

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(RDDT)

ISSN 1413-7097

233

(FEVEREIRO - 2015)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de facões dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Kenichi Kaneko

é o autor dos desenhos reproduzidos
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialectica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.
A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialectica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialectica.com.br

SUMÁRIO

- Doutrina**
Alberto Xavier - Regime tributário de operações de *hedge* realizadas em mercado de balcão: a distinção entre *hedge* interno e internacional
I - Conceito e espécies de *hedge*. II - Classificações de *hedge*. III - A evolução legislativa em matéria de tributação do *hedge*. IV - Tributação das operações de *hedge* realizadas em mercado de balcão. V - A questão do registro. VI - Illegitimidade das restrições à dedutibilidade das perdas de *hedge* face aos princípios constitucionais relativos à base de cálculo do imposto de renda. VII - Conclusão. 7
- Alessandra M. Brandão Teixeira e Bárbara Amaranto de Souza** - O Siscosev e a tributação da importação dos serviços: confissão de dívida?
1. Introdução. 2. Sistema integrado de comércio exterior de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio (Siscosev). 3. Dos tributos incidentes na importação de serviços. 4. Conclusões. 24
- André Mendes Moreira e César Vale Estanislau** - As taxas e o princípio da equivalência entre a sua arrecadação e os custos da atividade estatal
1. Introdução. 2. O custo da atividade estatal como parâmetro do valor cobrado mediante taxas. 3. Estudo de casos. 4. Conclusão. 34
- Carlos Victor Marzzi Filho e Onofre Abves Batista Júnior** - A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência
1. As guerras fiscais da "modernidade líquida" e a anarquia tributária. 2. Os efeitos constitucionais dos benefícios inconstitucionais. 3. O critério especial de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. 4. O critério especial de tributação mineiro. 51
- Florence Harret** - Illegitimidade da incidência de IPTU sobre áreas verdes: argumentos tributários e ambientais sobre o tema
Guilherme Cezarotti - A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007: necessidade de observância dos requisitos previstos no CTN a respeito de responsabilidade solidária
1. Introdução. 2. A exigência de certidão de regularidade fiscal para o registro da baixa das empresas - breve histórico. 3. A interpretação sistemática do art. 7º-A, *caput* e parágrafo 2º, da Lei 11.598/2007. 4. A questão da lei complementar que altera norma de lei ordinária. 5. Conclusão. 70
- Hugo de Brito Machado** - O que é fato determinado para efeito de consulta ao Fisco
1. Introdução. 2. O objeto da consulta. 3. A consulta sobre situação hipotética. 4. Efeitos da resposta. 81
- Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza** - Considerações sobre a imunidade tributária do parágrafo 7º do art. 195 da CF
Luiz Ricardo Selva - A recuperação do crédito público mediante execução fiscal e suas vicissitudes
I. Introdução. II. Breve retrospectiva. III. A PGFN e sua dupla vinculação como causa inequívoca de problemas. IV. A execução fiscal e sua imbricação com outros temas e demandas. V. A influência dos seguidos parcelamentos sobre a cobrança da dívida ativa. VI. Ajuizamento da execução fiscal com relação de bens penhoráveis. VII. Necessidade de 85

As Taxas e o Princípio da Equivalência entre a sua Arrecadação e os Custos da Atividade Estatal

André Mendes Moreira
César Vale Estanislau



André Mendes Moreira
é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG (Graduação, Mestrado e Doutorado), Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário e Advogado.



César Vale Estanislau
é Mestrando em Direito Tributário pela UFMG e Advogado.

1. Introdução

A vinculação do fato gerador das taxas a uma atividade estatal referível ao contribuinte produz diversas consequências para o regime dessa espécie tributária. Dentre esses consecrários, destaca-se a limitação da arrecadação tributária ao custo da atuação do Poder Público relacionada ao contribuinte, vedando, assim, que a taxa seja cobrada além das despesas incorridas pela Administração na prestação de um serviço público ou no exercício do poder de polícia. Muito embora a equivalência entre o dispêndio gerado e o tributo exigido seja amplamente defendida pela doutrina e pelos tribunais, a sua aplicação é deveras complexa, porquanto a mensuração do custo da atividade estatal é, no mais das vezes, impraticável.

Diante dessas dificuldades, assistiu-se a um crescimento vertiginoso na arrecadação de taxas, geralmente fixadas em valores incompatíveis com as despesas decorrentes de seus fatos geradores. Contudo, por mais complexa que seja a apuração do custo da atividade para cada contribuinte, é perfeitamente possível transpor a situação individual, de modo a aferir o respeito à equivalência por meio do cotejo entre o produto da arrecadação da taxa e a despesa total do Poder Público com a atividade que a legitima. Desse modo, pretende-se determinar se a taxa é desarrazadamente superavitária, isto é, se a desproporcionalidade entre a sua receita e o dispêndio estatal agride a razoabilidade.

2. O Custo da Atividade Estatal como Parâmetro do Valor Cobrado mediante Taxas

2.1. A taxa de polícia no Sistema Tributário Nacional

O conceito de taxa de polícia raízes na Ciência das Finanças, na qual, não raro, a espécie era inserida na categoria de “preços”¹, haja vista a relação sinalagmática subjacente à

exação. Pela mesma razão, as taxas não eram entendidas como dotadas de compulsoriedade, estando sua cobrança submetida à celebração de negócio jurídico, que consubstanciasse a contratação de serviços públicos pelo sujeito passivo². Decerto, esses estudos contribuíram para a definição inaugural de taxa: contratação por atividade estatal individualizável³. De todo modo, a doutrina tributária filtrou o conceito desenvolvido pela Ciência das Finanças, abstraindo os elementos pré-jurídicos, muitas vezes acidentais, a fim de manter os olhos sobre aquilo que tem expressão no mundo do Direito⁴.

A Constituição da República é clara e concisa ao se referir ao papel da taxa no Sistema Tributário Nacional, indicando, em seu artigo 145, que se trata de tributo devido “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (inciso II). Ademais, a CR/1988 veda a instituição de taxas com base de cálculo própria de impostos (art. 145, parágrafo 2º), o que denuncia a impossibilidade daquelas se basearem na capacidade econômica do contribuinte⁵.

Ao presente trabalho interessam, somente, as taxas que cusem o exercício do poder de polícia, que pode ser traduzido como “a facilidade que tem a Administração Pública de ditar e executar medidas restritivas do direito individual em benefício do bem-estar da coletividade e da preservação do próprio Estado”⁶. Portanto, o poder de polícia é a faculdade discricionária do Estado de executar, com vistas ao interesse público, determinados atos (expressões da polícia administrativa) limitadoras da liberdade dos administrados.

De fato, como aponta Jean Rivero⁷, “fixar o estatuto de uma liberdade é necessariamente marcar os seus limites, pois a vida social exclui a possibilidade de liberdades sem fronteiras”, as quais acabariam por colocar em risco a coexistência entre

escritas sobre as taxas. Quem melhor as tem estudado são os ingleses e os norte-americanos. Não se poderão, entretanto, desprezar os novos escritores italianos, como Ricca-Salerno, Flora, Eimandi, Giannini e o francês Jeze. Entretanto, como a maioria desses escritores não admite a diferença de taxa e preço e outros de taxa e contribuição, não vamos citá-los, mas dar todas as características comuns nas definições: individualização do serviço prestado pelo Estado e contraprestação paga pelo indivíduo por esse serviço.” (DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 49)

2. FASIANI, Mauro. *Princípios de ciência de la hacienda*. Trad. de Gabriel de Usera. Madrid: Aguilar, 1962, p. 311.

3. CF FRANCO, Antonio L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1988, pp. 494-497; DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 49; BALLEIRO, Alomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª ed. Atualizado por Degalina dos Santos. Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 243-244.

4. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 153-154.

5. A assertiva é confirmada pela própria distinção entre a Constituição pretérita e a atual. Enquanto a CR/1967/1969 estipulava que “para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos” (art. 18, parágrafo 2º), a CR/1988 deita que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, parágrafo 2º). No regime anterior, portanto, o que se proibia era a criação de taxas com base de cálculo que já tivesse sido utilizada para algum imposto efetivamente existente ou, ao menos, cuja criação estivesse autorizada pelo texto constitucional. Já na situação atual, veda-se o uso de taxa com base de cálculo típica dos impostos, tributos que são cobrados eminentemente com base na capacidade contributiva do pagante.

6. MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: RT, 1991, pp. 110/111. Cf., também, CRETELLA JUNIOR, José. *Do poder de polícia*. Rio de Janeiro: Forense, 1999; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 253; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 116.

7. RIVERO, Jean; e MOUTOUH, Hughes. *Libertades públicas*. Trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 207.

1. Em nota, Alberto Deodato dimensionou a compreensão da doutrina financeira sobre o tema: “O conceito de taxa é um dos mais modernos em matéria tributária. Embora já percebido por Smith e Van Justi, só o definiu, nos fins do século XIX, Cossa, na Itália. Ainda hoje, em livros modernos, na Europa, escassas linhas são

liberdades distintas e até mesmo a manutenção da ordem social. Portanto, fundamentando-se na supremacia geral⁸ que exerce sobre todos os indivíduos, bens e atividades exercidos em seu território, o Estado pode opor condicionamentos e restrições às liberdades gozadas pelos administrados; desde que a atuação administrativa tenha como motivo a promoção do interesse público e seja adequada e proporcional aos fins a que se propõe.

O CTN conceitua, no *caput* do seu art. 78, o poder de polícia legitimador das taxas, exigindo, por óbvio, a regularidade da atividade administrativa, ou seja, a observância à competência constitucional ou legalmente prevista e aos princípios da legalidade e do devido processo legal (art. 78, parágrafo único). O dispositivo deixa claro que somente atos referidos especificamente aos contribuintes ostentam a força jurídica capaz de desencadear a relação jurídico-tributária. Essa é a opinião de Paulo de Barros Carvalho⁹, que, atento à referibilidade direta caracterizadora das taxas, afasta a possibilidade de exação derivada de atos de polícia desprovidos de especificidade e divisibilidade, ressaltando que essas duas notas não se restringem às taxas de serviços. O autor traz ainda à tona o princípio da retributividade, que impõe a delimitação dos custos da atividade estatal provocada pelo contribuinte, de modo que não é possível a exigência do tributo na hipótese de despesa não individualizável. Decerto, as despesas geradas pelo controle e fiscalização devem ser remuneradas pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas de polícia¹⁰.

Por óbvio, essas considerações se estribam no caráter sinalagmático das taxas, do qual decorrem, segundo Misabel Derzi¹¹, três consequências: (i) a hipótese das taxas configura uma atuação - realizada em razão do interesse público - que se refere diretamente ao contribuinte; (ii) a norma legal somente poderá eleger como sujeito ativo a mesma pessoa estatal que realiza o serviço ou exerce o poder de polícia (para os quais é competente) e, como contribuinte, a pessoa que se beneficia do serviço ou que sofreu a ação do Estado no exercício do poder de polícia; e (iii) a base de cálculo das taxas deve se relacionar com o custo da atuação do Estado, proporcionalmente a cada obrigado.

2.2. A desproporção entre o custo da atividade estatal e a arrecadação com a taxa: possível, desde que dentro do razoável

As taxas devem se aproximar, sempre que possível, dos valores despendidos pelo Poder Público na prestação do serviço público ou na materialização do poder de polícia. De fato, esses tributos tornam-se tendencialmente inconstitucionais na medida em que se afastam do custo da atividade estatal, visto que a equivalência entre o crédito tributário e o dispêndio público é nota característica do regime das taxas, confirmada amplamente pela teoria nacional e estrangeira.

⁸ MAYER, Otto. *Derecho Administrativo alemán*. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 11. Sobre o tema, cf., também, MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, pp. 113 e 126.
⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 791.
¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 157.
¹¹ BALEIRO, Alomar. *Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 542-543.

Luis Eduardo Schoueri¹², aludindo à situação atual da doutrina alemã, traz a debate o princípio da cobertura de custos (*Kostendeckungsprinzip*), que veda a criação de taxas propositalmente superavitárias, devendo o produto da arrecadação sempre tomar como parâmetro a despesa do Poder Público no desempenho da atividade tributada. O referido princípio germânico consiste na aplicação do princípio da equivalência às taxas, impondo a recomposição do patrimônio público pelo contribuinte que dera causa a um dispêndio especial.

Desse modo, é possível defender que só se admite a "taxa (valor remuneratório) para fazer face ao custo devendo ocorrer perfêito equilíbrio entre o ônus público e o destalque do patrimônio dos particulares"¹³. No entanto, não é necessário que haja exata identidade entre o montante gasto e o recebido pelo Estado, podendo haver arrecadação superior à despesa, desde que o superávit não agrida a própria razão de existência da taxa.

Decerto, como já apontava Alomar Baleiro¹⁴, "a taxa é contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado em favor de quem a paga, ou por este provocado". Segundo o autor, o contribuinte deve ressarcir o Poder Público pelas despesas por ele provocadas, de modo que haja o rateio dos custos da atividade somente entre aqueles que deram causa à atuação estatal. Nesse sentido, cabe ao contribuinte retribuir pecuniariamente o Estado pela prestação de serviços públicos ou pelas diligências de polícia que lhe tenham alcançado¹⁵. Motivando a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, Regina Helena Costa atesta que esses tributos "têm caráter remuneratório da atuação do Poder Público, devendo, por isso, manter razoável equivalência com a despesa por ele efetuada"¹⁶, independentemente da aptidão econômica do sujeito passivo.

O excesso na quantificação da taxa possui reflexos, inclusive, na sua classificação, pois, como alertava Ruy Barbosa Nogueira¹⁷, o montante desse tributo não pode "exceder o custo da prestação estatal, sem o que ele se tornaria um imposto". Na mesma linha de ideias, Sampaio Dória sustentara que a equivalência entre a despesa estatal e o crédito tributário é corolário inelutável do conceito de taxa, de modo que a cota excedente entre essas duas grandezas se transmuda em imposto¹⁸. De fato, caracterizando-se a taxa por ser uma exação cuja finalidade consiste no ressarcimento do Poder Público por despesa especial gerada em razão de atividade referível ao contribuinte, não se pode cogitar de propósito arrecadatório que ultrapasse o custo da atuação estatal.

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 459-464.
¹³ MELO, José Eduardo Soares de. "Taxa e preço público". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Cadernos de pesquisas tributárias* nº 10. São Paulo: Ceum, 1985, p. 208.
¹⁴ BALEIRO, Alomar. *Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 540.
¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 617.
¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 59.
¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. São Paulo: Bushatsky, 1964, p. 65.
¹⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e due process of law*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 63.

Afastando a ideia de exata equivalência, Ribeiro de Moraes nega o arbítrio do Estado na fixação das taxas, devendo o Poder Público "adotar um critério pelo qual a importância exigida a título de taxa seja relativamente equivalente ao custo da atividade"¹⁹. De acordo com o autor, as atividades remuneradas por taxas não têm por objetivo auferir lucros, de tal sorte que é inadmissível o excesso de arrecadação, devendo o tributo corresponder ao dispêndio com a atuação estatal. Desse modo, não é lícito ao "Poder Público, com as taxas, auferir receitas além da proporção necessária e conveniente, pois estaria exorbitando no conceito do tributo, tal qual se encontra na discriminação constitucional de rendas tributárias"²⁰.

Dentre as diversas acepções possíveis de razoabilidade, Humberto Ávila²¹ destaca a noção que vincula o postulado à ideia de equivalência entre grandezas, mais precisamente entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. Reportando-se a decisões do Supremo em matéria de taxas, o autor nota que o custo do serviço público ou do exercício do poder de polícia serve de critério para a fixação do valor dessa espécie tributária, de modo que se estabeleça uma relação de equivalência entre eles. Nesse sentido, a razoabilidade impõe a aproximação entre a medida e o critério, não podendo haver dissonância entre essas duas ordens.

2.3. O desequilíbrio entre o custo da atividade estatal e o valor cobrado a título de taxa à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

As consequências da natureza comutativa das taxas não escaparam da análise do STF, tendo o Tribunal obstado, em diversas oportunidades, cobranças cujo valor não se parametrizava pelo custo da atividade estatal.

Julgando recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo²², o qual não se conformara com acórdão do TJSP que negou validade a taxa municipal cuja base de cálculo (número de funcionários da empresa) não possuía pertinência com a atividade estatal remunerada pelo tributo (fiscalização da atividade empresarial do contribuinte), a Suprema Corte assentou que, em razão da natureza contraprestacional das taxas, elas "comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida". Nesse sentido, a base de cálculo deve guardar correlação lógica com a atuação do Poder Público, pois, do contrário, o montante cobrado a título de taxa não poderá ser equivalente ao custo da fiscalização exercido pela Municipalidade. Com arrimo

em vasta jurisprudência sobre a matéria²³, o Tribunal negou provimento ao recurso, apontando que o número de funcionários não é índice capaz de denunciar a extensão do poder de polícia exercido.

A adoção de critérios inábeis para a mensuração do custo da atividade estatal é matéria recorrente nos julgamentos do Supremo. Por vezes, como vimos, a Corte reputou inválido o aspecto quantitativo de determinadas taxas, reconhecendo a sua imprestabilidade para o dimensionamento da despesa incorrida pelo Poder Público. Em outras oportunidades, reconheceu-se que determinados índices de capacidade econômica do contribuinte podem influenciar no montante devido a título de taxa, desde que esses fatos repercutam na atuação estatal remunerada pelo tributo. É o caso das taxas municipais cobradas pela coleta domiciliar de lixo, para as quais é possível o emprego da metragem do imóvel para o cálculo do crédito tributário, haja vista a presunção de que maiores propriedades imobiliárias produzem mais lixo²⁴. Na mesma linha, a utilização do patrimônio líquido do contribuinte (taxa de fiscalização exigida pela Comissão de Valores Mobiliários - Lei nº 7.940/1989²⁵) ou de sua receita bruta (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - Lei nº 6.938/1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165/2000²⁶) para a cobrança progressivamente mais elevada do tributo já foi objeto de análise pelo Supremo, tendo o Tribunal avaliado que esses índices são capazes de revelar a extensão da fiscalização empreendida pelo Poder Público.

Além de apurar a pertinência entre os critérios que compõem o aspecto quantitativo da taxa e a atividade estatal específica e divisível a ser remunerada, o STF se defrontou com casos em que o crédito tributário exigido superava, em muito, os custos incorridos pelo Poder Público. Nesse sentido²⁷, o Supremo julgou inconstitucional lei carioca que majorava taxa judiciária em 827%, haja vista que: (i) o montante exigido restringiria, absurdamente, o acesso à Justiça, especialmente para as camadas mais pobres da população; e (ii) o tributo em questão não poderia ser fixado de maneira arbitrária, devendo levar em consideração o custo do serviço prestado. No que toca ao segundo fundamento, o Ministro Moreira Alves trouxe à luz a

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 128.
²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 130. Evidentemente, o valor da taxa deve ser razoavelmente proporcional em relação ao custo da atividade estatal, despicando sendo a precisão matemática entre os montantes, como nota Roque Antonio Carratza: "O valor da taxa, seja de serviço, seja de polícia, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. É claro que, neste campo, não precisa haver uma precisão matemática; deve, no entanto, existir uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o custo do Poder Público para prestar aquele serviço público ou praticar aquele ato de polícia. Essa razoabilidade é aferível, em última análise, pelo Poder Judiciário, mediante provocação do contribuinte interessado." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 621)

²¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 170.
²² Brasil, STF, RE 554.951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. em 15.10.2013, *DJe* de 18.11.2013.

²³ Em sentido idêntico, cf. Brasil, STF, AI 470.124 Agr/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. em 7.10.2014, *DJ* de 31.10.2014; Brasil, STF, ARE 744.804 Agr/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. em 5.8.2014, *DJ* de 8.10.2014; Brasil, STF, ARE 803.725 Agr/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. em 10.6.2014, *DJe* de 17.7.2014; Brasil, STF, RE 777.579 Agr/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. em 25.6.2013, *DJ* de 15.8.2013; Brasil, STF, RE 614.246 Agr/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. em 7.2.2012, *DJ* de 15.3.2012; Brasil, STF, RE 202.393/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. em 2.9.1997, *DJ* de 24.10.1997.

²⁴ Cf. Brasil, STF, RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. em 12.8.1999, *DJ* de 5.4.2002; Brasil, STF, RE 229.976/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. em 29.2.2000, *DJ* de 9.6.2000; Brasil, STF, RE 241.790/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. em 20.8.2002, *DJ* de 27.9.2002; Brasil, STF, RE 346.695 Agr/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. em 2.12.2003, *DJ* de 19.12.2003; Brasil, STF, AI 441.038 Agr/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, j. em 4.3.2008, *DJe* de 28.3.2008.

²⁵ Brasil, STF, RE 216.259 Agr/CE, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. em 9.5.2000, *DJ* de 16.3.2007; Brasil, STF, RE 198.868/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. em 22.6.1999, *DJ* de 6.8.1999; Brasil, STF, RE 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. em 22.4.1999, *DJ* de 25.5.2001.

²⁶ Cf. Brasil, STF, RE 416.601/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. em 10.8.2005, *DJ* de 30.9.2005.
²⁷ Brasil, STF, RE 1.077/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 28.3.1984, *DJ* de 28.9.1984.

equivocência que deve conectar o valor da taxa e a despesa arcada pelo Poder Público:

“Sendo - como já se acentuou - a taxa judiciária em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da Justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela - como toda taxa como o caráter de contraprestação - um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigida àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa natureza ultrapassem uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o *quantum* da alíquota por esta fixado.”

De fato, na ausência de um limite legal máximo, a taxa judiciária, calculada com base no valor da causa, pode atingir patamares desarrastados, inviabilizando o exercício do direito de ação. Por isso, a lei de regência deverá, segundo o entendimento consolidado do STF²⁸, fixar o piso e o teto para a exação, atentando-se, ainda, para a correlação entre o tributo apurado e o custo do serviço jurisdicional prestado.

Importante precedente para compreender o raciocínio da Corte no que tange à aplicabilidade do princípio da equivalência ao regime das taxas é a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/MG²⁹, na qual era discutida a validade de norma da legislação mineira que instituirá taxa de expediente a ser cobrada de empresas seguradoras, por ocasião da emissão da guia de recolhimento do seguro DPVAT. A ADI se arrimava no desequilíbrio entre o custo do serviço prestado pelo estado de Minas Gerais e o valor da taxa de expediente cobrada, bem como no efeito confiscatório da imposição tributária estadual, a qual sobrepujava, em determinados casos, a receita das seguradoras com o DPVAT.

Apesar de ter indeferido a cautelar pela ausência de *periculum in mora*, o Ministro Celso de Mello despendeu largas linhas a respeito dos efeitos da proporcionalidade, da razoabilidade e do princípio do não confisco sobre o cálculo de taxas. De acordo com o Tribunal, é inconstitucional a taxa cujo valor não obedecer à relação de razoável equivalência com o custo da atividade estatal, o qual deve ser tomado como o limite máximo da exação tributária. Isso porque a legitimidade constitucional da exação está imbricada ao atendimento do caráter sinalagmático da taxa, de modo que o ente tributante não pode fixar imoderadamente os valores a serem cobrados dos contribuintes:

“(...) as taxas, quando instituídas como contraprestação a uma determinada atuação estatal referível ao contribuinte, submetem-se a um limite - que se revela insuperável -, cuja definição se pauta pelo custo dessa mesma atividade estatal, sob pena de descaracterização da própria legitimidade jurídico-constitucional dessa especial modalidade

de de tributo. (...) Cabe ressaltar que esse entendimento reflete-se na orientação jurisprudencial firmada por esta Suprema Corte, cujo magistério, no tema, sustenta a necessidade de existir, entre os custos da atividade estatal, de um lado, e o valor da taxa, de outro, uma relação de ‘equivalência razoável’” (RTJ 172/778, Rel. Min. Francisco Rezak, RTJ 175/35-36, Rel. Min. Carlos Velloso)

Portanto, o produto da arrecadação da taxa não pode superar, irrazoavelmente, o custo da atividade estatal que pretende remunerar. Superando-o em demasia, o tributo será inconstitucional, haja vista que a quebra da relação de equivalência entre o valor cobrado e a despesa pública descaracteriza a exação enquanto taxa, cujos caracteres constitucionais impõem a sua fixação nos limites dos custos incorridos pelo Poder Público na prestação de serviço público ou na execução de atos de polícia.

3. Estudo de Casos

3.1. As taxas de fiscalização da Anatel: TFI e TFF

A fim de “cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicação, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução” (Lei nº 5.070/1966, art. 1º), foi criado o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - Fistel, o qual conta, dentre outras fontes constituintes, com a receita da Taxa de Fiscalização de Instalação - TFI e da Taxa de Fiscalização de Funcionamento - TFF, tributos suportados pelas operadoras de telecomunicações, na proporção dos valores discriminados no Anexo da Lei nº 5.070/1966.

As modificações no modelo do setor de telecomunicações decorrentes das privatizações ocorridas nos anos 1990 se refletiram nas normas que regem o Fistel e os aludidos tributos. O Fundo passou à administração exclusiva da Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel (Lei nº 9.472/1997, art. 50), que recebeu a competência de regulação e fiscalização do mercado de telecomunicações, sendo, consequentemente, a responsável pela cobrança das mencionadas taxas. Ademais, foram revistos os valores da TFI e da TFF pela Lei Geral das Telecomunicações, alterando-se o Anexo à Lei nº 5.070/1966.

Desde então, a Anatel tem desenvolvido suas competências fiscalizatórias em meio a um mercado em crescente expansão, que se dilata em usuários, infraestrutura e receitas. Em que pese o aumento dos custos gerados pelo exercício do poder de polícia pela Agência, a arrecadação da TFI e da TFF sempre superou, em demasia, as despesas incorridas pela entidade, o que aponta para a ausência de correspondência entre o valor cobrado a título das referidas taxas e o dispêndio do Poder Público em sua atividade fiscalizadora.

3.1.1. Resenha legislativa dos tributos

3.1.1.1. Taxa de Fiscalização de Instalação

A Taxa de Fiscalização de Instalação - TFI foi instituída pelo art. 6º, parágrafo 1º, da Lei nº 5.070/1966, sendo devida “pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, no momento da emissão do certificado de licença para o funcionamento das estações”. Os

²⁸ Cf. Brasil, STF, ADI 3.826/GO, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. em 12.5.2010, DJe de 20.8.2010; Brasil, STF, ADI 3.124/MC/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 11.11.2004, DJe de 19.12.2004; Brasil, STF, ADI 2.665/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. em 9.10.2003, DJ de 26.9.2004; Brasil, STF, ADI 1.889/MC/AM, Rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, j. em 3.11.1999, DJ de 14.11.2002; Brasil, STF, ADI 1.926/MC/PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. em 19.4.1999, DJ de 10.9.1999.

²⁹ Brasil, STF, ADIn 2.551-1/MG/MC, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. em 2.4.2003, DJ de 20.4.2006.

valores a serem cobrados estão fixados no Anexo I do referido diploma legal (art. 7º), variando de R\$ 26,83 a R\$ 34.065,00, de acordo com a modalidade de estação licenciada.

Desdobrando as previsões da Lei nº 5.070/1966, a Anatel emitiu a Resolução nº 255/2001, que aprovou o Regulamento para Arrecadação das Receitas do Fistel. Além de reproduzir as normas substanciadas na lei de regência, o Regulamento dispôs sobre três novas hipóteses em que será devida a TFF: (i) alteração da estação de natureza técnica que implique modificação do seu funcionamento (art. 9º, I); (ii) alteração que implique o enquadramento da estação em nova faixa de tributação (art. 9º, II); e (iii) renovação da validade da licença, que acarrete a expedição de nova licença (art. 9º, III). A última hipótese é causa de numerosos dissídios, porquanto traduz inovação no fato impositivo à míngua de previsão legal³⁰.

3.1.1.2. Taxa de Fiscalização de Funcionamento

A Taxa de Fiscalização de Funcionamento - TFF foi instituída pelo art. 6º, parágrafo 2º, da Lei nº 5.070/1966, sendo devida "pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, anualmente, pela fiscalização do funcionamento das estações". O tributo deverá ser pago até o dia 31 de março de cada ano (art. 8º, *caput*), sendo exigidos, na eventualidade de atraso no pagamento, juros de mora à razão de 1% ao mês (art. 8º, parágrafo 1º). Transcorridos 60 dias do vencimento (art. 8º, parágrafo 2º), caducará a concessão, permissão ou autorização relativa ao tributo devido.

O valor da TFF corresponde, atualmente, a 33% do montante exigido a título de TFI (art. 8º, *caput*). Anteriormente às alterações perpetradas pela Lei nº 12.485/2011, o percentual consistia em 45% da TFI. A redução da alíquota se deve à inclusão de novo núcleo na hipótese de incidência da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine³¹, que passou a ser devida, também, pelas operadoras de telecomunicações (art. 33, III, c/c o art. 32, II, ambos da MP nº 2.228-1/2001).

3.1.2. A irrazoável desproporção entre o produto da arrecadação das taxas de fiscalização do serviço de telecomunicações e os custos da atividade de polícia exercida pela Anatel

A TFI e a TFF se justificam pela competência fiscalizatória exercida pela Anatel sobre os serviços de telecomunicações, prestando-se para o ressarcimento dos custos incorridos pela Agência no desempenho do poder de polícia. No entanto, a realidade financeira do Fistel comprova que as referidas taxas sempre foram demasiadamente superavitárias, extrapolando, ano após ano, o total de despesas no orça-

mento da Agência. Nesse sentido, constata-se a quebra da relação de razoável equivalência entre o montante arrecadado e a despesa arcada pelo Poder Público. De acordo com o Relatório Anual - 2013 da Anatel³², o produto da arrecadação das taxas de fiscalização totalizou R\$ 2.895.570.000,00³³, representando 58,9% do montante de receitas do Fistel no exercício. Conforme a discriminação das despesas correntes da Agência, o dispêndio com "Fiscalização" se limitou a R\$ 20.500.000,00. Logo, o montante arrecadado com as taxas corresponde a 14.100% do custo do exercício do poder de polícia pela Anatel.

É irrisória a despesa da Agência com fiscalização quando cotejada com os valores auferidos com os referidos tributos. A absurda arrecadação derivada da TFI e da TFF dá ensejo ainda a outras extravagantes comparações. Caso as taxas tivessem a função de cobrir todas as despesas empenhadas pela Anatel, o que não é a realidade, ainda assim esses tributos seriam irrazoavelmente superavitários. Na execução do orçamento da Agência, foram empenhados, em 2013, R\$ 475.899.923,00. Portanto, a receita da Agência com as taxas de fiscalização ainda é 600% superior ao total de despesas empenhadas em seu orçamento, incluindo, obviamente, despesas de pessoal e encargos sociais.

A situação não se deveu a uma arrecadação recorde em 2013. Ao contrário, houve retração no volume de receitas em relação a 2012, na ordem de 6,46%. Nos últimos cinco anos, os superávits se acumularam, sendo marcante a desproporção entre as grandezas:

	Arrecadação e Despesa com Fiscalização - Anatel				
	Em milhões de R\$				
	2009 ³⁴	2010 ³⁵	2011 ³⁶	2012 ³⁷	2013 ³⁸
Produto da Arrecadação (TFI e TFF)	2.652,5	3.066,0	3.712,2	3.095,45	2.895,570
Despesa da Anatel com fiscalização	30,2	28,8	24,4	27,0	20,5

Tabella 1 - Arrecadação (TFI e TFF) e despesas com fiscalização nos últimos cinco anos. Fonte: Anatel, Relatórios Anuais 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013.

³² Anatel, Relatório anual - 2013, Brasília, 2014, p. 143.

³³ No Relatório anual - 2013, a Anatel incluiu, indistintamente, o montante arrecadado com as taxas de fiscalização e as multas previstas na LCT sob a mesma rubrica. Nos anos anteriores, os Relatórios Anuais faziam menção somente à TFI e à TFF.

³⁴ Anatel, Relatório anual - 2009, Brasília, 2010, pp. 89 e 92.

³⁵ Anatel, Relatório anual - 2010, Brasília, 2011, pp. 85 e 88.

³⁶ Anatel, Relatório anual - 2011, Brasília, 2012, pp. 87 e 90.

³⁷ Anatel, Relatório anual - 2012, Brasília, 2013, pp. 115 e 118.

³⁸ Anatel, Relatório anual - 2013, Brasília, 2014, pp. 143 e 148.

³⁰ MOREIRA, André Mendes; e COFELHO, Sacha Calmon Navarro. "O Fistel e a Taxa de Fiscalização de Instalação - ilegalidade de sua exigência pela mera protorrogatio/renovação da licença de operação das estações telefônicas". In: CORREIA, Arnaldo Lopes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; e MOREIRA, André Mendes (orgs.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 384-407.

³¹ Cf. MOREIRA, André Mendes; e ESTANISLAU, César Vale. "Contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional - Condecine". In: LIMA, Maurício Rodríguez *et alii* (orgs.). *Tributação em telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 35-60.

A desproporção evidenciada na tabela acima é uma afronta ao princípio da equivalência que instrui a quantificação das taxas. Decerto, o valor cobrado a título de TFF e de TPF não guarda qualquer correlação com o custo da fiscalização realizada pela Anatel, contribuindo, somente, para carrear vultosas divisas para os cofres da União. A confirmação dessas conclusões não se resume à diferença entre as grandezas analisadas, que salta aos olhos, mas também nas consecutivas reduções no valor da TFF anual, que, originalmente, era de 50% da TFI, passando para 45%, tendo chegado, atualmente, a 33% do montante cobrado a título de Taxa de Fiscalização de Instalação. Se houvesse real necessidade do montante cobrado a título de Taxa de Fiscalização de Funcionamento, não se admitiria tamanha perda de receita.

3.2. As taxas estaduais de fiscalização de recursos minerais

Com fundamento no exercício da competência prevista no art. 23, XI, da Constituição da República, foram instituídas taxas de polícia por diversos estados, a fim de supostamente custear o controle estatal sobre a atividade minerária. O estado de Minas Gerais inaugurou essa tendência (Lei nº 19.976/2011), sendo seguido, de perto, por Pará (Lei nº 7.591/2011), Amapá (Lei nº 1.613/2011) e Mato Grosso do Sul (Lei nº 4.301/2012), que reproduziram o modelo da TFRM, em que pesem as flagrantes inconstitucionalidades da exação. A profunda inconstitucionalidade com a Constituição motivou a propositura das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 4.785, 4.786 e 4.787, que contestam a validade das leis que criaram as taxas mineira, paraense e amapaense, respectivamente.

Dentre as variadas incoerências da TFRM³⁹, destaca-se a irrazoável assimetria entre a arrecadação tributária e as despesas incorridas pelo Poder Público estadual com a fiscalização do setor de mineração, o que descaracteriza a exação enquanto tributo comutativo. Desse cenário, dessume-se que essas taxas não foram instituídas para atender despesa especial arcada pela Administração estadual, mas sim garantir nova fonte de receitas, desvinculada de qualquer atividade estatal ou finalidade específica. Para ilustrar a incongruência das taxas minerárias com a natureza sinalagmática da espécie tributária, tomaremos a TFRM mineira e a paraense, cotejando as despesas e as receitas pertinentes à matéria.

3.2.1. Resenha legislativa

3.2.1.1. A TFRM do Estado de Minas Gerais

Instituída pela Lei mineira nº 19.976/2011, a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos recursos minerais indicados no diploma legal (art. 1º).

O poder de polícia remunerado pela TFRM mineira é distribuído entre a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico - Sede (art. 3º, I), para a fiscalização dos recursos minerais, e o Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos - Sisema (art. 3º, II), composto pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável - Semad, pela Fundação Estadual do Meio Ambiente - Feam, pelo Instituto Estadual de Florestas - IEF e pelo Instituto Mineiro de Gestão de Águas - Igam, para fiscalização ambiental.

A TFRM é cobrada na proporção de uma Ufemg⁴⁰ por tonelada de minério bruto extraído (art. 8º, *caput*), sendo considerado ocorrido o fato gerador no momento da venda ou da transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral (art. 5º). A lei autoriza, ainda, que o Executivo conceda desconto de até 70% do valor da taxa (art. 8º-A - que foi efetivamente operacionalizado por ato infralegal), o que, de um lado, implica violação ao princípio da legalidade tributária e, de outro, confirma a desnecessidade dos recursos da taxa na proporção fixada pelo diploma legal.

3.2.1.2. A TFRM do Estado do Pará

Em linhas gerais, a taxa paraense é idêntica à mineira. Conforme a Lei nº 7.591/2011, o poder de polícia incidente sobre a atividade minerária será exercido pela Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Mineração - Seicom (art. 3º). A TFRM paraense é cobrada na proporção de 3 UPF-PA⁴¹ por tonelada de minério extraído (art. 6º, *caput*), desconsiderados os rejeitos (art. 6º, parágrafo 2º). Como ocorre em Minas Gerais, o tributo pode ser reduzido por ato do Poder Executivo, o que, como já ressaltamos, corrobora a alegação de que tais recursos superam, em demasia, as despesas suportadas pela Administração na fiscalização do setor mineário, além de traduzir violação ao art. 150, I, c/c o parágrafo 6º, da Constituição da República.

3.2.2. A irrazoável desproporção entre o produto da arrecadação das taxas minerárias e os custos da atividade de polícia exercida pelos estados

As estimativas de arrecadação das taxas minerárias demonstram o impacto orçamentário pretendido com os novos tributos. O estado de Minas Gerais projetava auferir, aproximadamente, quinhentos milhões de reais por ano com a referida exação, ao passo que o Fisco paraense estimava a receita tributária em mais de um bilhão. No entanto, em vista dos evidentes efeitos confiscatórios gerados pela TFRM, os estados concederam expressivos descontos aos contribuintes, de modo a encerrar os litígios que se acumulavam contra a taxa. A arrecadação nos dois últimos exercícios e a estimativa para 2014 estão representadas na tabela abaixo:

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Miksabel Abreu Machado; SANTTAGO, Igor Mauler; e MOREIRA, André Mendes. *Direito, justiça e poder de tributar. Questões fiscais das empresas de mineração. Desafios para o desenvolvimento no Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Dal Rio, 2013.

⁴⁰ De acordo com a Resolução Sefaz-MG nº 4.618/2013, a Unidade Fiscal de Minas Gerais possui, no exercício de 2014, o valor de R\$ 2.6382.

⁴¹ De acordo com a Portaria Sefaz-PA nº 1651/2013, a Unidade Padrão Fiscal do Pará possui, no exercício de 2014, o valor de R\$ 2.5697.

Arrecadação TFRM Minas Gerais e Pará			
Em R\$			
	2012	2013	2014 (Estimativa)
Minas Gerais	134.713.872,69 ⁴²	244.377.664,98 ⁴³	305.472.081,22 ⁴⁴
Pará	159.501.591,73 ⁴⁵	300.174.260,22 ⁴⁶	360.209.112,26 ⁴⁷

Tabela 2 - Arrecadação TFRM Minas Gerais e Pará em 2012 e 2013.

Fonte: Minas Gerais e Pará - Balanços (2012 e 2013) e Balançetes Gerais (2014).

A notável diferença de arrecadação entre os anos de 2012 e 2013 se deve, especialmente, ao início da cobrança do tributo, que se deu em meados de 2012. De qualquer forma, é evidente o crescimento da receita tributária, impulsionado pelo aumento da produção de minério nos últimos anos, em que pese a redução dos valores da *commodity* no mercado mundial. Essa situação cria um curioso paradoxo entre a TFRM e a CFEM: ao passo que a primeira apresenta incrementos sucessivos nas receitas, a última tem registrado queda na arrecadação, porquanto calculada com base no faturamento líquido dos contribuintes.

A TFRM encontraria fundamento nos supostamente vultosos custos envolvidos na fiscalização do setor mineral, que, segundo o Ofício SEF/GAB/SEC nº 885/2011, totalizariam cerca de R\$ 420 milhões em Minas Gerais. Importante ressaltar que a indicação dessa quantia não foi acompanhada de detalhamento das origens específicas dos gastos, tendo a Administração mineira lançado arbitrariamente valores para as atividades de polícia que reputava necessárias. O exagero no custo apurado pelo Estado de Minas Gerais se torna evidente quando considerado o orçamento do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, nos quatro últimos exercícios:

- 42 Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. *Balanço geral do estado de Minas Gerais do exercício de 2012*. V. 1 - Administração Direta. Belo Horizonte, 2013, p. 30.
- 43 Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais para o exercício de 2013*. V. 1 - Administração Direta. Belo Horizonte, 2014, p. 31.
- 44 A arrecadação da TFRM mineira no exercício de 2014 foi estimada por meio da multiplicação do resultado total de 2013 pelo percentual de crescimento da receita estadual com o referido tributo até setembro de 2014, período do último demonstrativo de execução orçamentária divulgado por Minas Gerais (Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. *Demonstrativo de execução orçamentária referente ao mês de setembro/2014*. Belo Horizonte, 2014. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/aiacoinformacoes_constituicionais/exec_orcamentaria_mensal_index.html. Acesso em 17.11.2014), em relação ao mesmo período do ano anterior.
- 45 Pará. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Gestão Contábil e Fiscal. *Balanço geral consolidado do Estado do Pará referente ao mês de dezembro/2012*. Belém, 2013. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/comptabilidade/balançetes/consolidado_estado/2012/BL201212.xls. Acesso em 17.11.2014.
- 46 Pará. Secretaria de Estado da Fazenda. *Balanço geral do estado 2013*. Vol. 1 - Administração Direta. Belém, 2014, p. 49.
- 47 A arrecadação da TFRM paraense no exercício de 2014 foi estimada por meio da multiplicação do resultado total de 2013 pelo percentual de crescimento da receita estadual com o referido tributo até agosto de 2014, período do último demonstrativo de execução orçamentária divulgado pelo Pará (Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Gestão Contábil e Fiscal. *Balanço geral consolidado do Estado do Pará referente ao mês de dezembro/2012*. Belém, 2014. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/comptabilidade/balançetes/consolidado_estado/2014/BA-LANCETE_ORC_REC_JAN_A_AGO_2014.xls. Acesso em 17.11.2014).

Despesa Empenhada pelo DNPM			
Em R\$			
2010 ⁴⁸	2011 ⁴⁹	2012 ⁵⁰	2013 ⁵¹
190.600.095,00	232.227.674,00	270.305.785,00	278.829.744,00

Tabela 3 - Despesa Empenhada pelo DNPM em 2010, 2011, 2012 e 2013.

Fonte: Brasil, *Projetos de Lei Orçamentária (2012, 2013, 2014 e 2015)*.

De antemão, não se pode olvidar que o DNPM exerce competências muito mais amplas do que as remuneradas pela TFRM, tanto quantitativa quanto espacialmente (Lei nº 8.876/1994, art. 3º). Em outras palavras, a autarquia federal apresenta uma atuação complexa, que transborda os limites dos territórios estaduais, alcançando todo o país. Em que pese a amplitude das competências do DNPM, as despesas empenhadas pela autarquia sequer se aproximam do dispêndio estimado pela Administração mineira com a fiscalização da indústria mineral em seu território. Analisando os dados coletados, constata-se que, no exercício de 2013, a receita auferida pelo Estado do Pará com a TFRM excedeu, em mais de 30 milhões, o total de despesas empenhadas pelo DNPM. De acordo com as estimativas para 2014, o estado de Minas Gerais também arrecadará mais com a taxa do que o DNPM gastará ao decorrer do exercício. É importante ressaltar, ainda, que as despesas empenhadas dizem respeito a diversas espécies de gastos, desde com pessoal até programadas de incentivo à pesquisa mineral. Logo, o dispêndio do DNPM relativo à fiscalização da mineração em todo o território nacional é deveras inferior ao registrado na Tabela 3.

Por mais que o cotejo entre a arrecadação da TFRM e as despesas do DNPM seja ilustrativo da irrazoabilidade dos valores cobrados, é imprescindível analisar os custos incorridos pelo Poder Público estadual, de modo a apurar se realmente há dispêndio que justifique e legitime a exigência da taxa nos parâmetros fixados pelos entes tributantes. Nesse ponto, importante advertir que não serão consideradas as despesas dos órgãos e das entidades incumbidos de prestar apoio operacional no exercício do poder de polícia remunerado pela taxa mineral. Isto porque é questionável se esse auxílio se qualifica como uma atividade de polícia, visto que não há detalhamento de como seria essa atuação.

De fato, ainda que se amoldasse ao conceito de poder de polícia, o apoio operacional dificilmente seria específico e divisível, traduzindo, na realidade, uma série de atividades e procedimentos interiores à Administração. Cumpre arrematar que o auxílio referido nas leis que instituíram a TFRM em Minas Gerais e no Pará não

- 48 Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamentos da União exercício financeiro 2012: projeto de lei orçamentária*. T. 1. Vol. IV. Brasília, 2011, p. 369.
- 49 Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamentos da União exercício financeiro 2013: projeto de lei orçamentária*. T. 1. Vol. IV. Brasília, 2012, p. 275.
- 50 Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamentos da União exercício financeiro 2014: projeto de lei orçamentária*. T. 1. Vol. IV. Brasília, 2013, p. 265.
- 51 Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamentos da União exercício financeiro 2015: projeto de lei orçamentária*. T. 1. Vol. IV. Brasília, 2014, p. 365.

poderia dar ensejo à cobrança de taxa, porquanto a exigência tributária só será legítima quando o exercício do poder de polícia for desempenhado pelas autoridades competentes para tanto. Decerto, Administração Pública como um todo colabora com as funções preenchidas pelos seus órgãos específicos, de modo que a menção ao apoio operacional de determinadas entidades é, por total, inútil.

Ultrapassadas essas necessárias ressalvas, relembramos que o estado de Minas Gerais atribuiu a duas Secretarias (Sede e Semad) e a três entidades da Administração Indireta (Feam, IEF e Igam) o poder de polícia sobre a atividade minerária. A tabela abaixo apresenta as despesas totais desses órgãos e entidades nos últimos quatro exercícios:

<i>Despesas Totais de Sede/MG, Semad/MG, Feam/MG, IEF/MG e Igam/MG nos Quatro Últimos Exercícios</i>				
	Em R\$			
	2010 ⁵²	2011 ⁵³	2012 ⁵⁴	2013 ⁵⁵
<i>Sede</i>	65.164.757,59	82.345.050,81	71.179.668,54	101.121.533,38
<i>Semad</i>	57.972.801,16	71.003.219,29	85.848.567,33	93.616.136,63
<i>Feam</i>	22.758.581,21	21.863.029,63	28.553.957,48	30.932.662,96
<i>IEF</i>	103.520.257,94	80.901.371,59	91.915.161,75	105.564.998,32
<i>Igam</i>	42.451.184,67	31.001.311,60	39.078.280,07	42.664.352,57
<i>Total</i>	291.867.582,57	287.113.982,92	316.575.635,17	373.899.683,86

Tabela 4 - Despesas realizadas totais pelos órgãos competentes para a fiscalização do setor minerário no território mineiro em 2010, 2011, 2012 e 2013.

Fonte: Minas Gerais, Balanços Orçamentários Gerais (2010, 2011, 2012 e 2013).

O confronto entre o produto da arrecadação da TFRM em Minas Gerais e a soma das despesas realizadas em 2013 torna forçosa a conclusão de que foi descumprido o requisito de razoável equivalência entre essas duas grandezas. A receita com a taxa corresponde a 65,36% do total das despesas realizadas por essas entidades, as quais, além de possuírem as mais diversas competências, registram grande parte de seus dispêndios como despesas com pessoal.

- ⁵² Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contabilidade Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais do exercício de 2010*. Belo Horizonte, 2011. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade/demonstracoes_contabeis/balanco_geral/2010/balgeneral2010.html. Acesso em 19.11.2014.
- ⁵³ Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contabilidade Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais do exercício de 2011*. Belo Horizonte, 2012. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade/demonstracoes_contabeis/balanco_geral/2011/balgeneral2011.html. Acesso em 19.11.2014.
- ⁵⁴ Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contabilidade Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais do exercício de 2012*. Belo Horizonte, 2013. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade/demonstracoes_contabeis/balanco_geral/2012/balgeneral2012.html. Acesso em 19.11.2014.
- ⁵⁵ Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contabilidade Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais do exercício de 2013*. Belo Horizonte, 2014. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contabilidade/demonstracoes_contabeis/balanco_geral/2013/balgeneral2013.html. Acesso em 10.11.2014.

Portanto, é presumível que os gastos com a fiscalização da indústria minerária ocupem espaço reduzido no orçamento do Estado de Minas Gerais, demasiadamente aquém das receitas auferidas com a TFRM. De qualquer maneira, ainda que essa atividade de polícia ocupasse papel preponderante no orçamento das referidas entidades, a arrecadação de taxa que represente 65,36% do total dos dispêndios por elas realizadas é totalmente desproporcional, desvelando o real propósito da exação: incrementar a receita estatal sem qualquer contrapartida na despesa.

Interessante notar que algumas das competências exercidas por essas entidades são custeadas por outras taxas, como a taxa florestal. De acordo com o Decreto nº 3.616/1994, o poder de polícia exercido pelo IEF sobre as atividades de consumo e extração de produtos e subprodutos de origem florestal é remunerado por taxa (art. 1º) a ser cobrada de proprietários ou possuidores de terras rurais (art. 3º). Somente no exercício de 2013, a taxa florestal contribuiu com R\$ 44.791.305,66⁵⁶ para o Erário mineiro. Há, ainda, a TFAMG, cujas similaridades com a TFRM apontavam para o *bis in idem* entre os tributos, o que foi mascarado pela Lei nº 20.414/2012, que permitiu a dedução da taxa ambiental do valor a ser pago da taxa minerária.

À sua vez, o Estado do Pará atribuiu a somente um órgão o poder de polícia administrativa sobre a atividade minerária: a Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Mineração - Seicom, criada pela Lei nº 7.570, de 22 de novembro de 2011. As despesas totais realizadas pela aludida Secretaria nos dois últimos exercícios estão registradas na tabela abaixo:

<i>Despesa Total da Seicom/PA nos Dois Últimos Exercícios</i>		
	Em R\$	
	2012 ⁵⁷	2013 ⁵⁸
<i>Seicom</i>	11.781.231,44	15.259.405,08

Tabela 5 - Despesa total realizada pelo órgão do governo paraense competente para a fiscalização do setor minerário em 2012 e 2013.

Fonte: Pará, Balanços Orçamentários Gerais (2012 e 2013).

Com base nesses dados, constata-se que, no exercício de 2013, o produto da arrecadação da taxa minerária correspondeu a 1,967% da despesa total da Seicom. Portanto, considerados todos os gastos do órgão, quaisquer que sejam as suas finalidades, a receita auferida com o tributo é ainda 20 vezes maior do que o dispêndio registrado. Ressalte-se, mais um vez, que os custos da fiscalização remunerada pela TFRM é deveras inferior à despesa total da Secretaria, o que reforça a conclusão de que inexistente a razoável correspondência entre tais custos e a arrecadação da taxa.

A violação ao princípio da equivalência é seguramente mais um dos fundamentos a serem empregados pelos contribuintes nas ações propostas contra as taxas

- ⁵⁶ Minas Gerais. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contabilidade Geral. *Balanço geral do Estado de Minas Gerais para o exercício de 2013*. Belo Horizonte, 2014, p. 31.
- ⁵⁷ Pará. Secretaria de Estado de Fazenda. *Balanço geral do estado 2012*. Vol. 1. Belém, 2014, p. 53.
- ⁵⁸ Pará. Secretaria de Estado de Fazenda. *Balanço geral do estado 2013*. Vol. 1. Belém, 2014, p. 53.

minerárias. As estimativas iniciais de arrecadação já denunciavam o intento dos governos estaduais de se aproveitarem desses tributos para auferirem receitas que largamente superavam os custos com a fiscalização para a qual se julgam competentes. Decerto, a disparidade que se instalou entre o montante arrecadado com a taxa e o despendido no exercício do poder de polícia nos dois últimos exercícios confirma a inconstitucionalidade do tributo.

4. Conclusão

O modelo constitucional de taxa demanda uma relação de razoável equivalência entre o produto da arrecadação da taxa e o total de despesas suportadas pelo Poder Público com o fato gerador da exação. De fato, na hipótese de injustificada dissonância entre essas duas grandezas, descaracterizar-se-á o tributo enquanto taxa, porquanto não atendida a relação de equivalência entre elas, que nada mais é do que a consequência da vinculação do fato gerador sobre o aspecto quantitativo da norma jurídico-tributária.

As taxas de fiscalização da Anatel e as taxas minerárias de Minas Gerais e do Pará apresentam arrecadações em muito superiores às despesas geradas pelas atividades de polícia que as motivaram. Evidentemente, o valor exigido em virtude das taxas analisadas não se limitou ao dispêndio realizado pelo Poder Público com o exercício do poder de polícia. O desrespeito ao princípio da equivalência está estampado nos números expressivos de arrecadação desses tributos, não podendo ser convalidada essa situação, sob pena de tornar imprestáveis os critérios definidores das taxas no Sistema Tributário Nacional.

A Guerra Fiscal do ICMS e os Critérios Especiais de Tributação para prevenir Desequilíbrios da Concorrência

Carlos Victor Muzzi Filho
Onofre Alves Batista Júnior

1. As Guerras Fiscais da “Modernidade Líquida” e a Anarquia Tributária

Na “modernidade líquida”, a chamada “guerra fiscal” é decorrência da fluidez do capital migrante e revela uma espécie de captura da esfera governamental pelo capital, em especial pelos grandes grupos econômicos. Se, no cenário internacional, o quadro é grave e vem propiciando a fuga de riquezas para “paraísos fiscais”, em Estados em desenvolvimento, como o Brasil, o fenômeno surge agravado pela fraqueza do pacto federativo e pela tendência (histórica) centrípeta de um federalismo frágil de predomínio da União.¹

Como sabido, a modernidade líquida propiciou o voo do capital, que se liquefez e rompeu o pacto de estabilidade firmado pelas sociais democracias, sobretudo após a Segunda Grande Guerra. Como afirma Zigmund Bauman:²

“Mas o capital se tornou extraterritorial, leve, desembaraçado e solto numa medida sem precedentes, e seu nível de mobilidade espacial é na maioria dos casos suficiente para chantagear as agências políticas dependentes de território e fazê-las se submeterem a suas demandas. A ameaça (mesmo quando não expressa e meramente adivinhada) de cortar os laços locais e mudar-se para outro lugar é uma coisa que qualquer governo responsável, em benefício próprio e no de seus concidadãos, deve tratar com a maior seriedade, tentando subordinar suas políticas ao propósito supremo de evitar a ameaça do desinvestimento.”³

A guerra fiscal reflete uma tendência das economias de mercado na globalizada modernidade líquida e revela as possibilidades de captura de esferas governamentais fragilizadas pelo grande capital. Essa é uma realidade que precisa ser bandida. Os efeitos da guerra fiscal subvertem a lógica do Estado (tributário e distribuidor) e são nefastos para a eco-



Carlos Victor Muzzi Filho
é Mestre e Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da UFMG, Professor de Direito Tributário da Universidade Fumec, Procurador do Estado Conselhor da Advocacia-Geral do Estado.



Onofre Alves Batista Júnior
é Mestre em Ciências Jurídico-políticas pela Universidade de Lisboa, Doutor em Direito pela UFMG, Professor Adjunto de Direito Público da UFMG e Procurador-chefe da Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais da Advocacia-Geral do Estado.

¹ Nesse sentido, BATTISTA JÚNIOR, Onofre Alves, “Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida”, *Revista Brasileira de Estudos Políticos* v. 102, UFMG, 2011, pp. 305-341. Disponível em <http://www.poss.direito.ufmg.br/rbepdocs/102305342.pdf>.

² Cf. BAUMAN, Zigmund, *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001, p. 173.