

AS TAXAS DE FISCALIZAÇÃO EM CRISE: A CULPA É DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL? *

INSPECTION FEES IN CRISIS: IS THE (BRAZILIAN) FEDERAL SUPREME COURT CULPABLE?

Rafhael Frattari**

Resumo: O presente trabalho aborda a descaracterização sofrida pelas taxas de fiscalização no Brasil nas últimas décadas. Por meio de pesquisa bibliográfica, do estudo de casos e da análise dos conteúdos encontrados, discutiu-se a adequação da teoria das taxas (dogmática jurídica) ao entendimento jurisprudencial sobre o tema. A partir da ausência de definição sobre as competências materiais dos entes políticos, vários deles estão instituindo taxas de fiscalização sem que efetivamente o exercício de polícia seja exercido e com bases de cálculo inconstitucionais, apoiadas, sobretudo, em condições do contribuinte e não no custo da ação estatal. Esses fatores levam à utilização indevida das taxas de fiscalização com finalidade meramente arrecadatória. Ao fim, propõe-se que o problema pode ser enfrentado pelo respeito à função constitucional dos tributos, categoria epistemológica que tem estadia no direito positivo, e que precisa ser desenvolvida pela doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

Palavras-chave: taxas de fiscalização — jurisprudência — função constitucional dos tributos

Abstract: This paper deals the distortion of inspection fees in Brazil in the last decades. Through the literature search, case studies and analysis of the content found, discussed the adequacy of the theory of the tax charges paid for the provision of certain public services (legal dogmatics) to the understanding of jurisprudence on the subject. Taking advantage of the lack of the definition about the materials competences of the Political Entities, some of them are instituting inspection fees without the inspection and using unconstitutional assessment basis, defined according to the taxpayer's conditions and not according to the actual cost of the inspection. The inspection fees are being used simply for the tax collection. At the last, it is proposed that the problem can be tackled by respect for the Constitutional Function of Taxes, epistemologic category lies at Positive Law, and needs to be developed by the doctrine and by the jurisprudence of the Supreme Federal Court (STF).

Keywords: inspection fees — jurisprudence — constitutional function of tributes

* Artigo originalmente publicado na Revista de Direito Administrativo, Vol. 261, 2012, p.147. Todos os direitos autorais reservados.

** Sócio responsável pela área tributária do VLF Advogados. Doutor e mestre em direito tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG); professor dos cursos de mestrado e de graduação em direito da Fundação Mineira de Educação e Cultura (Fumec); ex-professor adjunto de direito tributário da Universidade Federal de Ouro Preto (Ufop).

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar a influência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à conformação do regime jurídico das taxas de fiscalização. O problema levantado é a utilização das taxas de fiscalização com caráter meramente arrecadatário, desprezando-se a função constitucional desse tributo, que é a de ressarcir o Estado pelos custos decorrentes da atividade de fiscalização em relação a cada contribuinte.

A hipótese discutida é a de que a conjugação do amplo espectro de competência material dos entes políticos, definido no art. 23 da Constituição Federal, com a flexibilização proposta pela jurisprudência do STF em relação ao regime jurídico das taxas, incentivou que estados e municípios passassem a instituir taxas de fiscalização com finalidade meramente arrecadatória, desvinculadas das atividades que deveriam lastrear a exigência de tal exação.

A importância de se analisar o problema reside no fato de que inúmeros entes políticos têm criado cada vez mais taxas de fiscalização, mesmo sem desenvolver de forma adequada a atividade estatal de polícia, sobretudo estados e municípios, aos quais se aplica a vedação da criação de novos impostos. Como exemplo, citem-se as recentes taxas de fiscalização da atividade minerária, instituídas pelos estados de Minas Gerais, do Pará e do Amapá,¹ destinadas a custear pretensa fiscalização, que serão ao final analisadas em pormenor de acordo com o modelo teórico sugerido.

O tema foi investigado diante da dogmática tributária, seja pela discussão do regime constitucional próprio das taxas, seja pela análise de compatibilidade entre a jurisprudência do STF e a teoria tributária, construída há décadas pela doutrina, brasileira e de alhures.² A

¹ MINAS GERAIS. *Lei n. 19.976, de 27 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM — e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/l19976_2011.htm>. Acesso em: 20 fev. 2012; PARÁ. *Lei n. 7.591, de 28 de dezembro de 2012*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <<http://parafiscal.blogspot.com/2011/12/lei-n-7591-de-28-de-dezembro-de-2011.html>>. Acesso em: 9 fev. 2012; AMAPÁ. *Lei n. 1.1613, de 30 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=33827>. Acesso em: 10 fev. 2012.

² Confira-se por todos: SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxas e preços públicos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 21, p. 141-147, jul./set. 1972, p. 303; VILLEGAS, Hector. Verdades e ficções em torno de um tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 17, p. 322-339, jul./set. 1971.

metodologia utilizada foi a da pesquisa bibliográfica e do estudo de casos, com ênfase no tratamento jurisprudencial dado pelo STF às taxas. Como técnica, adotou-se a análise de conteúdo,³ pela qual se buscou: a) definir as condições de produção dos discursos analisados, sejam eles trabalhos teóricos, leis ou decisões judiciais; b) identificar as unidades de informação relevantes para a investigação e c) relacioná-las com o problema sugerido, tendo como pano de fundo a função constitucional dos tributos proposta pela Constituição Federal de 1988.

Ainda que poucas vezes explicitado, o procedimento acima descrito é rotineiro na doutrina tributária, pois trata de perquirir a constitucionalidade de determinado regime jurídico perante o sistema tributário nacional. No entanto, o direito tributário não pode se contentar com uma reflexão meramente dogmática sobre as taxas de fiscalização, como se o fenômeno jurídico se esgotasse em aferir a compatibilidade formal de institutos e normas. Para a teoria jurídica que se pretende crítica,⁴ é necessário avançar, analisar o direito posto, mas refletir também sobre a ordem jurídica que poderia existir em seu lugar. No caso, isso significa discutir os fundamentos que possam justificar ou não a instituição de taxas de fiscalização, num exercício propedêutico, mas relevante, sobre sua legitimidade, para além da compatibilidade formal ou material entre as normas jurídicas.

Trata-se, de fato, de investigar a legitimidade da criação das taxas do exercício do poder de polícia, do modo em que aferida pelo STF, para que se discuta, ainda que com as limitações do presente artigo, a função dos tributos nos sistemas democráticos. A discussão não é comum no Brasil, mas está na ordem do dia em outros países como nos Estados Unidos⁵ e na França⁶ há alguns anos. Por isso, mesmo que de forma preliminar, será posta em causa a legitimidade da

³ A análise discursiva de conteúdo ora é tratada como método em sentido amplo, ora como técnica de pesquisa. Sobre o tema, cf: DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papirus, 2001; MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004. Para efeitos deste trabalho, buscou-se verificar as condições de produção de cada discurso (texto doutrinário, legislação, jurisprudência), para que as informações sejam analisadas de acordo com as inclinações teóricas, políticas e ideológicas de seus produtores, como também para averiguar eventuais contextos histórico-sociais relevantes. Após a análise textual preliminar, buscou-se identificar as unidades de informação que seriam requeridas no trabalho, quase sempre retiradas dos objetivos específicos já descritos. De posse de uma infinidade de “unidades de informação”, iniciou-se a tarefa hermenêutica propriamente dita. A terceira etapa partiu das unidades de informação recolhidas nos textos doutrinários, nas posições jurisprudenciais e nas normas positivas, relacionando-as com o problema escolhido.

⁴ Por teoria crítica, seguindo Boaventura de Sousa Santos, entende-se aquela que não resume aquilo que é, mas que também discorre sobre as suas condições de possibilidade, àquilo que pode ser. SANTOS, Boaventura de Sousa. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. São Paulo: Cortez, 2000.

⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005; SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

⁶ Confira-se a coletânea de artigos: L'IMPÔT. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. t. 46.

instituição de taxas de fiscalização, com ênfase em sua adequação à função constitucional dos tributos.

2. O FATO GERADOR DAS TAXAS DE FISCALIZAÇÃO

A *teoria dos fatos geradores vinculados ou não à atividade estatal* foi sistematizada no Brasil por Geraldo Ataliba, em obra que educou várias gerações de tributaristas nacionais.⁷ Seu principal instrumento de análise é o critério da vinculação (ou não) do fato gerador à atuação do Estado, o que levou alguns a criticarem-na como escola glorificadora do fato gerador.⁸

Pela *teoria*, as taxas são tributos com fato gerador vinculado à atuação estatal, que seria diretamente relacionada aos contribuintes envolvidos naquele agir do poder público. A famosa *teoria* ganhou foro de direito positivo, já que adotada pelo legislador do Código Tributário Nacional, ainda na década de 1960. Em 1988, seguindo as linhas traçadas pelo *Digesto Tributário*, a Constituição Federal também prescreveu que as taxas poderiam ser exigidas em função do exercício do poder de fiscalização ou da prestação de serviços públicos.⁹

Portanto, duas podem ser as ações estatais que justificam a exigência de taxas: a) a prestação de serviço público, específico e divisível e b) a realização de exercício de polícia administrativa ou de fiscalização. Fora dessas hipóteses, haverá ação inconstitucional dos entes políticos, em face da ausência de competência tributária,¹⁰ exaustivamente determinada pela Constituição Federal. Sobre o tema, já se teve a oportunidade de afirmar:

Assim, ao instituir uma taxa, os entes tributantes terão necessariamente que comprovar a vinculação da mesma à:

- efetiva execução do exercício do poder de polícia; ou
 - contraprestação, efetiva ou potencial, de serviços divisíveis e específicos.
- Em outros termos, é necessário que as ações estatais que possibilitarão a exigência de taxas para lhes custear possam ser divisíveis, para que os

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros, 1992.

⁸ JARACH, Dino. *Fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁹ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 25 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso: 10 fev. 2012.

¹⁰ Sobre o tema, confira-se: GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 365.

administrados suportem – se não exatamente, da forma mais aproximada possível - o valor do ônus que causaram especificamente ao Poder Público. O princípio guarda estreitas relações com a concretização da justiça financeira, pois que apenas os cidadãos que causam o gasto público com ele são onerados.¹¹

O fato gerador das taxas pode ser constituído, portanto, por duas atividades estatais diversas, assim definidas genericamente pela Constituição Federal. No entanto, o Texto Constitucional não determinou fatos geradores específicos para as taxas, deixando ao legislador infraconstitucional a oportunidade de fazê-lo, nos limites já determinados pelo art. 145, II, da Constituição. Assim, cada ente político deve instituir por lei própria suas respectivas taxas, pois a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência para que União, estados, Distrito Federal e municípios façam-no.¹²

2.1. Competência tributária e atividade administrativa

A primeira questão importante ao enfrentamento do problema proposto é saber como se determina a distribuição de competências tributárias em relação às taxas. No caso, a vinculação do fato gerador à atividade estatal permite afirmar que o ente político competente para instituir a taxa é aquele que possui a respectiva competência administrativa para desenvolvê-la. Portanto, é necessário identificar se o ente político possui competência administrativa para a tarefa, uma vez que é pressuposto da taxa apoiar-se no regular exercício das funções administrativas do ente político, segundo adverte Edgar Neves da Silva.¹³

A questão costuma ser posta pela doutrina desacompanhada de uma análise crítica ou mais profunda, mesmo por autores de primeira linha, como se não pudesse trazer algum problema mais sério.¹⁴

No entanto, a amplitude das competências materiais comuns outorgadas pela Constituição Federal à União Federal, aos estados e Distrito Federal e aos municípios favorece a

¹¹ FRATTARI, Rafael. A inconstitucionalidade da Taxa de Incêndio, criada pela Lei Mineira n. 14.938/2003. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 13, p. 69, jan./fev. 2005.

¹² Por todos: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 360.

¹³ SILVA, Edgar Neves da. Taxas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 769-770.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009; AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004; SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

possibilidade de sobreposição das funções administrativas, sobretudo as de fiscalização. Veja-se o amplo rol de competências administrativas definidas no art. 23, XI, da Constituição Federal como de competência comum:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I — zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

II — cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

III — proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV — impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

V — proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;

VI — proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII — preservar as florestas, a fauna e a flora;

VIII — fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;

IX — promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

X — combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

XI — registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

XII — estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.¹⁵

Observe-se que o objetivo do Texto Constitucional foi o de outorgar as mesmas competências administrativas materiais para todos os entes políticos, porque supôs a necessidade de ação coordenada em todos os níveis da Federação, dada a importância ou a capilaridade dos temas tratados, exigentes de ação conjunta, sob a responsabilidade de todos.¹⁶ Assim, estaria aberta a possibilidade para que a União, os estados e os municípios exerçam a fiscalização das inúmeras atividades descritas no art. 23 livremente e, portanto, possam sobre o desenvolvimento delas exigir taxas de fiscalização.

¹⁵ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 25 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso: 10 fev. 2012.

¹⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 113.

Embora a opção constitucional tenha partido da premissa de um federalismo cooperativo, o fato é que ela pode dar azo à sobreposição de funções e ações administrativas, cuja possibilidade é enorme, o que leva ao problema de eventuais incongruências entre os interesses federais, estaduais ou municipais.¹⁷

Exatamente para tentar contornar o problema é que o próprio Texto Constitucional exige a fixação de distribuição de tarefas administrativas entre os entes federados, para que exista cooperação entre eles, de modo que a atividade estatal seja eficiente e racional. Para tanto, o Texto Constitucional prescreve que haverá lei complementar disciplinando como se dará a cooperação entre os entes políticos.

O problema é que em relação à maior parte dos temas abordados no art. 23 da Constituição Federal, inexistente a noticiada lei complementar,¹⁸ que trace normas gerais com o objetivo de disciplinar as tarefas atribuídas a cada um dos entes políticos, de forma que possa ser determinado a qual deles incumbe determinada ação administrativa, no caso que interessa ao trabalho, o exercício do poder de polícia. Talvez por isso, sentiram-se tão livres os estados de Minas Gerais, do Pará e do Amapá para instituírem as malsinadas taxas de fiscalização sobre a atividade minerária, sem qualquer preocupação com a coordenação de ações públicas ou algo que o valha, conforme se verá adiante.¹⁹

Enfim, a amplitude da competência material atribuída torna temerário deixar ao talante de estados e municípios a definição de suas próprias atribuições fiscalizatórias, ainda que em respeito ao art. 23 da Constituição Federal, e, sobretudo, induz a que instituem livremente taxas para supostamente custear a sua ação de polícia administrativa, já que a competência não está repartida de forma eficiente, desvirtuando aquilo que se chama de federalismo cooperativo.²⁰ Lembre-se de que a “finalidade óbvia [da lei complementar] é evitar choques e dispersão de

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Brasília, 2009. p. 870.

¹⁸ Notável exceção é a Lei Complementar nº 140, que fixou normas para a cooperação entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora.

¹⁹ Sobre o tema: FRATTARI, Rafael. *Tributação, legalidade e legitimidade: o caso das “Taxas de Mineração” de Minas Gerais e do Pará. Autonomia privada e regulação estatal*. (no prelo).

²⁰ BARACHO, José Alfredo. *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: Fumar/UCMG, 1982.

recursos e esforços, coordenando-se as ações das pessoas políticas, com vistas à obtenção de resultados mais satisfatórios”.²¹

Por isso, exige Aires Barreto ser necessário que a atuação estatal já esteja regulada pela legislação meramente administrativa, para que após a legislação tributária possa instituir a correspondente taxa:

No caso das taxas, é preciso determinar primeiramente quem detém certa competência administrativa, em face da Constituição. No caso dos Municípios essa competência emerge dos arts. 29 e 30. Só a pessoa política que for competente da perspectiva administrativa terá competência tributária para criar taxa.

Os passos a serem observados são, pois, os seguintes: (a) verificar se a pessoa política tem competência administrativa para regular determinada matéria; caso tenha, deve-se verificar se (b) a matéria foi regulada por lei no âmbito administrativo. Satisfeitos esses dois pressupostos, já então será possível a edição válida de lei tributária criando a taxa.²²

(...) sendo os fatos geradores desses tributos fatos do Estado, atuações dele, a competência tributária firma-se na esteira da competência político-administrativa dos entes tributantes. É dizer, a competência administrativa precede a tributária e a determina. Somente será competente para instituir e efetivamente cobrar uma taxa a pessoa política que, antes, detenha a competência político-administrativa para realizar o ato de polícia ou prestar o serviço público (taxas).²³

Não fosse assim, poderiam estados, União e município arvorarem-se nas mesmíssimas atribuições, cumulando o trabalho de fiscalização sobre atividades exatamente iguais, sobrepondo igualmente as mesmas taxas para desenvolvê-lo. Obviamente, essa não é a racionalidade que deve impor-se ao caso, sobretudo diante da carência da atuação estatal em alguns setores. Seria completo desprezo à ação administrativa supor que todos os entes políticos se dedicassem a fiscalizar o mesmo fato.

Aliomar Baleeiro já chamava a atenção para esse problema há décadas, denunciando a utilização meramente arrecadatória de taxas:

O art. 80 do CTN condiciona a decretação e cobrança, por lei, da taxa, no exercício de uma atribuição legítima do sujeito ativo, na conformidade das Constituições, leis orgânicas e diplomas adequados. A União não pode decretar

²¹ Mendes, Coelho e Branco, *Curso de direito constitucional*, op. cit., p. 870.

²² BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 15.

²³ Coêlho, *Curso de direito tributário brasileiro*, op. cit., p. 68-69.

taxa para limpeza pública das ruas do Município, porque esse serviço é do peculiar interesse municipal (CF, 1969, art. 15). O Estado não pode estabelecer taxa de câmbio, sob pretexto de que colabora com sua política na fiscalização de fraudes cambiais, pois isto é da competência federal (CF, art. 8o, XVII, I). O Município não se pode arvorar à exigência duma taxa de inspeção de carnes congeladas, segundo os padrões de exportação, porque isso é da competência da União. Mas pode cobrar taxa sobre a carne distribuída pelos açougues para consumo local, porque isso é de seu peculiar interesse.²⁴

Embora seja recomendável o exercício da competência analisada ser condicionado à existência prévia da lei complementar, fato é que a condição não foi exigida expressamente pela Constituição Federal, permitindo que estados e municípios possam arvorar-se nas tarefas de fiscalização permitidas pelo amplo art. 23, da Constituição Federal de 1988.

Tal fato, isoladamente, não seria capaz de criar tantos problemas, fossem mantidas as regras de utilização das taxas, previstas no regime jurídico próprio. Porém, quando conjugado com a jurisprudência do STF sobre a possibilidade de exigência da taxa sem a prova da efetiva fiscalização e com a possibilidade de criar o tributo com base de cálculo que leve em conta características dos contribuintes, abre-se a porteira da utilização inadequada das taxas, conforme se demonstrará.

2.2. A ocorrência do fato gerador das taxas de fiscalização e o STF

Logo após a Constituição Federal de 1988, foram muitas as legislações municipais que instituíram taxas de fiscalização por todo o país. A mais comum era e continua sendo a Taxa de Fiscalização, Localização e Funcionamento (TFLF), cujo fato gerador é a fiscalização do exercício de atividades empresariais e econômicas no município. Em regra, a taxa é exigida anualmente dos administrados, e lançada de ofício pela fiscalização, cuja formalização ocorre por meio do envio da guia de pagamento para os estabelecimentos.

No entanto, alguns contribuintes passaram a questionar tais taxas, sobretudo, porque não haviam sido fiscalizados e, assim, inexistiria fato gerador que pudesse lastrear sua exigência. A irressignação baseava-se na jurisprudência do STF anterior à Constituição de 1988, e em inúmeros

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 566-567.

precedentes posteriores, sempre exigindo que houvesse a efetiva fiscalização para que a cobrança do tributo pudesse ser feita em relação ao contribuinte fiscalizado.²⁵

O problema é que a restrição à exigência do tributo apenas aos contribuintes fiscalizados diminuía consideravelmente seu potencial arrecadatório, pois seria inviável manter aparelhos de fiscalização nas grandes cidades somente com a arrecadação paga pelos administrados que sofreram o poder de polícia estatal.

Com esse argumento, e mesmo depois de várias derrotas, o município de Belo Horizonte continuava a levar casos semelhantes ao STF e viu suas razões pré-jurídicas (a inviabilidade econômica na manutenção da fiscalização) serem adotadas pelo ministro Ilmar Galvão. De fato, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 216.207/MG, o ministro considerou que a fiscalização deveria ser presumida, diante da existência do órgão estatal: “De presumir-se a efetividade da fiscalização exercida pelos agentes da Municipalidade de Belo Horizonte, uma das maiores do País, no controle da exploração e utilização da publicidade na paisagem urbana, com vista a evitar prejuízos à estética da cidade e à segurança dos munícipes”.²⁶

O entendimento passou a ser adotado em outras decisões do STF, prevalecendo no Plenário a partir de junho de 1999,²⁷ que passou a decidir pela desnecessidade de que houvesse a prova de que o contribuinte tenha sido efetivamente fiscalizado para que dele pudesse ser exigida a taxa. Bastaria apenas que o ente político comprovasse a existência do órgão de fiscalização.

O argumento econômico parece ter sensibilizado o STF, que inovou quanto ao disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, já que em ambos não se enxerga a via interpretativa aberta pela Corte Constitucional.

Na verdade, o problema nem bem é esse, pois se sabe que o Judiciário também cria a norma jurídica, diante da tarefa hermenêutica que lhe é atribuída.²⁸ A questão é que o critério utilizado pela Corte Constitucional é de eficácia duvidosa.

²⁵ Sobre a linha jurisprudencial da época, confira-se: GODOI, Marciano Seabra de. *Taxas*. In: _____ (Org.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 354.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 216.207/MG*, julgado em 02/03/1999, publicado no DJU de 25-6-1999. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28216207%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 20 mar. 2012.

²⁷ Godoi, *Taxas*, op. cit., p. 344.

²⁸ Atualmente, a hermenêutica entende que a norma jurídica é produto da interpretação e não seu objeto, e, portanto, o Judiciário tem papel relevante na criação jurídica, em menor ou maior espaço, dependendo do caso. Em tom didático, por todos: BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 310.

Ora, em virtude do entendimento do STF, basta que os municípios ou estados criem o órgão de fiscalização, por lei própria, e destinem uma sala a ele, para que as taxas possam ser exigidas. O expediente possibilita todo tipo de desrespeito ao direito dos contribuintes. Mais tarde, a jurisprudência do STF foi além, pois considerou haver uma presunção em favor do ente político sobre a existência do órgão de fiscalização nesta hipótese.²⁹

Tudo indica que a posição do STF esteja consolidada, especialmente quando se percebe que os ministros encaram a exigência da efetiva fiscalização não como garantia dos contribuintes, mas como procedimento mofado, antigo, incompatível com as novas exigências administrativas:

A hipótese de incidência da taxa é a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, exercida pelo Ibama (Lei 6.938/1981, art. 17-B, com a redação da Lei 10.165/2000). Tem-se, pois, taxa que remunera o exercício do poder de polícia do Estado. Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente do poder de polícia fica “restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização”, por isso que, registra Sacha Calmon em parecer, fl. 377 “essa questão já foi resolvida, pela negativa, pelo STF, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (cf., *inter plures*, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era”. Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificadas na lei sujeitam-se à fiscalização do Ibama, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal.” (RE 416.601, voto do rel. min. Carlos Velloso, julgamento em 10-8-2005, Plenário, DJ de 30-9-2005.) No mesmo sentido: RE 408.582-AgR, rel. min. Marco Aurélio, julgamento em 15-2-2011, Primeira Turma, DJE de 11-3-2011; RE 627.449-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, julgamento em 8-2-2011, Primeira Turma, DJE de 2-3-2011; RE 361.009-AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 31-8-2010, Segunda Turma, DJE de 12-11-2010; AI 638.092-AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-2009, Primeira Turma, DJE de 17-4-2009.³⁰

A posição da Corte Constitucional teve o objetivo de prestigiar aqueles municípios ou estados que se dedicam à fiscalização séria e correta de certas atividades, mas que não conseguem alcançar a todos os contribuintes, como é normal.³¹ Porém, também é benéfico

²⁹ Confira-se: “Taxa. Exercício do poder de polícia. (...) Este Tribunal tem orientação no sentido de que o exercício do poder de polícia é presumido em favor da Municipalidade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 581.947-AgR, Rel. min. Eros Grau, julgamento em 16-12-2008, Segunda Turma, DJE de 27-2-2009, com repercussão geral.) Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>. Acesso em: 10 fev. 2012.

³⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1>. Acesso em: 20 mar. 2012.

³¹ A resolução deste problema deveria passar pela ação legislativa, de preferência, com a alteração do próprio Código Tributário Nacional para exigir que parcela significativa dos administrados fosse fiscalizada para que o ente político

àqueles outros que desejam apenas mais uma fonte de recursos, que tratam a fiscalização como peça de ficção. Em conjunto com a ampla competência material de fiscalização, o entendimento do STF foi como um convite para ação irresponsável de vários governantes brasileiros, mas não é a única razão que deve ser analisada. Contribuiu ainda para o problema discutido a falta de limites para a adoção da base de cálculo das taxas.

2.3. A base de cálculo das taxas de fiscalização

A base de cálculo dos tributos deve medir sempre a intensidade de seu fato gerador. Daí porque precisa espelhar o fato gerador, referir-se a ele de alguma forma, de modo a conseguir auferir sua magnitude. Nos impostos, isso quer dizer que a base de cálculo medirá a capacidade econômica dos contribuintes, já que os fatos geradores são situações próprias de sua vida, ocorrendo de maneira ímpar e particular.

Nas taxas a função é outra, pois não se trata de exigi-las em virtude da ocorrência de uma situação da vida juridicizada pelo legislador, mas sim porque o Estado desempenha uma atividade em relação àquele contribuinte. Aqui, o objetivo é captar o custo que cada contribuinte dá ao poder público para que possa desenvolver a atividade estatal que é o fato gerador da taxa, em entendimento já externado há quase 15 anos:

Por natureza os impostos devem considerar a capacidade econômica dos contribuintes, para isso, valem-se das suas bases de cálculo conjugadas com as alíquotas, sempre procurando espelhar as condições particulares do sujeito passivo.

Em relação às taxas, ocorre justamente o contrário. Estas medem, não as condições individuais dos particulares, mas sim a medida da atuação estatal, específica e divisível, utilizada ou posta à disposição dos contribuintes. Portanto, sua base de cálculo tem como objetivo mensurar o serviço estatal prestado. É certo que, em determinadas situações, tal aferição torna-se deveras complicada, entretanto, mesmo que fixada à forfait, a base de cálculo das taxas deve manter estreita relação com o custo do serviço despendido.³²

pudesse exigir a taxa de todos aqueles que pudessem sê-lo, solução mais adequada do que aquela tomada inadvertidamente pelo STF.

³² FRATTARI, Rafael. As taxas judiciais e o Supremo Tribunal Federal. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, p. 368, out./dez. 1998.

Por isso, o Texto Constitucional é expresso ao vedar que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos, regra que, segundo a doutrina, é decorrência implícita do regime jurídico das taxas, e haveria de ser observada mesmo que não estivesse positivada na ordem jurídica.³³

Portanto, a base de cálculo das taxas deve medir de algum modo o custo da ação estatal direcionada ao contribuinte, individualizado, ainda que se reconheça, com Eugênio Doin que “o preceito, na prática, sem dúvida, apresenta dificuldades acentuadas, em muitos casos, máxime no que se refere ao exercício do poder de polícia”.³⁴

A jurisprudência do STF sobre o tema é caudalosa e casuística,³⁵ embora haja certo consenso em admitir-se que a base de cálculos deve medir o custo estatal, ainda que de modo impreciso. As discussões travadas na Corte Constitucional durante anos têm se centrado na possibilidade ou não de se tomar como base de cálculo das taxas as características que pertençam aos contribuintes, como se aqui estivesse o ponto nodal da questão.

Contudo, o problema não é simplesmente a escolha de uma característica própria do contribuinte como base de cálculo da taxa. Isso pode ser feito sem que se comprometa a função precípua da grandeza mensurável, conforme algumas decisões do STF.³⁶ Por exemplo: em taxa cujo fato gerador seja a dedetização de terrenos baldios, pode-se adotar como base de cálculo o tamanho ou a topografia do terreno, porque embora sejam características de bem imóvel do contribuinte, elas influenciam de maneira decisiva no tempo do trabalho dos agentes administrativos e na quantidade de produtos químicos utilizados, alterando o custo da ação estatal.

Entretanto, a utilização de características dos contribuintes ou de seus bens para comporem a base de cálculo das taxas deve ser extremamente cuidadosa para que não acabe na adoção de base de cálculo própria de impostos ou mesmo para que não se abandone o custo da ação estatal como norte a ser seguido.

³³ Neste sentido: SILVA, Edgar Neves da. *Taxas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 761; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 7.

³⁴ VIERIA, Eugênio Doin. *Taxas: algumas considerações propedêuticas*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba I*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 138.

³⁵ Para uma análise do tema, confira-se os exemplos citados por: Godoi, *Taxas*, op. cit., p. 334-358 SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 428-440.

³⁶ Godoi, *Taxas*, op. cit., p. 334.

Até 1999, a jurisprudência do STF frequentemente invalidava taxas que utilizavam elementos constituintes da base de cálculo de impostos.³⁷ Isso ocorria, sobretudo, quando taxas municipais de fiscalização, localização e funcionamento utilizavam a área do imóvel como base de cálculo. A partir de julgados da 1ª Turma, o entendimento do ministro Ilmar Galvão acabou prevalecendo também perante o Plenário do Tribunal, no sentido de que a coincidência de elementos previstos na legislação de impostos, como constitutivos da sua base de cálculo, e adotados na base de cálculo das taxas não representaria a vedação do art. 145, parágrafo 2º, da Constituição Federal. As decisões da época foram muito importantes para o tema e até hoje desencadeiam consequências relevantes para os contribuintes.

Naquele momento, o STF estabeleceu 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.

A regra nem sempre resultou em garantia aos cidadãos, porque malversada em certas ocasiões. Um precedente importante para a discussão atual foi o julgamento da Taxa de fiscalização do Mercado de Valores Mobiliários, exigida pela Comissão de Valores Mobiliários, e que tem como critério quantitativo valores fixos definidos por faixas segundo o patrimônio líquido das companhias. Os ministros entenderam que o patrimônio líquido da empresa repercutiria na complexidade da fiscalização que lhe seria destinada, e que poderia ser utilizado como critério quantitativo da Taxa. Mesmo mantendo o respeito pelos notáveis julgadores, considera-se equivocada a conclusão, eis que o patrimônio líquido menor ou maior não afetaria o custo do trabalho desenvolvido pelo CVM em relação às companhias,³⁸ que poderia ser alterado em face do número de acionistas da empresa, pela frequência na emissão de ações ou de outros papéis etc.

De qualquer forma, pelo menos a premissa do entendimento é compatível com a teoria geral das taxas, já que se considerou a necessidade de que essa exação tenha alguma relação com o custo da ação estatal, sob pena de invalidar-se a sua exigência.

A taxa não se presta para constituir apenas mais uma fonte de receitas aos entes políticos, sem maior reflexão com a conformação juridicamente adequada da necessidade pública. Assim, a desproporcionalidade entre o custo de suposta fiscalização e o valor que será arrecadado pelas taxas pode acarretar a inconstitucionalidade do tributo, aqui e d'além mar, conforme notícia

³⁷ Ibidem, p. 344.

³⁸ Ibidem, p. 344-345.

Diogo Leite de Campos ao exigir que “o montante da taxa deve ter uma estreita relação de proximidade com o serviço prestado”.³⁹

Ora, é improvável que atividades de fiscalização consumam altas somas de recursos públicos. Quando for o caso, deve ser perquirida a razoabilidade e a proporcionalidade entre a taxa exigida e o custo pelo qual se desenvolverá a fiscalização do particular. Se o resultado dessa análise demonstrar uma equação desproporcional, haverá razão suficiente para que o Judiciário afaste a exigência das exações, conforme mesmo sua linha decisória preconiza:

Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do poder público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF. Jurisprudência. Doutrina. (ADI 2.551-MC-QO, Rel. min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.)⁴⁰

No entanto, tem sido comum que taxas usem elementos próprios à base de cálculo de impostos, com a exclusiva finalidade de incrementar a arrecadação, prática que infelizmente tem se disseminado entre os entes políticos, embora não seja nova. A utilização de taxas com impacto econômico vultoso costuma mascarar a exigência de impostos, em virtude da adoção de bases de cálculo impróprias, conforme alerta de Misabel Derzi:

(...) em disfarce mais sofisticado, o legislador da falsa taxa pode escolher fato gerador aparente de tributo vinculado e afetar-lhe o produto arrecadado ao custeio de certo serviço público. A natureza real de imposto apenas se identificaria, nesse artifício legal, por meio da base de cálculo. (...) Assim, distinguir corretamente as taxas dos impostos é de suma relevância não apenas para se observar o regime próprio dessa espécie (e seu caráter sinalagmático),

³⁹ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 62.

⁴⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1>. Acesso em: 20 mar. 2012.

evitando-se a dupla ou tríplece imposição tributária, como ainda garantir a obediência à rígida discriminação de competências tributárias.⁴¹

Portanto, o valor exigido pelas taxas em razão do exercício do poder de polícia deve balizar-se integralmente pelo custo da fiscalização, para que não perca o seu caráter sinalagmático, já que “o limite jurídico criado à atividade dos particulares não pode ser fictício ou destinado só a obter receitas”.⁴²

Depois de ter ficado evidente que existem limites jurídicos importantes para a instituição de taxas de fiscalização e, que, infelizmente, a jurisprudência do STF flexibilizou as regras aplicáveis ao caso, é importante ainda investigar o fundamento de toda essa discussão, voltando a atenção para uma pergunta simples e muitas vezes encoberta pela análise meramente dogmática de temas tributários: as taxas deveriam ser utilizadas para fins meramente arrecadatórios?

3. A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DAS TAXAS: O BINÔMIO: INGRESSOS TRIBUTÁRIOS-GASTOS PÚBLICOS

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. Por isso, o legislador ordinário não pode alterar o arquétipo constitucional dos ingressos tributários e correspondentes gastos públicos.

Os impostos têm como função auferir receitas para serem usadas nos gastos gerais e indivisíveis do ente político, tanto que pagos por grande parte da população, bastando para isso que o administrado realize seu fato gerador, evento que é signo presuntivo de capacidade contributiva, na feliz expressão cunhada por Alfredo Augusto Becker.⁴³ Portanto, o objetivo dos impostos é produzir recursos para o atendimento de despesas genéricas. Tanto é verdade que, em regra, a própria Constituição Federal veda a afetação dos recursos auferidos pelos impostos a órgão, fundo ou despesa específica (art. 167, IV, da CF/88).

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualizações. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 547.

⁴² Campos e Campos, *Direito tributário*, op. cit., p. 62.

⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

As contribuições de melhoria devem apenas custear as obras públicas, das quais decorreu a mais-valia imobiliária que deu ensejo à sua imposição, nada mais. Já os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos em certas situações emergenciais, e o produto de sua arrecadação deve ser utilizado no atendimento a essas situações (art. 148, parágrafo único). Por sua vez, as contribuições especiais (de intervenção no domínio econômico, corporativas e sociais) são tributos cujo produto arrecadado deve ser afetado à atuação estatal em áreas determinadas constitucionalmente, tanto pelo art. 149, como pelo art. 195, ambos da Constituição Federal.

E as taxas? 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, portanto, apenas aqueles que deles são destinatários é que devem arcar com seu ônus econômico.

Assim, apenas o administrado que expõe anúncio público deve arcar com a taxa de fiscalização de engenhos de publicidade, de competência municipal. Da mesma forma, somente o contribuinte que vai a juízo pleitear direito é que pode ser chamado a recolher a taxa judiciária. Isso implica dizer que apenas os cidadãos que derem azo ao agir do Estado podem ser contribuintes das taxas. Por isso mesmo, as taxas devem ser exações remuneratórias, cuja função é meramente ressarcir o Estado com o gasto individual e específico, que lhe é causado por certos contribuintes. Neste sentido, veja-se a manifestação de Werther Botelho:

As taxas são tributos instituídos em razão do exercício 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.⁴⁴

Permitir que os Estados e Municípios façam uso de taxas apenas para engordar seus orçamentos é desnaturar o conceito constitucional dessa espécie de tributos, fato que pode ter as mais severas consequências numa federação de milhares de partícipes que podem lançar-se a criarem atividades de polícia apenas para incrementar o caixa geral.

⁴⁴ SAPGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 35.

3.1. A tredestinação do produto arrecadado

Embora as posições mais formalistas sobre o direito tributário desconsiderem a questão da destinação dos gastos públicos,⁴⁵ é certo que a tendência dos autores mais modernos vem sendo reabilitar essa discussão,⁴⁶ evitando as consequências exageradas da “teoria glorificadora do fato gerador”, outrora tida como panaceia dos problemas tributários. Tudo numa tentativa de derrubar os limites formais e meramente teóricos (muitas vezes irreais) impostos à disciplina do direito tributário em outro momento epistemológico, pautado por preocupações superadas.

Por isso, a defesa da normatividade da função constitucional dos tributos tem imensas repercussões práticas, sentida na frequente tredestinação do produto das contribuições especiais ou, por exemplo, na afetação da receita de impostos, vedada constitucionalmente. Portanto, a importância do respeito ao arcabouço constitucional criado em torno da problemática ingresso tributário *versus* gasto público há de ser ponto fulcral nas preocupações dos operadores do direito tributário atual.

4. O CASO DAS TAXAS DE FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES MINERÁRIAS

Excelente exemplo para a demonstração do argumento ora colocado foi dado pela instituição das Taxas de Fiscalização das Atividades de Mineração, levadas a cabo pelos estados de Minas Gerais, do Pará e do Amapá.

Os estados de Minas Gerais, do Pará e do Amapá instituíram as “Taxas de Mineração” pelas Leis nºs 19.976/2011,⁴⁷ 7.591/2011⁴⁸ e 1.1613/2011,⁴⁹ publicadas respectivamente em 28, 29 e 30 de

⁴⁵ Confira-se por todos: Becker, *Teoria geral do direito tributário*, op. cit.

⁴⁶ Derzi, Atualização, op. cit.; SPAGNOL, Werther Botelho. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

⁴⁷ MINAS GERAIS. *Lei n. 19.976, de 28 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM — e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/l19976_2011.htm>. Acesso em: 20 fev. 2012.

⁴⁸ PARÁ. *Lei n. 7.591, de 28 de dezembro de 2012*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <<http://parafiscal.blogspot.com/2011/12/lei-n-7591-de-28-de-dezembro-de-2011.html>>. Acesso em: 9 fev. 2012.

⁴⁹ AMAPÁ. *Lei n. 1.1613, de 30 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de

dezembro de 2011. Uma análise detida das Leis que instituíram os tributos mostra coincidências marcantes entre as taxas, sugerindo ter havido uma rica interlocução entre as Fazendas Públicas dos três estados, no mínimo.

Veja-se o fato gerador das taxas:

Art. 1o — Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TRFM —, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos seguintes recursos minerários:

I — bauxita, metalúrgica ou refratária;

II — terras-raras;

III — minerais ou minérios que sejam fonte, primária ou secundária, direta ou indireta, imediata ou mediata, isolada ou conjuntamente com outros elementos químicos, de chumbo, cobre, estanho, ferro, lítio, manganês, níquel, tântalo, titânio, zinco, e zircônio. [Taxa mineira]

Art. 2o — Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento dos Recursos Minerários — TFRM, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento, realizada no Estado, dos recursos minerários. [Taxa paraense]

Art. 2o. Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento, realizado no Estado, de recursos minerários. [Taxa amapaense]

A redação do *caput* dos dispositivos é basicamente a mesma, com uma distinção importante. Enquanto a Lei mineira restringe o fato gerador à fiscalização das atividades relacionadas apenas à pesquisa, lavra, exploração, aproveitamento de alguns recursos minerais, as outras duas leis preveem que o poder de polícia será exercido em relação às atividades que envolvam quaisquer recursos minerais, como, inclusive, é mais coerente em se tratando de custear o exercício do poder de polícia, já que todas as atividades similares deveriam ser fiscalizadas e não apenas algumas delas.

A fiscalização noticiada foi atribuída pelas leis estaduais a inúmeros órgãos componentes da estrutura administrativa dos estados, contemplando desde a Secretaria da Fazenda, do Meio Ambiente, do Desenvolvimento Econômico, às fundações de amparo à pesquisa, ao Corpo de

Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=33827>. Acesso em: 10 fev. 2012.

Bombeiros, à Polícia Militar etc. A julgar-se pela plêiade de órgãos que terão como objetivo fiscalizar a atividade da indústria minerária, será o setor melhor acompanhado pela vigilância estatal!

Quanto à base de cálculo das taxas, assim prescreveram os dispositivos legais:

Art. 8º O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído.

§ 1º No caso de a quantidade extraída corresponder a uma fração de tonelada, o montante devido será proporcional.

§ 2º Para fins de determinação da quantidade de mineral ou minério extraída, sujeita ao recolhimento da TFRM, será considerada a quantidade indicada no documento fiscal relativo à venda ou à transferência, ainda que se trate de mineral ou minério submetido a processo de acondicionamento, beneficiamento, pelotização, sinterização ou processos similares.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, na hipótese de venda de mineral ou minério em estado bruto entre estabelecimentos mineradores, a quantidade indicada no documento fiscal será reduzida ao percentual equivalente de teor da substância contida no mineral ou minério, na forma do regulamento.

§ 4º Na hipótese de ser apurado, no mês, valor a recolher inferior a 100 (cem) Ufemgs, o recolhimento será transferido para o mês seguinte ou para os meses seguintes, até que seja alcançado o valor mínimo de recolhimento.

Art. 9º A TFRM será apurada mensalmente e recolhida até o último dia útil do mês seguinte ao da emissão do documento fiscal relativo à saída do recurso minerário do estabelecimento do contribuinte, nas hipóteses de venda ou de transferência para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação.

§ 1º Para a apuração mensal do valor da TFRM, o contribuinte:

I — considerará a quantidade de mercadoria indicada nos documentos fiscais a que se refere o caput, para os fins de determinação da quantidade de mineral ou minério em tonelada ou fração desta;

II — deduzirá da quantidade apurada na forma do inciso I a quantidade de mineral ou minério adquirida pelo estabelecimento no mês, na forma do regulamento.

§ 2º Para fins do disposto nos incisos I e II do § 1º deste artigo, na hipótese de aquisição ou venda de mineral ou minério em estado bruto, as quantidades a serem consideradas observarão o disposto no § 3º do art. 8º.

§ 3º Na hipótese de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade no Estado, a apuração do valor da TFRM a ser recolhida será efetuada de forma global pelo estabelecimento que realizar a venda ou a transferência interestadual. [Taxa mineira]

Art. 6º O valor da TFRM corresponderá a três Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará — UPF-PA, vigente na data do pagamento, por tonelada de minério extraído.

§ 1º No caso de a quantidade extraída corresponder a uma fração de tonelada, o montante devido será proporcional.

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, o contribuinte levará em consideração, em relação ao material extraído, somente a parcela livre de rejeitos.

§ 3o O Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRM definido no caput deste artigo, com o fim de evitar onerosidade excessiva e para atender as peculiaridades inerentes às diversidades do setor minerário. [Taxa paraense]

Art. 6o. O valor da TFRM corresponderá a 3 (três) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Amapá UPF/AP, vigente na data do pagamento, por tonelada de minério extraído.

§ 1o. No caso de a quantidade extraída corresponder a uma fração de tonelada, o montante devido será proporcional;

§ 2o. Para fins do disposto neste artigo, o contribuinte levará em consideração, em relação ao material extraído, somente a parcela livre de rejeitos;

§ 3o. O Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRM definida no caput deste artigo, com o fim de evitar onerosidade excessiva e para atender às peculiaridades inerentes às diversidades no setor minerário. [Taxa amapaense]

O valor das taxas tomou por base a unidade padrão fiscal de cada estado multiplicada pela tonelada de minério extraído. No caso de Minas Gerais o valor é de 1 UFEMG, que equivale a R\$ 2,3291, por tonelada. Já no Pará, o valor é de 3 UPF (R\$ 2,3020 = 1 UPF) por tonelada, em valores de março de 2012, o que equivale a R\$ 6,906 por tonelada, e no Amapá 3 UPF/AP por tonelada, o que totaliza R\$ 4,510.

O aspecto temporal da hipótese de incidência dos tributos define quando ocorre seu fato gerador, sendo de importância fundamental, eis que determina a lei aplicável ao caso.⁵⁰ Na hipótese analisada, a opção do legislador chama a atenção da doutrina, pois não se refere a qualquer elemento da ação estatal de fiscalização, mas sim ao momento em que o contribuinte promove a circulação do mineral extraído, seja para outrem ou para outro estabelecimento de sua propriedade.

Pela Lei mineira são isentos os contribuintes cujos recursos minerários se destinem à industrialização no estado, a empresa com receita bruta anual inferior à 1.650.000 UFEMGs e as atividades minerárias na área da Sudene, enquanto no estado do Pará a isenção se dirige ao microempreendedor individual, à microempresa e à empresa de pequeno porte, favor também encontrado na Legislação do Amapá.

As legislações estaduais previram que as taxas serão submetidas ao procedimento do lançamento por homologação, imputando ao contribuinte o dever de apurar e recolher os tributos, bem como o de prestar declarações posteriores sobre a apuração, o que facilitaria a fiscalização e permitiria, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STF), a

⁵⁰ Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, op. cit., p. 85.

cobrança do tributo eventualmente declarado e não pago diretamente perante o Poder Judiciário, sem a necessidade de discussão administrativa.⁵¹

Em todos os casos, a instituição da taxa foi acompanhada pela implantação de Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (Cerm), com a disciplina de uma série de deveres que haverão de ser cumpridos pelos contribuintes, especialmente para a constituição de um banco de dados sobre informações ligadas à mineração.

As taxas em comento utilizaram como base de cálculo uma característica dos contribuintes, qual seja: a quantidade de produto mineral produzido, como se o trabalho de fiscalização fosse diretamente proporcional ao volume minerado. O procedimento é equivocado, sobretudo, porque tudo sugere que a fiscalização será feita apenas a partir dos dados fornecidos pelos administrados, tendo em vista a longa lista de informações que eles devem fornecer para o Cadastro instituído. Caso isso se verifique, o custo da fiscalização não será distinto em razão da quantidade de produto mineral produzida. No mínimo, pode-se ver no expediente a preocupação em utilizar o tributo com fins meramente arrecadatórios.

A inconstitucionalidade não se restringe a isso. É que o produto arrecadado pelas taxas deve ser compatível com os custos da ação estatal e, por isso, suficiente e utilizado apenas para o custeio dos serviços que lhe deram ensejo, não sendo destinados a outras finalidades.

Parece também que não é o caso das taxas discutidas, ou alguém, por mais crédulo, acreditaria que o estado de Minas Gerais empregará mais de R\$ 500.000,00⁵² anuais na fiscalização de atividades minerárias, ou que o estado do Pará investirá na empreitada os R\$ 800.000,00⁵³ previstos para a arrecadação anual?

Por óbvio, apenas pequena parte desse montante será realmente destinada para o exercício do poder de polícia pretendido. Portanto, a tredestinação na “Taxa de Mineração” é notória e inviabiliza juridicamente a exigência do tributo, que perde sua função constitucional, fazendo pouco do direito dos contribuintes.

⁵¹ Sobre o tema, confira-se: FRATTARI, Rafael. *Decadência e prescrição no direito tributário*: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

⁵² Valor estimado de arrecadação em reportagem com o subsecretário da Receita Estadual de Minas Gerais. DE olho no dinheiro do minério. *Estado de Minas*, Belo Horizonte, 19 fev. 2012. Política, p. 8.

⁵³ Valor estimado de acordo com divulgação da imprensa. Disponível em: <www.portogente.com.br/texto.php?cod=66122>. Acesso em: 10 jun. 2012.

O ideal é que o montante arrecadado pelas taxas não supere o custo da ação estatal. Porém, as dificuldades inerentes à aferição do custo do agir do estado podem justificar que a equação não seja matemática, mas isso não autoriza a que se perca de vista esse norte: deve haver relação aproximada entre o valor da taxa e o custo da ação estatal, pois, do contrário, não se estará diante dessa espécie de tributo, mas sim diante de imposto, já que ausente a vinculação à ação estatal.

Por isso, mesmo diante da jurisprudência inconclusiva do STF sobre o tema, espera-se que a Corte Constitucional repila com firmeza iniciativas meramente arrecadatórias, como a utilizada pelos estados de Minas Gerais, do Pará e do Amapá em relação à taxa de fiscalização de atividades minerárias. Se não houver a reprimenda judicial, pulularão propostas semelhantes de outros estados e municípios, calcados em fiscalizações fictícias ou de custo irrisório, utilizadas apenas para dar ensejo à exigência de tributos.

5. CONCLUSÕES

Após os indícios de que cada vez tem sido instituídas taxas com finalidades meramente arrecadatórias, especialmente para o exercício do poder de polícia, buscou-se identificar a origem do problema. A hipótese levantada foi a de que a indeterminação das competências materiais atribuídas aos entes políticos, agravada com a ausência de lei complementar que prescreva sobre a coordenação das ações estatais entre União, estados e municípios é a primeira razão que incentiva os entes políticos a instituírem taxas de fiscalização com discutíveis finalidades.

Somada a esse fato, há a jurisprudência do STF, que permitiu sejam instituídas taxas sem a demonstração de que o contribuinte tenha sido efetivamente fiscalizado para que pudesse haver a exigência do tributo. No segundo momento, foi além a Corte Constitucional, ao afirmar que a existência do órgão de fiscalização se presume em favor do poder estatal. Embora se conheçam as razões político-econômicas que orientaram a posição, é certo que elas não podem justificar o problema criado, pois a partir de então os entes políticos estão livres para instituírem taxas, bastando, para tanto, criar, ainda que apenas formalmente, um setor ou órgão de fiscalização, o que em muitos municípios significa apenas uma lei municipal e uma placa em alguma sala da prefeitura, nada mais.

Também contribui para a criação desmedida das falsas taxas de fiscalização a indefinição na jurisprudência do STF sobre os critérios que podem ser utilizados como base de cálculo desses

tributos. Ora características próprias do contribuinte são abalizadas pelo Tribunal para a base de cálculo das taxas, como é o caso da Taxa da CVM, ora são repelidas, sem que haja uma definição segura sobre o tema.

Mesmo diante de tantos problemas, é possível enxergar na jurisprudência do STF o liame que deve ser seguido para resolver o imbróglio debatido. É que o Tribunal Constitucional preleciona, ainda que genericamente, que o montante arrecadado pelas taxas deve ser proporcional ao custo da ação estatal. Esse entendimento precisa ser mais bem desenvolvido, tanto pela doutrina como pelos tribunais, até para que se discuta como haverá de ser verificado e quais as consequências decorrentes de sua constatação. Por ora, espera-se que tenha sido demonstrado neste trabalho que a função constitucional do tributo pode ser o instrumento metodológico adequado para essa tarefa.

É que ela responde, a um só tempo, às necessidades da adequação dogmática das normas tributárias sobre o regime jurídico das taxas, como também atende às exigências político-sociais exigidas no estado democrático do direito, à medida que aumenta o controle do administrado sobre as ações estatais, já que prega a existência jurídico-positiva de funções para os tributos. Assim, tributos podem ser exigidos apenas quando cumprem sua função constitucional, quando destinados às necessidades definidas no documento que representa a constituição sociopolítica da comunidade.

O que não se pode admitir é que membros da Federação criem ao seu talante figuras tributárias de constitucionalidade duvidosa, com base em atuação administrativa de fiscalização também questionável, distorcendo completamente o perfil constitucional das taxas, medida que pode conduzir ao pandemônio tributário se encontrar eco em todos os estados ou nos milhares de municípios, ávidos pelo incremento da arrecadação, sobretudo, se dele não decorrer aumento em gastos públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMAPÁ. *Lei n. 1.1613, de 30 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos

Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=33827>. Acesso em: 10 fev. 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BARACHO, José Alfredo. *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: Fumar/UCMG, 1982.

BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 25 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso: 10 fev. 2012.

BRASIL. *Lei Complementar nº 140*, de 8 de dezembro de 2011. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso: 10 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 216.207/MG*, julgado em 2-3-1999, publicado no *DJU* de 25-6-1999. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28216207%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 20 mar. 2012.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DE olho no dinheiro do minério. *Estado de Minas*, Belo Horizonte, 19 fev. 2012. Política, p. 8.

DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papirus, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualizações. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FRATTARI, Rafael. As taxas judiciárias e o Supremo Tribunal Federal. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 1, p. 368, out./dez. 1998.

_____. A inconstitucionalidade da “Taxa de Incêndio”, criada pela Lei Mineira n. 14.938/2003. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 13, p. 67-86, jan./fev. 2005.

_____. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

_____. *Tributação, legalidade e legitimidade*: o caso das “Taxas de Mineração” de Minas Gerais e do Pará. Autonomia Privada e Regulação Estatal. (no prelo).

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. Taxas. In: _____ (Org.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 334-358.

L'IMPÔT. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. t. 46.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDES, Gilmar et al. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Brasília, 2009.

MINAS GERAIS. *Lei n. 19.976, de 27 de dezembro de 2011*. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM — e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — Cerm. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/l19976_2011.htm>. Acesso em: 20 fev. 2012.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento*: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PARÁ. *Lei n. 7.591, de 28 de dezembro de 2012*. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários — CERM. Disponível em: <<http://parafiscal.blogspot.com/2011/12/lei-n-7591-de-28-de-dezembro-de-2011.html>>. Acesso em: 9 fev. 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANDEL, Michael J. *Justiça*: o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *A crítica da razão indolente*: contra o desperdício da experiência. São Paulo: Cortez, 2000.

SAPGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

_____. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Edgar Neves da. Taxas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxas e preços públicos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 21, p. 141-147, jul./set. 1972.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1>. Acesso em: 20 mar. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VIEIRA, Eugênio Doin. Taxas: algumas considerações propedêuticas. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Direito tributário*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1. São Paulo: Malheiros, p. 135-141, 1997.

VILLEGAS, Hector. Verdades e ficções em torno de um tributo denominado taxa. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: RT, p. 322-339, jul./set.-1971.