790-SP**. Taxa de coleta de lixo: lei local que, na determinação da base de cálculo, leva em conta a área do imóvel do contribuinte: aplicação ao caso do entendimento firmado no julgamento plenário do RE 232.393, 12.8.1999, Velloso, no qual foi assentada a constitucionalidade de lei similar. Recorrentes: Sérgio Risaliti e outros. Recorrido: Município de Campinas. Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 20 de agosto de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257015>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 491.216-SC**. Taxa de Classificação de Produtos Vegetais Decreto-lei 1.899/81. Agravante: Bunge Alimentos S/A. Agravados: União e outros. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 de novembro de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503044>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 554.075-SC**. [...] Atendimento de crianças até cinco anos de idade em creches e pré-escolas. [...]. Agravante: Município de Criciúma. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Cármen Lúcia, Brasília, 30 de junho de 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601307>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 727.579-SP**. Direito Tributário. Embargos à execução fiscal. Taxa de instalação, localização e funcionamento. Base de cálculo. Número de empregados do estabelecimento. Elemento estranho ao custo da atividade estatal no re-

gular exercício do poder de polícia. Inconstitucionalidade. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 25 de junho de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4324326>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário n. 554.951-SP**. Recurso Extraordinário. Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação (TLIF). Base de cálculo. Número de empregados. Dado insuficiente para aferir o efetivo Poder de Polícia. Artigo 6º da Lei n. 9.670/83. Inconstitucionalidade. Jurisprudência pacífica da Corte. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrida: Marítima Seguros S/A. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 15 de outubro de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4872334>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 744.804-SP**. [...] Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos – TFE. Base de cálculo. Número de empregados. Dados insuficientes para aferir o efetivo poder de polícia. [...]. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Gavranich Serviços Ltda. ME. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902168>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 628.848-RS**. [...] Imposto de exportação. Delegação para o Poder Executivo relacionar os produtos sujeitos à incidência. Constitucionalidade. O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência [...]. Embargante: Ficol 0 Fuzinatto Indústria e Comércio de Óleos Ltda. Embargado: União. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, 19 de agosto de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6693694>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 856.185-PR**. 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. [...]. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, 4 de agosto de

2015. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9448981>. Acesso em 08 mar. 2026.

___ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 896.740-MG**. [...] Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais [...]. Utilização do porte da empresa, aferido a partir do somatório das receitas brutas de seus estabelecimentos, para mensurar o custo da fiscalização estatal. Validade. [...]. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília. 29 de setembro de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5512071>. Acesso em 08 mar. 2026.

___ (Primeira Turma). **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 887.134-RS**. [...] Taxa de anotação de responsabilidade técnica. Art. 2º da lei 6.994/1982. Tema 829 da RG. Constitucionalidade. Embargante: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do RS. Embargado: Eduardo Humberto Jaconi. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 27 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752640725>. Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.283.445-SP**. [...] Lei n. 5.280, de 07 de maio de 2019, do Município de Mogi Guaçu, que alterou a redação do § 3º do art. 41 da lei municipal 2.083/1987, vedando a cobrança de qualquer valor, taxa ou tarifa a título de religação ou restabelecimento de serviço de esgoto. Cobrança pelos serviços de água e esgoto. Natureza jurídica de tarifa ou preço público. Contraprestação de caráter não tributário. [...] Agravante: Câmara Municipal de Mogi Guaçu e outros. Agravado: Prefeito do Município de Mogi Guaçu. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 8 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755070310>.

Acesso em: 06 set. 2025.

___ (Segunda Turma). **Agravo de Instrumento n. 26.657-RJ**. Taxa de 4% sobre averbação de contratos de promessa de compra e venda de imóveis (Lei do Estado do Rio de Janeiro n. 3.870, de 1959, art. 53). Inconstitucionalidade da cobrança de referência. Agravante: Fazenda do Estado. Agravado: Zózimo da Costa Menna Gonçalves. Rel. Min. Djalma da Cunha Mello. Brasília, 27 de novembro de 1962. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=12705>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário n. 78.701-RS**. É ilegítima a cobrança de taxa municipal de conservação de estradas de rodagem que tem por base a distribuição do custo do serviço em proporção ao número de hectares das propriedades rurais beneficiadas [...]. Recorrente: Ernesto Franco de Abreu e outros. Recorrido: Prefeitura Municipal de Tupanciretã. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 13 de dezembro de 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=174104>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário n. 87.426-SP**. Taxa de conservação de estradas. Ilegitimidade da cobrança que tem por base a distribuição do custo do serviço em proporção do número de hectares das propriedades [...]. Recorrente: Mário Amaral. Recorrida: Prefeitura Municipal de Ipuã. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, 6 de setembro de 1977. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181374>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário n. 94.819-SP**. Taxa de conservação de estradas de rodagem, instituída pelo Município paulista de Rancharia. [...]. Recorrente: Geraldo Coimbra. Recorrida: Prefeitura Municipal de Rancharia. Relator: Min. Firmino Paz. Brasília, 16 de fevereiro de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=188282>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário n. 100.201-SP**. 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 número de empregados ou outros elementos que não dizem respeito ao custo da atividade estatal, no exercício do poder de polícia. Recorrente: Bombril S/A Indústria e Comércio. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Carlos Madeira. Brasília, 29 de outubro de 1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=192603>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário n. 107.568-SP**. Tributário. Taxa de licença para localização, instituída com base de cálculo à vista do

número de empregados, critério que destoava de correspondência com o custo da possível atividade administrativa [...]. Relator: Min. Djaci Falcão. Brasília, 20 de maio de 1986. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=198986>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 231.132-RS**. Constitucional. Tributário. Taxa de Iluminação Pública. Município de Ivoti, RS. Agravante: Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Ministério Público Estadual. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, 25 de maio de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=289424>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.695-MG**. Taxa de limpeza pública. Município de Belo Horizonte. Base de cálculo. Coincidência com a do IPTU. Artigo 145 da Constituição Federal. Agravante: Hospital Mater Dei S/A. Agravado: Município de Belo Horizonte. Rel. Min. Ellen Gracie. Brasília, 2 de dezembro de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=339676>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 441.038-RS**. Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar. Utilização potencial de serviço público posto à disposição do contribuinte. Base de cálculo. Área do imóvel. Constitucionalidade. [...] Agravante: Sigla Sociedade Incorporadora Gaúcha Ltda. Agravado: Município de Porto Alegre. Rel. Min. Cezar Peluso. Brasília, 4 de março de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=343844>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 396.846-MG**. [...] Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento. Cobrança. Legitimidade. [...] Agravantes e Agravados: Pecado Original Ltda. e Município de Belo Horizonte. Relator Ministro Cezar Peluso. Brasília, 29 de agosto de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=544127>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 571.241-RN**. [...] Taxa. Serviços Públicos. Coleta e Remoção de Lixo. Caracterização da abrangência do serviço como inespecífico e indivisível. Neces-

sidade do exame da respectiva base de cálculo. [...]. Agravante: Sônia Lourdes Dantas Fonseca. Agravado: Município de Natal. Relator Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 20 de abril de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612121>.

Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 738.944-MG**. [...]. Tributário. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais – TFAMG. [...]. Base de cálculo. Somatório das receitas brutas de todos os estabelecimentos do contribuinte [...]. Agravante: Sada Bio-Energia e Agricultura Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 11 de março de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5512071>. Acesso em 08 mar. 2026.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 853.224-RJ**. [...] Direito Administrativo. Contrato de concessão de distribuição de gás. Descumprimento contratual. Poder de polícia. Multa. Princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa. Violação. [...]. Agravante: Companhia Distribuidora de Gás do Rio de Janeiro. Agravado: Agência Reguladora dos Serviços Públicos Concedidos do Estado do Rio de Janeiro - AGENERSA. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 9 de junho de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8832227>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 906.257-SP**. [...] Taxa de Licença para localização de estabelecimento. Lei Municipal n. 13,477/02. Constitucionalidade. Base de cálculo. Proporcionalidade com o custo da atividade estatal de fiscalização [...]. Agravante: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília, 8 de março de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10677786>. Acesso em: 8 mar. 2026.

____ (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário com Agravo n. 990.914-SP**. [...] Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE). Lei n. 13.477/02 do Município de São Paulo. Critério geral para dimensionar a exação. Tipo de atividade desenvolvida no estabelecimento do contribuinte. Impossibilidade.

Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 20 de junho de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13625862>. Acesso em: 06 set. 2025.

____. (Segunda Turma). **Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.067.210-SP**. [...] Taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento. Base de cálculo. Número de empregados. Atividade exercida. Dados insuficientes para se aferir o efetivo poder de polícia. [...] Agravante: Município de Santos. Agravado: Banco Mercantil do Brasil S/A. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 27 de abril de 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14777745>. Acesso em: 06 set. 2025.

____ (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.392.644-DF**. [...] Tributário. Encargos de serviços de sistema (ESS). Instituição de novos sujeitos passivos pela Resolução n. 03/2013. Impossibilidade. Política tarifária. Dever de observância ao princípio da reserva legal. Art. 175, III, da Constituição Federal. Agravante: União. Agravados: Agroenergética Mato Grosso Ltda. e outros Rel. Min. Nunes Marques. Brasília, 5 de junho de 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=77780906> 6. Acesso em: 06 set. 2025.

____. **Súmulas Vinculantes**. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/2020SmulaVinculante1a29e31a58CompletoCapaeContedo.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal da Relação. Agravo Cível n. 174. Compete ao juiz preparador proferir despacho sobre o modo de pagamento do imposto de taxa de herança. Agravante: Rita B. de Camargo. Agravado: Espólio de Lino A. José de Freitas. Rel. [?]. São Paulo, 02 set. 1879. **O Direito: Revista Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência**, Rio de Janeiro, Typographia - Rua do Ouvidor n. 141, ano 7, v. 7, n. 20, set./dez.1879, p. 411-412. Disponível em: <https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/319>. Acesso em: 06 set. 2025.