

A BASE DE CÁLCULO DAS TAXAS: CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 29 E O “CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL”

THE BASIS OF CALCULATION OF FEES:
CONSIDERATIONS AROUND BINDING SUMMARY No.
29 AND THE “COST OF STATE ACTIVITY”

CARLOS VICTOR MUZZI FILHO¹

RESUMO

O artigo examina, à luz da Súmula Vinculante nº 29 do Supremo Tribunal Federal, a suposta necessidade de que a base de cálculo da taxa reflita o custo da atividade estatal, afirmando a tese de que não existe esta vinculação, principalmente ante a orientação do Supremo Tribunal Federal firmada na referida Súmula Vinculante.

Palavras-chave: Taxa. Aspecto quantitativo. Súmula vinculante 19/STF.

ABSTRACT

The article examines, in the light of the Binding Precedent No. 29 of the Supreme Federal Court, the supposed need for the fee (rate) calculation base to reflect the cost of state activity, stating the thesis that this link does not exist, especially in view of the Supreme Court's guidance Federal Court signed in a similar binding summary.

Keywords: Fee (rate). Quantitative aspect. Binding Precedente 19/STF.

1. INTRODUÇÃO

O estudo das taxas, no direito brasileiro, ainda parece contaminado pelo que Alfredo Augusto Becker nomeou de “maior equívoco” no direito tributário, isto é, “a contaminação

1 Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (1992), mestrado (2004) e doutorado (2013) em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (2004), além de especialização em Direito do Estado, pela PUC-MG (1997). Professor assistente II da Universidade FUMEC, nos cursos de graduação e mestrado. Leciona ainda em curso de especialização em Direito Tributário, nas Faculdades Milton Campos e no CAD – Centro de Atualização em Direito, bem como em curso de especialização em Processo Civil, na Universidade FUMEC. Tem atuação profissional na advocacia pública, sendo Procurador do Estado de Minas Gerais, e também na advocacia privada. Lattes: CV: <http://lattes.cnpq.br/8301401234076151>. E-mail: cvmuzzifilho@uol.com.br.

Como citar esse artigo/How to cite this article:

MUZZI FILHO, Carlos Victor. A base de cálculo das taxas: considerações em torno da Súmula Vinculante nº 29 e o “custo da atividade estatal”. Revista Meritum, Belo Horizonte, vol. 15, n. 4, p. 329-344, 2020. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v15i4.xxxx>.

entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)" (BECKER, 1972, p. 35). Basta ver que ainda é recorrente a vinculação das taxas ao custeio de *despesas específicas* do Estado, atribuindo-se aos impostos o custeio das *despesas gerais* do Estado. Assim, por exemplo, Anis Kfouri Júnior, assinala que a arrecadação de impostos tem "o objetivo de financiar as despesas gerais do Estado", sendo que a taxa, "ao contrário dos impostos", tem "sua arrecadação destinada ao custeio" do serviço que é fato gerador dela (KFOURI JÚNIOR, 2012, p. 93 e 95, "*passim*").

É certo, porém, que não se deve vincular a natureza jurídica do tributo ao destino dado à receita com ele arrecadada. O Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), como notório, dispõe que a "natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la [...] a destinação legal do produto da sua arrecadação" (art. 4º, inciso II), embora haja E, embora haja acirrada disputa teórica sobre a prevalência dessa afirmação em relação às contribuições especiais (SPAGNOL; FERRAZ; e GODOI, 2014, p. 197). Ademais, a própria Constituição da República, de 5 de outubro de 1988 (CR/1988), como regra geral, proíbe a "[...] vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa [...]" (art. 167, inciso IV). Mas, apesar disso, a todo o momento, tal vinculação da receita da taxa à despesa relacionada ao seu fato gerador aparece em argumentações jurídicas desenvolvidas, tanto nas lides forenses, quanto em estudos teóricos.

Em termos jurisprudenciais, o Supremo Tribunal Federal (STF) não apresenta parâmetros decisórios claros e definidos, oscilando casuisticamente, sem que se consiga perceber a existência de padrão ou de orientação comum nas decisões proferidas. E isso ocorre mesmo após a edição da Súmula Vinculante nº 29 do Supremo Tribunal Federal, instrumento que, teoricamente, deveria retratar o entendimento dominante naquele tribunal (art. 103-A da CR/1988; Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006).

O objetivo deste artigo, assim, é discutir a base de cálculo das taxas, a partir da orientação firmada na Súmula Vinculante nº 29/STF, confrontando esta orientação com a ideia de que a base de cálculo das taxas deveria refletir o "custo da atividade estatal", parâmetro que, quando menos, serviria de limite máximo para balizar o volume de recursos arrecadados com a exigência da taxa. O que se sustenta, aqui, é a dissociação jurídica entre a validade jurídica da taxa e o volume de recursos arrecadados, que não necessita guardar equivalência com o custo da atividade estatal.

Cumprido frisar que, em termos políticos e econômicos, é até recomendável que a instituição das taxas tenha como parâmetro o custo da atividade estatal que se constitui em fato gerador do tributo. Também é recomendável, sob o ângulo político, a criação de limites arrecadatórios, impedindo que a taxa instituída se torne tributo muito "caro", até porque a parcimônia na arrecadação tributária pode funcionar como fator legitimador da tributação. Mas essas são considerações pré-legislativas, que não afetam a validade jurídica da taxa eventualmente instituída.

Este artigo sustenta que a CR/1988 apenas determinou *o que não pode ser* base de cálculo das taxas, mas não impôs ou definiu *o que deve ser* base de cálculo da taxa (BRASIL, 1988). Por isso, a margem de atuação do legislador ordinário, na definição do aspecto quantitativo das taxas, é muito ampla, mais ampla, inclusive, do que a margem de atuação em relação às bases de cálculo dos impostos. Isso porque, se a lei complementar fixa a mol-

dura dos impostos, definindo-lhes o fato gerador, os sujeitos passivos e a base de cálculo (art. 146, inciso III, letra a, da CR/1988), em relação às taxas não há sequer essa definição em lei complementar, a não ser a repetição, no art. 77, parágrafo único, do CTN, da vedação contida no art. 145, § 2º, da CR/1988, acrescida ainda da vedação de se calcular a taxa "[...] em função do capital das empresas" (parte final do parágrafo único do referido art.77; mas, também aqui, o parâmetro é negativo, pois a taxa *não pode* ser calculada com base no capital das empresas).

Metodologicamente, o artigo se divide duas partes. Na primeira, discute-se a configuração jurídica da taxa, à luz do ordenamento jurídico brasileiro. Na segunda parte, se examina a orientação jurisprudencial do STF, tendo em vista, notadamente, a Súmula Vinculante nº 29/STF. Ao final, espera-se, como conclusão, afirmar que a base de cálculo das taxas não deve ser, necessariamente, o custo da atividade estatal, embora possa sê-lo por opção do legislador, visto que tal custo não se configura em parâmetro jurídico obrigatório para estipulação do valor da taxa.

2. TAXA: FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

As taxas, dispõe o art. 145, § 2º, da CR/1988, "não poderão ter base de cálculo própria de imposto". A CR/1988 adotou, inequivocamente, a opção por definir "o que não poderá ser base de cálculo da taxa", esquivando-se, então, de definir "o que deverá ser base de cálculo da taxa" (BRASIL, 1988).

A CR/1988 poderia ter optado por uma definição positiva, isto é, poderia, no mesmo § 2º do art. 145 ter disposto, por exemplo, que *a base de cálculo das taxas deverá ser o custo da atividade estatal*. Ter-se-ia, nesse contexto, parâmetro claro e único para se quantificar as taxas (BRASIL, 1988).

Todavia, não foi esse o caminho escolhido pela CR/1988. Assim, tem-se, a partir do texto constitucional, a determinação (negativa) de que a taxa não tenha "base de cálculo própria de imposto".

A lei complementar de normas gerais de direito tributário, CTN, de igual modo, dispõe, no parágrafo único do art. 77, que a "[...]taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas" (BRASIL, 1966). Portanto, a base de cálculo da taxa não pode ser "idêntica" à base de cálculo de imposto, também não podendo ser calculada em função do capital das empresas. Aqui também, repita-se, optou o legislador pelo *critério negativo*, em vez de se dispor, mais simplesmente, que a "base de cálculo da taxa é o custo da atividade estatal que é fato gerador dela".

Não obstante a literalidade do texto constitucional, bem como a do CTN, ainda se encontra presente aquilo que Paulo de Barros Carvalho definiu como "superlativa valorização" da base de cálculo, que seria resultado da grande influência exercida por Alfredo Augusto Becker

na doutrina brasileira (CARVALHO, 2019, p. 357)². E o próprio Paulo de Barros Carvalho, conquanto ressalte o exagero na “valorização” da base de cálculo, argumenta que, na “Teoria Geral do Direito Tributário”, a base de cálculo cumpre três funções: i) “função mensuradora”; ii) “função objetiva”; e, especialmente para os fins deste artigo, iii) “função comparativa” (CARVALHO, 2019, p. 357 e 362, “*passim*”). A base de cálculo da taxa cumpre essa terceira e última “função comparativa” quando ela é, obviamente, comparada com “[...] o critério material da hipótese”, sendo capaz, então, de confirmar, infirmar ou afirmar “[...] aquilo que consta do texto da lei, de modo obscuro” (CARVALHO, 2019, p. 2019).

Dessas premissas se extrai a conclusão a que vários tributaristas chegam, segundo a qual a taxa, se adotar base de cálculo própria de imposto se tornará verdadeiro imposto, porque a base de cálculo, nesta hipótese, não confirmará o fato gerador do tributo (o “critério material da hipótese”, a que alude Paulo de Barro Carvalho). Por isso mesmo, o próprio Paulo de Barros Carvalho sustenta que a base de cálculo da taxa deve necessariamente retratar “[...]a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto” (CARVALHO, 2019, p. 71)³.

Nessa mesma toada, Alfredo Augusto Becker, para distinguir a taxa do imposto, afirma que “[...]a regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o *serviço estatal ou coisa estatal*, terá criado taxa” (BECKER, 1972, p. 346). Mais adiante, pontua Becker que, em se “[...] tratando de taxa, unicamente o valor do *serviço estatal ou coisa estatal* poderá ser tomado como a *base de cálculo* [...]” (BECKER, 1972, p. 348). O tributarista reconhece ser “[...] impraticável tomar o valor *real* do serviço [...]”, sendo admissível, por isso, que o legislador fixe “indiretamente” o valor, sempre se pautando, porém, pela “medida do serviço (ou coisa) estatal” (BECKER, 1972, p. 348/349, “*passim*”).

Ainda nessa mesma linha, a título de exemplo, veja-se a lição de Misabel Abreu Machado Derzi, em suas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2013). Enfática, Misabel Derzi, invocando lições de Paulo de Barros Carvalho, Alfredo Augusto Becker, Alberto Xavier, entre outros, acentua o caráter sinalagmático das taxas, em razão do qual, dentre outras, aponta a seguinte consequência:

[...] reflete-se ainda o caráter sinalagmático na base de cálculo das taxas, a qual deve mensurar o custo da atuação do Estado, proporcionalmente a cada obrigado. Nem deve variar em função de coisa própria do contribuinte, fato estranho. Taxas que elegem base de cálculo diversa do custo da atuação estatal relativa ao contribuinte (valor do imóvel, do veículo, valor da causa, valor da obra etc.) são impostos disfarçados, em regra instituídos contra as normas da Constituição (BALEEIRO, 2013, p. 845).

Sacha Calmon Navarro Coêlho, igualmente enfático, pontua que entre base de cálculo e fato gerador “[...]existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação

2 Alfredo Augusto Becker, nome mítico no direito tributário brasileiro, sustenta que o “núcleo” da “hipótese de incidência da regra jurídica da tributação” é “[...] a base de cálculo e confere o *gênero* jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência (BECKER, 1972, p. 343).

3 Curiosamente, Paulo de Barros Carvalho, em nota de pé de página após o trecho citado, registra a orientação firmada na Súmula Vinculante nº 29, do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a adoção na base de cálculo da taxa de “algum dos elementos da base de cálculo de impostos, como é o exemplo da ‘testada do imóvel’, não configura ofensa ao disposto no art. 145, § 2º, da Constituição” (CARVALHO, 2019, p. 71, nota nº 10).

de pertinência, de harmonia", de modo que a taxa, "[...]qualquer taxa, não pode ter base de cálculo de imposto enquanto espécie" (COÊLHO, 2020, p. 56/57, "passim")⁴.

Luís Eduardo Schoueri também indaga "[...]o que serve de base de cálculo para a taxa?" (SCHOUERI, 2017, p. 195). E, após reconhecer que, "pelo mandamento constitucional, já se tem uma primeira resposta, ainda que pela negativa" (SCHOUERI, 2017, p. 195), acrescenta a seguinte explicação:

[...]se a justificativa da taxa está em não forçar toda a coletividade a suportar um gasto que pode ser imputado a um contribuinte individualizado, é claro que se tem aí uma indicação da base de cálculo possível: será aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade a que o referido contribuinte exigiu do Estado (SCHOUERI, 2017, p. 195).

Não é o caso, aqui, de se fazer ampla revisão da literatura, mas a invocação de verdadeiros pilares do direito tributário brasileiro, Misabel Derzi, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho, Alfredo Augusto Becker e Luís Eduardo Schoueri, presta-se à demonstração de que é recorrente, em nossa doutrina, a assimilação entre os "fatos geradores" da taxa e sua "base de cálculo". Por outras palavras, se a CR/1988 define os "fatos geradores" da taxa (exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público, potencial ou efetiva, específico e divisível, conforme art. 145, inciso II), daí se afirma que as bases de cálculo eleitas pelo legislador devem refletir o "custo" desses "fatos geradores", o custo da "atividade estatal" (BRASIL, 1988).

Tal decorrência lógico-jurídica afirmada por diversos autores, porém, não se sustenta ante a literalidade do texto constitucional, exigindo, pois, construção exegética que vai buscar, como acentuado por Luís Eduardo Schoueri, a "justificativa" para a criação da taxa. Mas não é apenas o limite literal do art. 145, § 2º, da CR/1988 (que contém preceito de natureza negativa, como já afirmado) que deve ser considerado, devendo ser buscada, ainda, compreensão sistemática do ordenamento jurídico e, especialmente, no objetivo deste artigo, a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, na Súmula Vinculante nº 29/STF, como se expõe no tópico subsequente.

3. BASE DE CÁLCULO DA TAXA À LUZ DA SÚMULA VINCULANTE Nº 29/STF

Como visto, taxa não pode ter base de cálculo *própria* de imposto, o que significa, para diversos autores, que a base de cálculo da taxa deve ser estabelecida a partir do custo da atividade estatal, sendo estranhos a ela, como pontua Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, qualquer "coisa própria de contribuinte" (BALEIRO, 2013, p. 845).

Repare-se que o texto constitucional, à primeira vista, estabelece proteção mais ampla aos contribuintes do que a proteção estabelecida pelo art. 77, parágrafo único do CTN, por-

4 Também Sacha Calmon refere-se à Súmula Vinculante nº 29, afirmando sua discordância: "[...] o grande perigo é enfraquecer a diferença entre imposto (fato do contribuinte) e taxa (fato do Estado) consistente em atuações estatais [...]" (COÊLHO, 2020, p. 57/58).

que este último preceitua que as bases cálculo das taxas não podem ser *idênticas* às bases de cálculo dos impostos. Ora, *idêntico é igual, é muito parecido*, sendo, por isso, regra de proteção bem mais restrita, porque atuaria apenas se houvesse *identidade* entre a base de cálculo da taxa e a do imposto. Todavia, proibir, como proíbe a CR/1988, a adoção para a taxa de *base de cálculo própria de imposto*, é proibir a adoção de base de cálculo para a taxa que também *poderia ser* base de cálculo de imposto, ainda que não fosse *idêntica*, razão pela qual a regra constitucional parecer ter alcance bem mais amplo, à primeira vista, do que a regra do CTN (BRASIL, 1966).

Hugo de Brito Machado, nessa linha de argumentação, compara a redação da CR/1988 com a redação adotada na Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (EC nº 1/1969), cujo art. 18, § 2º, dispunha que a taxa não poderia “[...]tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência de impostos”. Segundo Hugo de Brito Machado, na atual CR/1988, “[...]não é preciso que determinada grandeza *tenha servido para a incidência de impostos*. Nem que tenha servido para o cálculo de um imposto qualquer. Basta que seja própria, vale dizer, seja adequada para o cálculo de impostos” (MACHADO, 2017, p. 442, “*passim*”).

Não obstante a possibilidade de se reconhecer na regra do art. 145, § 2º, da CR/1988, uma limitação mais ampla para a definição da base de cálculo da taxa, a jurisprudência do STF, ao longo do tempo, não endossou tal orientação interpretativa (BRASIL, 1988). Longe disso, a jurisprudência que veio a ser construída admite, sim, que a base de cálculo da taxa considere *atos do contribuinte*, desde que não haja “integral identidade” com base de cálculo de imposto.

3.1 TAXA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF: SÚMULAS NºS 595 E 665 E SÚMULA VINCULANTE Nº 19

Serve como exemplo do caminho percorrido pela jurisprudência do STF a Súmula nº 665, do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 24.set.2003, segundo a qual “é constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89”. A base de cálculo desta taxa, cuja constitucionalidade foi afirmada pelo STF, é fixada a partir do patrimônio líquido das empresas fiscalizadas, adotando-se alíquotas específicas, é dizer, valores variados fixados em “BTN – Bônus do Tesouro Nacional”, que se vinculam a faixas de valores do patrimônio líquido (conforme Tabela A da Lei nº 7.940, de 20 de dezembro de 1989)⁵.

Acresça-se que, posteriormente à edição da Súmula nº 665, o STF, ao julgar em 30.ago.2006, a ADI nº 453/DF, Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, cujo objeto foi também a mesma Lei nº 7.940, de 1989, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a constitucionalidade do tributo. E, especificamente sobre a base de cálculo, disse o Ministro Gilmar Mendes que a “[...] flutuação dos valores cobrados deriva da amplitude do patrimônio líquido do contribuinte, o que identifica uma necessidade de maior fiscalização”. E, ainda segundo o Ministro Gilmar Mendes, a “[...] variação dos valores lançados não só reflete a capacidade contributiva do interessado, como bem espelha a quantidade de serviço público dispensado, ‘uti singuli’”.

5 Assim, por exemplo, para as “companhias abertas” de patrimônio líquido de até 10.000.000 BTN, o valor da taxa é de 1.500 BTN; para patrimônio líquido cujo valor seja de 10.000.001 a 50.000.000, a taxa é de 3.000 BTN; e patrimônios líquidos acima de 50.000.001 de BTN, o valor da taxa é de 4.000 BTN (Tabela A da Lei nº 7.940, de 1989).

Em crítica à Súmula nº 665, do Supremo Tribunal Federal, Sacha Calmon Navarro Coêlho reiterou que a adoção do "patrimônio líquido" como base de cálculo da taxa não mediria "[...] a atuação do Estado em prol do contribuinte. Pelo contrário, essa exação é cobrada com fundamento exclusivamente em um fato do particular, o patrimônio líquido que possui [...]" (COÊLHO, 2020, p. 59). O STF, porém, reafirmou que o patrimônio líquido seria parâmetro seguro para estimar o grau de intervenção estatal, supondo que, quanto maior o patrimônio líquido da empresa, maior seria a atividade de fiscalização. Trata-se, porém, de mera "aproximação" (SCHOUERI, 2017, p. 195) ou critério indireto (BECKER, 1972, p. 348), porque não há correlação necessária entre o patrimônio líquido da empresa e o trabalho de fiscalização da atividade.

Muito antes da Súmula nº 665, ainda na vigência da EC nº 1/1969, o STF também editou a Súmula nº 595, de 15 dez. 1976: "É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural". Também aqui se vedou a identidade entre a base de cálculo da taxa e a do imposto, mas não se vedou a utilização, na base de cálculo da taxa, de elementos fáticos relacionados ao contribuinte⁶.

Há, então, certa linha de continuidade entre as Súmulas nº 595 e nº 665 e a mais recente Súmula Vinculante nº 29/STF, aprovada em 03 fev. 2010, com a seguinte redação: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra". Consolidou-se, assim, o entendimento de que a base de cálculo da taxa não pode guardar "integral identidade" com "base de cálculo própria de determinado imposto", nada impedindo, porém, a adoção de elementos que digam respeito ao contribuinte.

Nesse contexto, à luz da Súmula Vinculante nº 29/STF, não se pode sustentar a afirmação de que as bases de cálculo da taxa, necessariamente, devem *medir o custo da atividade estatal*, eis que elas podem adotar "um ou mais elementos da base de cálculo própria de imposto", não sendo permitido, apenas, que haja "integral identidade" entre a base de cálculo da taxa e a do imposto.

Em sentido oposto, Werther Botelho Spagnol, em obra escrita em conjunto com Luciano Ferraz e Marciano Seabra de Godoi, critica a Súmula Vinculante nº 29/STF, afirmando que ela provocou o "esvaziamento" do conteúdo do art. 145, § 2º, da CR/1988 (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 211). A crítica, claro, decorre da vinculação que Werther Botelho Spagnol, como tantos outros, afirma existir entre a base de cálculo da taxa e o custo do serviço estatal, pontuando, então, que esta "[...]base de cálculo deve corresponder, de forma mais próxima o possível, ao custo do poder de polícia e/ou ao serviço público prestado, sendo incabível adotar elementos próprios dos impostos, cuja mensuração baseia-se na capacidade contributiva" (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 211). Tal argumento já foi enfrentado neste artigo, ao se afirmar que esta pretendida vinculação não foi feita pelo texto constitucional, razão pela qual a interpretação assentada na Súmula Vinculante nº 29/STF, acerca da expressão

6 Observe-se, porém, que posteriormente a edição da Súmula nº 595/STF, em outras decisões, o STF afirmou que para se configurar a inconstitucionalidade da taxa, bastaria a "identidade num dos critérios de lançamento com ITR. O imposto exclui a taxa" (Recurso Extraordinário nº 96.848-SP, Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJe, 29.jun.1984). Todavia, como indicado no texto, o STF veio a abandonar essa orientação de que a identidade de *um dos critérios* adotados para a base de cálculo do imposto tornaria inconstitucional a base de cálculo da taxa, fixando-se no argumento baseada na "integral identidade" entre as bases de cálculo da taxa e do imposto, para que aquela se qualifique como inconstitucional.

“base de cálculo própria de imposto”, não se mostra absurda, revelando-se, sim, razoável, seja sob a perspectiva histórica, seja sob a perspectiva literal.

A constatação que se tem, nesse cenário, é a de que foi superada pela jurisprudência do STF a tese de que, por ser o fato gerador da taxa uma atividade estatal, sua base de cálculo haveria de, necessariamente, aquilatar o *custo* desta atividade estatal. Afinal, se assim fosse, como admitir que a base de cálculo da taxa considerasse “um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto”?

Ainda que se fizesse a suposição de que *elementos da base de cálculo de imposto* serviriam para estimar o custo da ação estatal, trata-se de mera suposição ou “aproximação”, não havendo, necessariamente, nenhuma relação direta e objetivamente mensurável entre esses elementos e o custo da atividade estatal. Voltando ao exemplo da Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários, basta imaginar uma empresa que tenha patrimônio líquido muito alto, operando, porém, com poucos e grandes investidores. Tal empresa realizaria muito menos operações do que, por exemplo, empresa menor, que operasse com dezenas ou centenas de pequenos investidores, de modo que, nesse exemplo básico, o patrimônio líquido, critério adotado para quantificar a referida taxa, não estaria, efetivamente, medindo a *quantidade* de atividade estatal.

Vale acrescentar aqui, encerrando este tópico, que não se está afirmando que *a base de cálculo da taxa não pode refletir o custo da atividade estatal*. O que se afirma é que, juridicamente, *não há obrigatoriedade de a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade estatal*. Este reflexo será opção do legislador, não proibida pelo texto constitucional, mas que também não é obrigatória pelo mesmo texto constitucional. O argumento desenvolvido por Luís Eduardo Schoueri, assentado na justificção das taxas se mostra metajurídica, porque prescinde das normas jurídicas para se fundar em argumentos contaminados por aquele “equivoco” a que alude Alfredo Augusto Becker, decorrente da “contaminação” do direito tributário por “princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)” (BECKER, 1972, p. 35).

Em suma, juridicamente, a CR/1988 apenas proíbe que a taxa tenha base de cálculo própria de imposto, o que, na interpretação firmada pelo STF, na Súmula Vinculante nº 29/STF, significa dizer, apenas, que a base de cálculo da taxa não pode ser idêntica à base de cálculo do imposto. Daí a necessidade de se examinar duas outras circunstâncias que também corroboram a orientação firmada na Súmula Vinculante nº 29/STF, afastando, assim, a consideração do custo da atividade estatal como fator essencial para estipulação da base de cálculo das taxas: a opção pelo estabelecimento de valor certo para as taxas e o emprego destas no campo da extrafiscalidade.

3.2 TAXA COM VALOR CERTO (SEM BASE DE CÁLCULO) E “CHINESICES”

Não raras taxas são estipuladas pelo legislador em valor certo, prescindindo, pois, de base de cálculo e de alíquotas (sejam alíquotas específicas ou alíquotas “*ad valorem*”).

Dois exemplos podem ser dados: (i) a taxa de R\$ 1.000,00 (mil reais) para a expedição do porte de arma (art. 11 e Tabela Anexa, item V, ambos da Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003); e (ii) a taxa de R\$ 257,25 (duzentos e cinquenta e sete reais e vinte e cinco centa-

vos) para emissão de passaporte (art. 3º, inciso I, letra a, da Lei Complementar nº 89, de 18 de fevereiro de 1997, combinado com o art. 49 do Decreto nº 3.345, de 30 de novembro de 1938, e Tabela Anexa à Portaria nº 927, de 9 de julho de 2015, do Ministro da Justiça)⁷. Outros diversos exemplos poderiam ser citados, no plano federal, estadual e municipal, mas esses dois exemplos bastam para demonstrar que existem taxas estabelecidas em valores certos, que dificilmente representarão o custo da atividade estatal.

Teoricamente, poder-se-ia até supor que, quando de sua fixação pelo legislador, referidas taxas estabelecidas em valor fixo representariam o custo da atividade estatal. Trata-se, claro, de mera suposição, que demandaria minuciosa pesquisa na tramitação dos projetos de lei respectivos, com necessidade de se examinar eventuais demonstrações contábeis de que o valor estipulado representaria o custo da atividade estatal. De todo modo, ainda que houvesse essa correlação entre o valor efetivamente estabelecido e o custo da atividade estatal, não é nada razoável supor que, passados quase dezessete anos da fixação da taxa para a expedição do porte de arma (Lei nº 10.826, de 2003), o custo da atividade estatal não tenha se alterado. Assim como também não é crível supor que o custo da atividade alusiva à expedição do passaporte se mantenha inalterado há cinco anos, desde que reajustado, pela última vez, em 2015, pela Portaria nº 927, do Ministro da Justiça.

A questão é tratada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que registra existir "[...] questão embaraçosa quanto às técnicas em voga de fixação do valor das taxas" (COÊLHO, 2020, p. 58). Lembrando que "na maior parte dos casos, o valor a pagar das taxas é fixado aleatoriamente, *a forfait*", Sacha Calmon reconhece que "isto não se casa bem com as funções reservadas à base de cálculo das mesmas, até por imperativo constitucional. Pois não reza a Constituição que a taxa não pode ter base de cálculo idêntica à do imposto? A base de cálculo aqui deve mensurar a atuação estatal" (COÊLHO, 2020, p. 58, "*passim*").

Reitere-se que Sacha Calmon Navarro Coêlho retira de um comando negativo (a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto) uma ordem positiva (a taxa deve mensurar a atuação estatal), mas, em vez de concluir, então, pela inconstitucionalidade do critério "*a forfait*" (valor fixo) adotado "na maior parte dos casos", recorre à presunção, novamente pouco crível, de que o valor fixo corresponde ao custo da atividade estatal: "Nestes casos, presume-se que a base de cálculo mede os custos da atividade estatal pela sobreprestação do serviço público requerida, *a forfait*" (COÊLHO, 2020, p. 58).

Não se sabe a razão de tal presunção, que mais se parece com uma crença ou um desejo. Mas não há nenhuma garantia jurídica (ou contábil, ou econômica, ou de qualquer espécie) de que o valor fixo estabelecido represente, ainda que aproximadamente, o custo da atividade estatal.

Por outro lado, há óbvias dificuldades práticas em se fixar, concretamente, o custo de determinada atividade estatal, até mesmo em razão da constante interação entre diversos órgãos públicos envolvidos em determinada atividade de polícia ou de prestação de serviços

7 A apuração do valor da taxa para emissão de passaporte mereceria pesquisa própria. O Decreto nº 3.345, de 30 de novembro de 1938, editado na Ditadura Vargas, estabeleceu o "Regulamento de Passaportes", fixando o valor da taxa respectiva (art. 49). A Lei Complementar nº 89, de 1997, dispo sobre o FUNAPOL – Fundo para Aparelhamento e Operacionalização das Atividades-fim da Polícia Federal Nacional – o seguinte: "Art. 3º – Constituem receita do FUNAPOL: I - taxas e multas cobradas pelos serviços de migração, prestados pelo Departamento Polícia Federal, assim discriminadas: a) taxas pela expedição de documento de viagem, instituídas pelo art. 49 do Decreto nº 3.345, de 30 de novembro de 1938, e atualizadas na forma da legislação vigente". A última "atualização", como anotado, foi feita pela Portaria nº 927, de 2015, do Ministro da Justiça, sem se explicar qual o critério de atualização monetária utilizado, se é que se utilizou de algum critério.

públicos. Ademais, há ainda variações em relação à demanda real pela atividade estatal, o que igualmente repercute na eventual definição do valor exato ou próximo da taxa, porque, obviamente, a frequência com que a atividade estatal é exercida influencia no custo desta mesma atividade, em relação a cada sujeito passivo: se determinada atividade custa x Reais por mês, se ela for prestada para mil sujeitos passivos, este custo seria de $x/1.000$, bem inferior, a princípio do que o custo de um serviço prestado a apenas dez sujeitos passivo por mês ($x/10$).

A esse propósito, houve interessante discussão no julgamento, pelo STF, do RE 416.601-DF, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 10.ago.2005 (DJ, 30.set.2005), no qual se afirmou a constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TFCA, instituída pela Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a modificação feita pela Lei nº 10.165, de 28 de janeiro de 2000 (artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G). Dentre as controvérsias enfrentadas pelo STF, cabe examinar a afirmação de que haveria inconstitucionalidade na TFCA porque sua base de cálculo seria o “porte econômico” de cada contribuinte (medido pela “receita bruta anual”, combinado com o “potencial de poluição”, conforme art. 17-D, § 1º; e Anexo XI). O Ministro Carlos Velloso, ao afastar a pretendida inconstitucionalidade da TFCA, valeu-se de lição exarada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, em parecer juntado àqueles autos, fazendo-se a seguinte transcrição no acórdão prolatado pelo STF:

Quanto à suposta abusividade do valor da TFCA, cumpre registrar que seu montante vai de R\$ 50,00 (cinquenta reais), para a microempresa com alto grau de poluição ambiental ou de utilização de recursos minerais, até o teto de R\$ 2.250,00 (dois mil, duzentos e cinquenta reais) por estabelecimento de empresa de grande porte também enquadrada no grau máximo de poluição ou utilização.

Não me parecem valores excessivos, ainda mais quando se pensa no custo de fiscalização de uma plataforma de petróleo em alto mar, que depende de deslocamento em helicóptero, emprego de equipamentos de segurança os mais modernos, grande número de homens e de horas despendidas...

Não se pode ignorar, contudo, a virtual impossibilidade de aferição matemática direta do custo de cada atuação do Estado (a coleta do lixo de um determinado domicílio, ao longo de um mês; a emissão de um passaporte, etc.). O cálculo exigiria chinesices como pesquisa do tempo gasto para a confecção de cada passaporte, e a sua correlação com o salário-minuto dos funcionários encarregados e o valor do aluguel mensal do prédio da Polícia Federal onde o documento foi emitido, entre outras variáveis intangíveis, de modo a colher o custo da emissão de cada passaporte, para a exigência da taxa correspondente (que variaria para cada contribuinte, segundo o seu documento tivesse exigido maior ou menor trabalho ou tivesse sido emitido em prédio próprio ou alugado). O mesmo se diga quanto à coleta de lixo: imagine-se o ridículo de se obrigarem os lixeiros, tais ourives, a pesar com balança de precisão os detritos produzidos dia a dia por cada domicílio, para que a taxa pudesse corresponder ao total do lixo produzido a cada mês pelo contribuinte.

Não sendo possível apurar as “chinesices”, Sacha Calmon Navarro Coêlho, no parecer citado no RE 416.601-DF, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, contenta-se em exigir “[...] equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar[...]”, sem precisar, porém, o que seria essa “equivalência razoável”, nem como se apurar sua configuração. No caso da TFCA, como visto, Sacha Calmon entendeu não

serem excessivos os valores estipulados, mas não ofereceu critérios jurídicos objetivos para se definir essa razoabilidade entre o valor da taxa e o custo do serviço estatal, o qual, repita-se, é virtualmente impossível de ser aferido matematicamente, segundo o próprio Sacha.

Nesse compasso, a vinculação entre o valor da taxa e a "equivalência razoável" reflete, mais uma vez, o "maior erro" apontado por Becker, por importar conceitos de outras áreas para o Direito, sem que se possa fazer adequada transposição daqueles conceitos para a linguagem jurídica. O que seria "equivalência razoável" (Sacha Calmon) ou "certo grau de aproximação" (Schoueri), ou ainda a "forma mais próxima possível" (Spagnol)? São, evidentemente, dados extrajurídicos, que poderiam (e até deveriam) ser levados em consideração pelo legislador, especialmente como fator legitimador da tributação, mas não são dados que possam ser empregados pelos operadores jurídicos, a não ser que as discussões jurídicas possam se basear em meras suposições (para este, há "equivalência razoável", para aquel'outro, porém, já não se adotou a "forma mais próxima possível"...).

Dessa ótica, então, a utilização de taxas com valores fixos aponta também para o equívoco de se pretender, juridicamente, exigir correlação entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal. Esta correlação não existe, motivo pelo qual se adota, em muitos casos, taxas com valores certos, que não representam o custo da atividade estatal.

3.3 EXTRAFISCALIDADE E TAXA: CONSIDERAÇÕES SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TAXA

Outra circunstância a ser considerada neste artigo, que igualmente influencia a compreensão da base de cálculo da taxa, é o emprego da extrafiscalidade em relação a esta espécie tributária.

A extrafiscalidade, como sabido, é a utilização do tributo para induzir ou coibir certos comportamentos ou atos, passando o tributo a ser, nos dizeres de Sacha, "instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc." (COÊLHO, 2020, p. 162). Não se vai aprofundar a discussão em torno da extrafiscalidade, motivo pelo qual, aqui, reitero apenas o que afirmei em outro artigo: "[...] não há incompatibilidade entre o emprego extrafiscal da tributação e o princípio da igualdade. Entende-se, sim, que a igualdade, em relação à extrafiscalidade, baseia-se em outros critérios de discriminação, que não apenas a capacidade econômica do contribuinte" (MUZZI FILHO, p. 243). Nessa mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao discorrer sobre o princípio constitucional da isonomia e o da capacidade contributiva, faz duas considerações: "Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais, sem ofensa ao princípio; tais são os casos derivados da *extrafiscalidade* e do *poder de polícia*" (COÊLHO, 2020, p. 162, destaques no original).

Portanto, os tributos, dentre eles a taxa, podem ser empregados pelo legislador como instrumento para desestimular certas condutas, ou estimular outras condutas desejadas pelo legislador. Dois outros exemplos, aqui, podem ilustrar a argumentação que se desenvolve.

Há certas atividades que, financeiramente, são caras, isto é, custam muito, e sua remuneração por via da taxa, caso esta tivesse que remunerar todo o custo, tornaria inviável o pagamento do tributo. O exemplo mais eloqüente talvez seja o da *taxa judiciária*, exigida pela

prestação do serviço judiciário. O Relatório Contábil de 2019, do Governo do Estado de Minas Gerais, aponta que a arrecadação da *taxa judiciária*, naquele ano, foi da ordem de R\$218 milhões (duzentos e dezoito milhões de reais), para uma despesa total do Poder Judiciário da ordem de R\$6,6 bilhões (seis bilhões e seiscentos milhões de reais). Ainda que fossem somados os recursos advindos também da *taxa de fiscalização judiciária*, exigida em relação aos serviços de registros públicos, que foram da ordem de R\$756 milhões (setecentos e cinquenta e seis milhões de reais), teríamos um total da ordem de R\$974 milhões (novecentos e setenta e quatro milhões de reais), ou 14,75% da despesa total do Poder Judiciário⁸.

Veja-se, então, que, se fosse imperativo constitucional que a *taxa judiciária*, obrigatoriamente, houvesse de corresponder ao custo da atividade estatal, se mostraria inafastável a necessidade de substancial aumento do tributo. Mas, sendo o serviço judiciário verdadeira garantia constitucional, o legislador, mais do que pode, deve estipular valores módicos, de forma a não tornar proibitivo o valor do tributo, assegurando, assim, efetivo acesso à jurisdição, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da CR/1988 (BRASIL, 1988).

Outro exemplo se tem nas já mencionadas *taxa para expedição do porte de arma e taxa para expedição de passaporte*. A primeira foi estipulada em R\$1.000,00 (mil reais), com renovação anual, ao passo que a emissão de passaporte custa R\$257,25, com renovação decenal⁹. A discrepância entre os valores (e os prazos de validades dos documentos) permite afirmar, sem muito esforço, que a *taxa para expedição do porte de arma* teve seu valor exacerbado, porque a política governamental não privilegia o uso de armas pela população, usando a taxa como estratégia para se desestimular esse uso de armas. Por outro lado, não havendo intenção de desestimular a viagem de brasileiros ao exterior, o valor da *taxa para emissão de passaportes* é substancialmente inferior, notadamente se comparado o prazo de validade dos documentos em questão. Ambas as taxas são empregadas com finalidade extrafiscal, não havendo, por certo, equivalência financeira entre o custo das respectivas atividades estatais e os valores (certos) exigidos pela lei tributária.

Se, contudo impõe-se como exigência jurídica que as taxas sejam estipuladas, necessariamente, de acordo com o custo da atividade estatal, perde-se a possibilidade de se ter o emprego extrafiscal da espécie tributária, porque ela jamais poderia variar em razão de políticas públicas adotadas pelo Estado.

Anote-se, de passagem, que a questão poderia ser desenvolvida, ainda, sob a ótica do princípio da capacidade contributiva. Embora a CR/1988, referindo-se à capacidade contributiva, disponha que os "impostos [...] serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (art. 145, § 1º) (BRASIL, 1988), o STF já decidiu que este princípio da capacidade contributiva também pode ser aplicado em relação às taxas. O tema extrapola o objetivo deste artigo, averbando Werther Botelho Spagnol que a "indagação é plausível", não tendo sido "ainda apreciada de forma satisfatória pelo STF" (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 211).

Explica Werther Botelho Spagnol que a CR/1988, ao vincular a capacidade contributiva aos impostos, parte da constatação de que o fato gerador dos impostos se relaciona ao

8 Informações do Relatório Contábil do Estado de Minas Gerais, exercício de 2019, encontram-se disponíveis em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/demonstracoes_contabeis/relatorios_contabeis/relatoriocontabil2019.pdf

9 Conforme art. 38, inciso I, do Regulamento de Documentos de Viagem, aprovado pelo Decreto nº 5.978, de 4 de dezembro 2006, com alterações posteriores.

sujeito passivo, tornando-se necessário, então, que se considere a capacidade contributiva desse sujeito passivo. O mesmo fenômeno não se configuraria em relação às taxas, porque os fatos geradores destas são atividades estatais, que não refletem a capacidade contributiva dos sujeitos passivos (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 263). Reconhece, porém, Spagnol, que o emprego "residual e extraordinário" da capacidade contributiva, "como nas hipóteses de concessão de isenção, em favor dos mais pobres, de taxas ligadas ao exercício de direitos fundamentais (isenção de custas judiciais por exemplo)" (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 263)¹⁰.

Apesar de suas ressalvas, Werther Spagnol não pode deixar de registrar, com críticas, que "por diversas vezes a jurisprudência do STF se manifestou no sentido de concordar que o legislador se utilize da capacidade econômica como critério de graduação das taxas", citando algumas decisões judiciais (SPAGNOL; FERRAZ; GODOI, 2014, p. 263/264).

Ante a literalidade do art. 145, § 1º, da CR/1988, parece ser inadequada a utilização da capacidade contributiva ou econômica. Entretanto, se pode replicar que, na verdade, a CR/1988 determina que a capacidade contributiva *deverá ser* empregada nos impostos, mas não veda seu uso, a critério do legislador, em outras espécies tributárias (BRASIL, 1988). Assim, se os impostos *deverão ser* graduados de acordo com a capacidade contributiva, não há vedação explícita do uso da capacidade contributiva em relação às taxas (ou outros tributos), sendo razoável sustentar que elas, as taxas, *poderão ser* graduadas de acordo com a capacidade contributiva.

E ainda se poderia invocar a lição mais detalhada de Roberto Ferraz de que a "capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos, mas em cada tributo de forma singular, *própria* daquele tributo" (FERRAZ, 2013, p. 202). Anote-se que Roberto Ferraz entende que a base de cálculo da taxas deve ser "o custo da atividade estatal que lhe autoriza a instituição" (FERRAZ, 2013, p. 203), mas ainda assim não descarta eventual emprego da capacidade contributiva em relação, não apenas às taxas, mas a todas as demais espécies tributárias.

Como se disse, porém, este trabalho não se envereda por essa trilha de argumentação, embora ela possa descortinar novos e interessantes horizontes. Dentro dos limites aqui traçados, a possibilidade de se empregar a taxa para atender outras finalidades além da mera arrecadação de recursos, que existe e pode ser constatada em diversos casos além daqueles aqui exemplificados, é outra circunstância que infirma a tese de que as taxas devem corresponder ao custo da atividade estatal. Muitas vezes, pelo elevado custo da atividade estatal, não será recomendável que a taxa reflita este custo, sob pena de dificultar sobremaneira o acesso à atividade estatal. Em outros casos, porém, embora se revele baixo o custo da atividade estatal, pode se justificar a exacerbação do valor da taxa, como fator dissuasório de condutas indesejadas pelas políticas públicas adotadas. Engessar, então, o valor da taxa ao custo da atividade estatal, porque supostamente assim determinado pela CR/1988, é afastar o uso legítimo da extrafiscalidade em relação às taxas, o que permite reafirmar que não é necessário, juridicamente, que a base de cálculo da taxa corresponda ao custo da atividade estatal.

10 Ressalvo que, em meu sentir, o exemplo ventilado por Werther Botelho Spagnol, na verdade, contempla hipótese de imunidade tributária (art. 5º, inciso LXXIV, da CR/1988), mas, claro, existem diversos casos de isenção em relação a taxas, quase sempre contemplando pessoas carentes, em aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Já encerrando este tópico, vale recordar antiga lição de Geraldo Ataliba a respeito desta repetida afirmação de que a taxa deve refletir o custo da atividade estatal:

O conceito jurídico de taxa é muito singelo. Não o integram a idéia de remuneração, contrapartida, pagamento, provocação, benefício, proporcionalidade ou divisibilidade do serviço a que eventualmente corresponda.

Todas estas noções pertencem à ciência das finanças. São pré-jurídicas, por isso mesmo. São considerações que devem ser levadas em conta pelo legislador ao instituir o tributo.

Não se transportam para o direito. Não têm a mais insignificante expressão jurídica (ATALIBA, 1969, p. 205).

Em sua argumentação, Geraldo Ataliba reitera que a “medida tributária não tem qualquer influência sobre a natureza jurídica da exação ou mesmo sua exigibilidade” (ATALIBA, 1969, p. 206). E arremata: “Diante de uma taxa ‘desproporcional’ - qualidade não jurídica - só o que se pode é criticar o legislador e considerá-lo injusto. Mas, de qualquer forma o tributo deve ser pago. É jurídico” (ATALIBA, 1969, p. 206).

No mesmo tom, em obra clássica sobre o tema, também Bernardo Ribeiro de Moraes rechaça a suposta necessidade de que as taxas sejam calculadas, sempre, com base no custo da atividade estatal:

A relação entre a medida da taxa e o custo do serviço ou da atividade estatal em nada influi no conceito de taxa. O montante da taxa não é elemento que caracterize a sua natureza jurídica. Por outro lado, inexistente fórmula capaz de encontrar o real custo da atividade estatal, de difícil apuração (MORAES, 1976, p. 182).

Insista-se que o que se vem de sustentar não implica afirmar que não há limites quantitativos para as taxas. Existem, claros, limites políticos, sociais e econômicos, que devem ser considerados pelo legislador, que não atua apenas com base em critérios jurídicos, pois, como anota Bernardo Ribeiro de Moraes, não “[...]teria sentido, outrossim, uma notória desproporção entre o custo do serviço e a arrecadação global da taxa respectiva” (MORAES, 1976, p. 185). O que se sustenta é que não existem, à luz da CR/1988, na interpretação fixada na Súmula Vinculante nº 29/STF, critérios jurídicos que possam vincular, obrigatoriamente, o valor da taxa ao custo da atividade estatal, sendo insuficientes critérios extremamente subjetivos como a eventual “razoável equivalência”, ou “certo grau de aproximação”¹¹.

4. PONDERAÇÃO FINAL

A partir, então, dos argumentos aqui expostos, é possível afirmar, à guisa de ponderação final, que o texto constitucional não exige que as taxas tenham valores vinculados ao custo das respectivas atividades estatais, dada a fixação de parâmetro apenas negativo pelo art. 145, § 2º, da CR/1988: *taxas não podem* ter base de cálculo própria de imposto (BRASIL, 1988).

11 Limite jurídico que poderia ser invocado, nesta toada, seria a vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da CR/1988), tema, contudo, que também muito se afasta do objetivo deste artigo, até em razão das próprias dificuldades de compreensão e aplicação daquela vedação.

A orientação firmada pelo STF, na sua Súmula Vinculante nº 29, reforça o que se afirmou, impedindo que se entenda necessário, para validade jurídica da taxa, que seu valor guarde relação com o custo da atividade estatal, visto que referida Súmula Vinculante legitima o uso, pelo legislador, de critérios quantitativos vinculados aos sujeito passivo e alheios ao custo da atividade estatal.

Também reforça o argumento o conhecido mecanismo de estipulação de valor certo para as taxas, valores que não precisam guardar correlação com o custo da atividade estatal, até porque seria muito difícil se estipular, no plano legislativo, o montante do custo da atividade estatal, que variará, não apenas em decorrência de seus custos internos, mas ainda em razão da própria demanda da atividade estatal.

De resto, o uso extrafiscal das taxas é circunstância que igualmente afasta a exigência de que o custo da atividade estatal seja o parâmetro necessário para estipulação do "*quantum debeatur*". Há atividades estatais que, sendo extremamente caras, se tornariam inviáveis para a maior parte da população, caso a taxa exigida contemplasse aquele alto custo, como ocorrer com a *taxa judiciária*. Por outro lado, há atividade estatais cujo custo não é tão elevado, mas políticas públicas adotadas podem recomendar o aumento do valor da taxa, para, justamente, desestimular o uso de tais atividades estatais, como ocorre com relação à *taxa pela expedição do porte de arma*.

Por fim, a ausência de determinação jurídica vinculando o valor da taxa ao custo da atividade estatal não significa que, no âmbito pré-legislativo, considerações de ordem política, social e econômica não possam estimular o legislador a considerar, sim, a "aproximação" entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal, como mecanismo legitimador do tributo. É até recomendável que assim faça o legislador, mas, ao fim e ao cabo, parafraseando Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1969, p. 206), ante uma taxa "cara", o direito tributário poucas alternativas oferece ao contribuinte, que até pode criticar o legislador, mas terá que pagar o valor exigido, porque ele é "jurídico".

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense/GEN, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Texto promulgado em 25 de outubro de 1966, com as alterações adotadas pelos Decretos nº 82/1966 e nº 6.306/2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 ago. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 91/2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 11 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 595*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula595/false>. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 665*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula665/false>. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 29*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula778/false>. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 416601 / DF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. Julgamento: 10/08/2005. Publicação: 30/09/2005

Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur10094/false>. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 453 / DF.AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE*. Relator(a): Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 30/08/2006. Publicação: 16/03/2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur6914/false>. Acesso em: 19 dez. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17 ed. Rio de Janeiro:Forense/GEN, 2020.

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

KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MINAS GERAIS, Governo do Estado. *Relatório Contábil do Estado*, exercício de 2019. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/demonstracoes_contabeis/relatorios_contabeis/relatoriocontabil2019.pdf. Acesso em 19 dez. 2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Princípio constitucional da igualdade e os impostos estaduais. In: *Princípio da igualdade: uma abordagem multidisciplinar*. RESENDE, Antônio José Calhau de; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (coordenadores). Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2018, p. 233-257.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SPAGNOL, Werther Botelho; FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

Recebido/Received: 01.11.2020.

Aprovado/Approved: 26.12.2020.