



# TAXAS DE FISCALIZAÇÃO E O PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA: O CASO DA TFI E DA TFF

*André Mendes Moreira<sup>1</sup>*

*César Vale Estanislau<sup>2</sup>*

## **Introdução.**

A importância dos serviços de telecomunicação para a integração e para o desenvolvimento nacionais impõe ao Estado a manutenção de um olhar atento sobre a regularidade e a abrangência da prestação dessas atividades. De fato, o exercício do poder de polícia incidente sobre o setor se estriba no interesse público em serviços telecomunicativos eficientes, universais e de preços módicos. Diante da necessidade de fiscalização pelo Poder Público, tornou-se imperativa a previsão de receitas para o custeio dessa atividade.

Nesse sentido, criou-se o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL, cujos recursos se prestam a “cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicação, desenvolver os meios

---

1. Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG. Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário. Advogado.

2. Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário. Advogado.

e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução” (Lei nº 5.077/66, art. 1º). Dentre as fontes constituintes do FISTEL, destacam-se a Taxa de Fiscalização de Instalação - TFI e a Taxa de Fiscalização de Funcionamento - TFF, suportadas pelas operadoras de telecomunicações, na proporção dos valores discriminados no Anexo da Lei nº 5.070/66.

As modificações no modelo do setor de telecomunicações decorrentes das privatizações ocorridas nos anos 90 se refletiram nas normas que regem o FISTEL e os aludidos tributos. O Fundo passou à administração exclusiva da Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL (Lei nº 9.472/97, art. 50), a qual recebeu a competência de regulação e fiscalização do mercado de telecomunicações, sendo, conseqüentemente, a responsável pela cobrança das mencionadas taxas. Ademais, foram revistos os valores da TFI e da TFF pela Lei Geral das Telecomunicações, alterando-se o Anexo à Lei nº 5.077/66.

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

Desenha-se, assim, o quadro da inconstitucionalidade dos referidos tributos, haja vista a desproporção entre o custo da atividade e o montante arrecadado com as taxas instituídas pela Lei nº 5.077/66. Em vista dessa premissa, o presente artigo dividir-se-á em duas partes: (i) a análise da constitucionalidade das taxas à luz da correspondência entre a despesa incorrida pelo Poder Público e o valor da exação tributária; e (ii) a apuração do volume arrecadado com a TFI e com a TFF nos últimos anos, confrontando a receita auferida com os gastos realizados pela ANATEL no exercício de sua competência de fiscalização dos serviços de telecomunicações.

De início, é imprescindível compreender as características que marcam a espécie tributária “taxa”, especialmente os seus fatos geradores: prestação de serviço público específico e divisível e exercício do poder de polícia.

## **2. O custo da atividade estatal como parâmetro do valor cobrado mediante taxas.**

### **2.1 Noções gerais sobre as taxas de polícia.**

O germe do conceito de taxa remonta ao problema da repartição da carga pública segundo a divisibilidade dos serviços estatais. Como registrado em “A Riqueza das Nações”, existem determinadas despesas estatais cujos benefícios são aproveitados somente por um grupo determinado, de tal forma que não seria justo que toda a coletividade concorresse para o financiamento de tais atividades<sup>3</sup>. Vale mencionar que, ainda antes de Smith, os cameralistas alemães já vislumbravam a distinção entre os impostos e outras receitas públicas, ainda que nem sempre empregassem o termo “*Gebühr*” para denominá-las. Assim, Justi<sup>4</sup> nota a existência das chamadas “receitas ocasionais” (*zufällige Einkünfte*), que visam a compensar o Poder Público por serviços específico.

É com a publicação por Karl Heinrich Rau de seu “*Grundsätze der Finanzwissenschaft*”, em 1832, que o estudo das taxas ganha corpo na ciência das finanças<sup>5</sup>. Segundo o

---

3. SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. 7. ed. London: A. Strahan and T. Cadell, 1793. v. 3, p. 239.

4. JUSTI, Johann Heinrich Gottlob von. *Staatswirthschaft; oder, Systematische Abhandlung aller oekonomischen und Cameralwissenschaften, die zur Regierung eines Landes erfordert werden*. Aalen: Scientia Verlag, 1963. p. 95.

5. Anteriormente, era comum que as taxas não fossem concebidas como espécies tributárias autônomas, pelo que a doutrina financeira se dividia em duas abordagens: ou as integrava aos preços privados ou as identificavam como impostos. Sobre a corrente que imiscuía as noções de taxa e imposto, Giampietro Borrás, divisa quatro grupos: (i) ou consideravam as taxas como impostos indiretos, como faziam

tratadista alemão, as taxas serão cobradas na hipótese de uma relação especial (*besondere Beziehung*) entre o cidadão individual (*einzelne Bürger*) e a autoridade estatal (*Staatsbehörde*), podendo ser consideradas como uma compensação (*Vergütung*) pelas despesas (*Aufwand*) incorridas pelo Poder Público<sup>6</sup>. Nesse sentido, as taxas seriam exigidas “quando o cidadão fizer uso de uma instituição estatal, quando tomar parte de um benefício, ou quando o Poder Público tiver que cuidar de seus interesses”<sup>7</sup>.

Dentre os tratadistas alemães do final do século XIX, Adolph Wagner foi, certamente, um dos que mais avançou o estudo no campo das taxas. Criticando os conceitos anteriores, por considera-los demasiadamente vago (especialmente o de Stein), Wagner<sup>8</sup> define taxa como os tributos cobrados de indivíduos ou de um grupo de indivíduos “como uma remuneração específica por um serviço público a eles prestado ou por uma despesa estatal por eles provocada (provocação de custos) na execução de uma atividade no interesse público”. De pronto, é preciso apontar que o conceito incorpora algumas obrigações atualmente identificadas como contribuições, haja vista que a imputação das despesas pode ser realizada em face de grupo de pessoas. Quanto às situações que ensejam a cobrança do tributo, constata-se a delimitação das taxas de serviço (*Benutzungsgebühren*) e das taxas de administração (*Verwaltungsgebühren*), o que pode ser qualificado como uma sistematização do critério

---

Malchus, Hoffman, Esquirou de Parieu, Leroy-Beaulieu; (ii) como impostos acidentais, na linha de Mallein; (iii) impostos especiais, como qualificavam Prittwitz e Biersarck; ou (iv) como suplementos de impostos, na forma da doutrina de Schöen (GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. *Las tasas en la hacienda publica*. Montevideo: Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la Republica, 1959, p. 74–75).

6. RAU, Karl Heinrich. *Grundsätze der Finanzwissenschaft*, 4. ed. Leipzig; Heidelberg: C.F. Winter, 1859. v. 1. p. 337.

7. RAU, Karl Heinrich. *Grundsätze der Finanzwissenschaft*. 4. ed. Leipzig; Heidelberg: C.F. Winter, 1859. v. 1, p. 105–106.

8. WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft: Theorie der Besteuerung. Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. Abt. 2*, Leipzig: Winter, 1890. v. 2. (Lehrbuch der Politischen Oekonomie, 6), p. 35–36.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

de Rau (triádico) e uma ampliação do elaborado por von Stein (que reconhecia só as taxas de administração).

No que respeita à finalidade das taxas, Wagner<sup>9</sup> conclui que “a receita desses tributos visa a cobrir, parcial ou totalmente, os custos, particularmente os custos operacionais (*Betriebskosten*), e eventualmente os custos usuais de produção (*Herstellungskosten*) das atividades estatais”. Para o autor, a observância ao princípio da cobertura de custos não implicava, somente, o atendimento às normas do regime das taxas, mas uma decorrência da própria natureza do tributo, de tal forma que eventuais excessos na imposição desvirtuariam a obrigação em questão, tornando-a um exemplo de imposto<sup>10</sup>. A concepção da taxa enquanto remuneração de serviços públicos prestados ao cidadão não era produto exclusivo da economia política, podendo ser encontrada entre os escritos de direito administrativo do final do século XIX<sup>11</sup>.

O surgimento do direito tributário enquanto disciplina autônoma impôs aos juristas a reavaliação de todos os conceitos gestados em outras áreas do conhecimento, mormente na ciência das finanças. Projetava-se, assim, filtrar os institutos desenvolvidos pela doutrina de finanças públicas, abstraindo os elementos pré-jurídicos, muitas vezes acidentais, a fim de manter os olhos sobre aquilo que tem expressão no mundo do direito. No estudo das taxas, isso significa, especialmente,

---

9. WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft: Einleitung, Ordnung der Finanzwissenschaft, Finanzbedarf. Privaterwerb*. Leipzig ; Heidelberg: C.F. Winter, 1877. v. 1. (Lehrbuch der Politischen Oekonomie, 5), p. 313.

10. A abordagem de Wagner sintetiza uma das respostas possíveis para o problema da relevância conceitual do princípio da equivalência, isto é, se tal critério de repartição da carga tributária se incorpora ao conceito da espécie tributária, influenciando, assim, a sua natureza jurídica. Esse é um ponto de dissenso (e de algum grau de incoerência) na doutrina jurídica, que rejeita o princípio da equivalência, sob o argumento de que seria inassimilável à definição jurídica de taxa, por ser elemento das ciências das finanças. Acompanhando a tese de Wagner, Cf., também, ALESSIO, Giulio. *Saggio sul sistema tributario in Italia e sui suoi effetti economici e sociali*. Torino: Bocca, 1887. p. 676.

11. MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895. v. 1. p. 387. (Systematisches Handbuch der deutschen Rechtswissenschaft, 6).

dar relevo ao caráter tributário da exação, atentando-se para “o desenho normativo do instituto e as suas peculiaridades normativas: nada mais”<sup>12</sup>.

Contrapondo-se aos conceitos formulados na ciência das finanças, os quais julgava contaminados com critérios econômicos, inassimiláveis pelo direito, Giannini<sup>13</sup> define a taxa como “a prestação pecuniária devida a um ente público, com base em uma norma legal, e na medida desta, em razão da execução de uma atividade do próprio ente referida, especificamente, ao obrigado”<sup>14</sup>. É evidente a perda do elemento finalístico que instruiu as concepções derivadas das ciências das finanças, focando o autor somente no aspecto formal da hipótese descrita na norma de incidência tributária. Em outra passagem, o autor destaca que a distinção entre impostos e taxas se baseia, unicamente, na situação de fato a que se prendem às obrigações<sup>15</sup>. Assim, os impostos seriam os tributos cujo fato gerador seja uma situação referida ao sujeito passivo e indicativa de capacidade contributiva, ao passo que o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato decorrente de uma atividade pública referida ao contribuinte.

---

12. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 153.

13. GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1974. v. 1, p. 60.

14. Em artigo anterior sobre o tema, intitulado “Il concetto giuridico di tassa”, Giannini já havia exposto a mesma definição de taxa como “o tributo imposto por lei em razão de uma atividade desempenhada pelo Estado relativamente ao obrigado, ainda que ele não a tenha solicitado e inclusive quando lhe for desvantajosa” (GIANNINI, Achille Donato. Il concetto giuridico di tassa. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, v. 1, n. 1, 1937. p. 11). Como o autor italiano reconhece ao decorrer do artigo, a sua definição visa a expurgar do conceito de taxa todos os elementos econômicos que lhe foram, impropriamente, agregados pela doutrina do século XIX, de forma a encontrar um sentido jurídico para o termo. Cf., também, GIANNINI, Achille Donato. *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*. Milano: Giuffrè, 1945, p. 70.

15. GIANNINI, Achille Donato. Il concetto giuridico di tassa. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, v. 1, n. 1, 1937, p. 17; GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1974, p. 62.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A orientação formalista de Giannini exerceu grande influência na doutrina tributária de seus conterrâneos, como se pode ver das obras de Pietro Boria, Gian Antonio Micheli, Pasquale Russo, Augusto Fantozzi e Raffaello Lupi<sup>16</sup>. Da mesma forma, a centralização dos estudos tributários em torno da figura do fato gerador foi recebida com grande entusiasmo na América Latina, notadamente em virtude da autoridade da literatura italiana. Assim, filiaram-se ao conceito formal de taxa: na Argentina, Carlos M. G. Fonrouge e Héctor B. Villegas<sup>17</sup>; no Uruguai, há os exemplos de Ramón Valdes Costa e Gabriel Giampietro Borrás<sup>18</sup>; no Brasil, podem ser citadas, a título de ilustração, as obras de Geraldo Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão, Bernardo Ribeiro de Moraes, Alcides Jorge Costa, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>19</sup>, entre outros.

16. Cf. BORIA, Pietro. Il sistema tributario. In: FANTOZZI, Augusto (Org.). *Diritto tributario*. 4. ed. Torino: Utet giuridica, 2012. p. 17-58. p. 45; MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributario*. Tradução Marco Aurelio Greco; Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 79-83; RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. 2. ed. Milano: Giuffrè Editore, 2007. p. 17; FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. Torino: UTET giuridica, 2013. p. 68; LUPI, Raffaello. *Diritto tributario: parte generale*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 35 et seq.

17. Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução Geraldo Ataliba e Marco Aurelio Greco. São Paulo: Lael, 1973. p. 27; VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001. p. 89 et seq.

18. Cf. VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires; Santa Fé de Bogotá: Depalma; Temis, 1996, p. 143; GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. *Las tasas en la hacienda publica*. Montevideo: Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la Republica, 1959, p. 229.

19. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 152, 155; ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 42, p. 142-155, mar. 1989. p. 143; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador de obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971. p. 135-136; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 81; COSTA, Alcides Jorge. Taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Taxa e preço público*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985. p. 1-6. p. 5-6 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 10); FERRAZ, Roberto. *Taxa: instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 130; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 70 et seq; COÊLHO, Sacha Calmon

O conceito de taxa é dado, portanto, pelo critério para classificação das espécies tributárias. Parte-se, assim, do aspecto material da hipótese de incidência, identificando-se os dados substanciais da situação nela descrita. De pronto, já se identificam duas espécies de tributos: os vinculados e os não vinculados a uma atividade estatal. Os impostos integrarão a classe dos tributos não vinculados, compreensiva daqueles cujos pressupostos de fato são relativos a uma situação, atributo ou evento que denuncie capacidade contributiva do sujeito passivo. As taxas, por sua vez, serão a espécie paradigmática de tributos vinculados.

A Constituição da República é clara e concisa ao se referir ao papel da taxa no sistema tributário nacional, indicando, em seu artigo 145, que se trata de tributo devido “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (inciso II). Ademais, veda a instituição de taxas com base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º), o que denuncia a impossibilidade daquelas se basearem na capacidade econômica do contribuinte. À sua vez, a legislação infraconstitucional desenvolve os elementos albergados pela definição constitucional de taxa, esclarecendo o sentido das expressões “poder de polícia” (CTN, art. 78) e “serviços públicos específicos e divisíveis” (CTN, art. 79).

A taxa é, portanto, um tributo vinculado a uma atividade estatal, identificada com a prestação de um serviço público específico e divisível ou com o exercício regular do poder de polícia. Há, portanto, dois tipos de taxas, quais sejam, as de serviços e as de polícia. Independentemente da modalidade, a atuação do Poder Público deve ser diretamente relacionada

---

Navarro. Custas - taxas - adicional de participação da Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais nas custas judiciais à luz da constituição nascente. *Revista de Direito Tributário*, v. 12, n. 45, p. 143-154, jul. 1988. p. 150; DÉRZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 199.



## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

ao contribuinte da exação, isto é, deve ser diretamente referível a ele. Isto porque o sujeito passivo da obrigação tributária será aquele que deu causa à despesa especial do Estado, não estando afinado com o princípio da igualdade ratear, entre a comunidade, um dispêndio plenamente individualizável.

Ao presente trabalho interessa, somente, as taxas de polícia, de modo que necessário lançar luzes sobre a ideia de poder de polícia, que pode ser traduzida como “a faculdade que tem a Administração Pública de ditar e executar medidas restritivas do direito individual em benefício do bem-estar da coletividade e da preservação do próprio Estado”<sup>20</sup>. A polícia administrativa se expressa tanto por atos normativos quanto por atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei ao caso concreto, atuando preventiva ou repressivamente, mas sempre em razão do interesse público.

As dificuldades de elaborar uma definição para “poder de polícia” são expostas por Cretella Júnior<sup>21</sup>, que elucida a relação mantida entre o referido poder e a polícia administrativa, indicando que aquele é a causa, o fundamento, ao passo que esta é a consequência. Logo, o poder de polícia é a faculdade discricionária do Estado de executar, com vistas ao interesse público, determinados atos (expressões da polícia administrativa) limitadores da liberdade dos administrados. De fato, como aponta Jean Rivero<sup>22</sup>, “fixar o estatuto de uma liberdade

---

20. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 110/111. A doutrina moderna não diverge dessa definição, como se deduz da lição de BANDEIRA DE MELLO: “Pode-se definir a polícia administrativa como a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção (‘non facere’) a fim de conformar-lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 253).

21. CRETILLA JÚNIOR, José. *Do poder de polícia*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

22. RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hughes. *Liberdades Públicas*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 207.

é necessariamente marcar os seus limites, pois a vida social exclui a possibilidade de liberdades sem fronteiras”, as quais acabariam por colocar em risco a coexistência entre liberdades distintas e até mesmo a manutenção da ordem social.

Portanto, fundamentando-se na supremacia geral<sup>23</sup> que exerce sobre todos os indivíduos, bens e atividades exercidos em seu território, o Estado pode opor condicionamentos e restrições às liberdades gozadas pelos administrados, desde que a atuação administrativa tenha como motivo a promoção do interesse público. A polícia administrativa deve ser adequada e proporcional aos fins a que se propõe, não podendo exceder a medida necessária ao caso concreto.

Como destacado anteriormente, o CTN conceituou, no *caput* do seu art. 78<sup>24</sup>, o poder de polícia legitimador das taxas, exigindo, por óbvio, a regularidade da atividade administrativa, ou seja, a observância à competência constitucional ou legalmente prevista e aos princípios da legalidade e do devido processo legal (art. 78, parágrafo único<sup>25</sup>). O dispositivo deixa

---

23. MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895. v. 1. (Systematisches Handbuch der deutschen Rechtswissenschaft, 6), p. 105–106. Sobre o tema, valem, também, as palavras de JORGE MIRANDA: “ (...) o Estado não existe em si ou por si; existe para resolver problemas da sociedade, quotidianamente; existe para garantir segurança, fazer justiça, promover a comunicação entre os homens, dar-lhes paz e bem-estar e progresso. É um poder de decisão no momento presente, de escolher entre as opções diversas, de praticar os atos pelos quais satisfaz pretensões generalizadas ou individualizadas das pessoas e dos grupos. É autoridade e é serviço” (MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 113). E arremeta o autor português, afirmando que “no interior das suas fronteiras, o Estado exerce em plenitude o seu poder” (p, 126).

24. CTN, art. 78, *caput*: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

25. CTN, art. 78, parágrafo único: “Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

claro que os atos normativos em geral, desde os regulamentos, com alto teor de abstração, com vistas à aplicação das leis, até as portarias, não se prestam a embasar taxas de polícia. Somente atos referidos aos contribuintes específicos e divisíveis ostentam a força jurídica capaz de desencadear a relação jurídico-tributária.

Essa é a opinião de Barros Carvalho<sup>26</sup>, que, atento à referibilidade direta caracterizadora das taxas, afasta a possibilidade de exação derivada de atos de polícia desprovidos de especificidade e divisibilidade, ressaltando que essas duas notas não se restringem às taxas de serviços. Ademais, o autor traz à tona o princípio da retributividade, o qual impõe a delimitação dos custos da atividade estatal provocada pelo contribuinte, de modo que não é possível a exigência do tributo na hipótese de despesa não individualizável. Decerto, as despesas geradas pelo controle e fiscalização devem ser “remuneradas pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas ‘de polícia’”<sup>27</sup>.

Por óbvio, essas considerações se estribam no caráter sinalagmático das taxas, do qual decorrem, segundo Misabel Abreu Machado Derzi<sup>28</sup>, três consequências: (i) a hipótese das taxas configura uma atuação do Estado - realizada em razão do interesse público - que se refere diretamente ao contribuinte; (ii) a norma legal somente poderá eleger como sujeito ativo, a mesma pessoa estatal que realiza o serviço ou exerce o poder de polícia (para os quais é competente) e, como contribuinte, a pessoa que se beneficiou do serviço ou que sofreu a ação do Estado no exercício do poder de polícia; e (iii) a base

---

discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.

26. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 791.

27. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 157.

28. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 542 - 543.

de cálculo das taxas deve mensurar o custo da atuação do Estado, proporcionalmente a cada obrigado.

A última consequência apontada pela autora - relação de parametrização entre custo da atividade estatal e base de cálculo da taxa - é tema envolto em incertezas, especialmente no que tange o grau de proximidade entre o valor do tributo e o dispêndio do Poder Público. Por isso, cumpre descortinar a matéria, elucidando, de início, a função desempenhada pela base impositiva na norma jurídico-tributária.

## **2.2 A relação de congruência entre a base de cálculo do tributo e o aspecto material da hipótese de incidência.**

Em termos de teoria geral, a taxa pode ser definida como o tributo cuja hipótese de incidência seja uma atividade pública diretamente referida ao sujeito passivo. As exigências do conceito de taxa vão além do conteúdo da hipótese de incidência, a qual poderia ser manipulada pelo legislador, a fim de subverter a classificação das espécies tributárias<sup>29</sup>. É imprescindível também que a base de cálculo guarde coerência com o fato gerador da obrigação tributária. Entende-

---

29. Sobre a profusão de impostos disfarçados de taxa, vale o testemunho do Min. Paulo Brossard na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447, referente à taxa federal de conservação rodoviária, a qual tomava o consumo de combustíveis como um dos elementos para a mensuração do crédito tributário: “Como se sabe, sob o rótulo de ‘taxas’, muitos impostos foram cobrados entre nós. Era uma facilidade. Chamava-se de taxa um tributo e cobrava-se, em verdade, um imposto, e não um imposto de competência da entidade tributante, porque aí seria apenas uma elevação do imposto possivelmente com destinação especial. Mas, normalmente, o tributo cobrado sob o nome de taxa, era imposto de competência alheia e, portanto, constituía uma fraude à discriminação de rendas. Isto foi utilizado largamente, tanto que há não sei quantos acórdãos que dizem que o ‘nomen iuris’ não define a natureza do tributo. E esta experiência foi tão larga, entre nós, que o Código Tributário, ao dispor, no art. 4º, sobre a natureza jurídica do tributo, chegou a dizer que a denominação e demais características formais adotadas pela lei seriam irrelevantes para qualificar ‘a natureza jurídica específica do tributo’. Esta norma não é gratuita, não foi enunciada por acaso, mas visou a coibir uma prática abusiva, largamente adotada entre nós desde muito tempo” (BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 05.06.1991, DJ 05.03.1993).

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

-se que base de cálculo constitui a perspectiva dimensível da materialidade da hipótese de incidência, a qual já carrega em si os critérios para o seu dimensionamento no momento de aplicação da regra<sup>30</sup>.

Em outras palavras, a função da base de cálculo é verter para a linguagem financeira o fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária<sup>31</sup>, o que contribui tanto para a operação determinadora do crédito tributário quanto para apurar a consistência do critério material do antecedente normativo. De fato, por meio dos critérios para a quantificação financeira do fato tributário que compõem a base imponible<sup>32</sup>, é possível desvelar a real materialidade do tributo, de tal forma que, na dissonância entre a descrição do fato e a base de cálculo, dá-se prevalência à espécie tributária revelada pela última<sup>33</sup>.

---

30. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 109.

31. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 400.

32. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51.

33. Pela necessária coerência entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 65-67; SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, v. 11, p. 17-32, 1970. p. 16; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A base de cálculo dos tributos e demais fatores de quantificação da prestação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Base de cálculo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 247-284. p. 262-264; BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 91; MELO, José Eduardo Soares de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Base de cálculo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 173-208. p. 185-186; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Base de cálculo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 209-246. p. 214-226; CANTO, Gilberto Ulhôa; MURGEL, Ricardo Paranhos; VILLELA, Carlos Rocha. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Base de cálculo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 285-312. p. 288-291; BALERA, Wagner. Base de cálculo dos tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Base de cálculo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 357-382. p. 357-361; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 226; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador de obrigação*

Em diferentes oportunidades, o Supremo Tribunal Federal já se utilizou da relação de pertinência entre o fato gerador e a base de cálculo para definir a real natureza jurídica específica de um tributo. Mencione-se, por exemplo, a controvérsia envolvendo as taxas municipais para a conservação de estradas<sup>34</sup>, cujo crédito era apurado por meio do número e do valor dos hectares das propriedades rurais. Em que pese as leis municipais elegerem como hipótese de incidência o serviço de manutenção das vias públicas, e a despeito de muitas vezes mencionarem o custo da atividade pública como a base impositiva da obrigação tributária, a realidade denunciava que o tributo era calculado com base no valor do imóvel rural, índice de capacidade contributiva próprio aos impostos. A confirmar – e agravar – a impropriedade da base adotada, o Imposto Territorial Rural, de competência federal, já é apurado com vistas ao valor do imóvel.

Antes da Constituição de 1988, o Supremo já rechaçava as exações falsamente denominadas de taxas. Ao analisar a taxa de conservação de estradas do Município de Olímpia no Recurso Extraordinário nº 77.181/SP<sup>35</sup>, o Min. Bilac Pinto destacou que “a taxa arrecadada deixou de se revestir da idéia de contraprestação do serviço público”, pois “o que está sendo remunerado é a propriedade territorial rural sobre a qual já incide Imposto previsto no art. 21, III, da Constituição”. Tratava-se, portanto, de imposto disfarçado de taxa – uma vez que

---

*tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971; CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176–179; VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Reflexões sobre o conceito de base. *Revista de Direito Tributário*, v. 3, n. 7/8, p. 9–21, 1979. p. 13.

34. Sobre o tema das taxas para conservação de estradas municipais, Cf. SILVA, Edgard Neves da. Taxa de conservação de estradas municipais. *Revista de Direito Tributário*, v. 7, n. 23–24, p. 211–233, jun. 1983. p. 211–233; SOUSA, Rubens Gomes de. Taxa municipal de conservação de estradas de rodagem - inconstitucionalidade - distinção entre taxa e imposto. *Revista de Direito Administrativo*, v. 55, p. 389–400, mar. 1959. p. 389–400; ATALIBA, Geraldo. Taxa municipal de conservação de estradas. *Revista de Direito Tributário*, v. 9, n. 32, p. 214–216, jun. 1985, p. 214–216.

35. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 77.181/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, julgamento em 04.09.1974, DJ 04.04.1975.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

seu aspecto quantitativo mensurava a capacidade contributiva do proprietário do imóvel – e que ainda implicava a invasão de competência privativa da União, conforme o art. 21, III, da Constituição da República de 1967, com as alterações da Emenda Constitucional nº 01/69 (atualmente a competência está prevista no art. 153, VI, da Constituição da República).

A consolidação da matéria levou à edição da Súmula STF nº 595, segundo a qual “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”<sup>36</sup>. A orientação foi reiterada em diversos julgados prolatados sob a égide da Constituição de 1988, dentre os quais vale mencionar os RREE 116.119/SP, 121.617/SP e 259.889/SC<sup>37</sup>, nos quais os Municípios de Sertãozinho, Votuporanga e Araçatuba, respectivamente, se valeram da área e/ou valor do imóvel para calcular taxa para a conservação de estradas. Como destacado no RE nº 259.889/SC, tem-se que “base de cálculo dessa ordem é inerente a imposto, e não taxa por serviços específicos e divisíveis postos à disposição de seus contribuintes”.

A vinculação do aspecto material da hipótese de incidência aos demais critérios da norma tributária também foi objeto de investigação na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447<sup>38</sup>, na qual se discutia a validade da Taxa de Conservação Rodoviária, instituída pela União por meio da Lei nº 8.155/90. De acordo com o art. 1º do diploma legal, o tributo era devido “pela utilização, efetiva ou potencial, do serviço público de conservação das rodovias federais, seus acessos e interseções

36. BRASIL. STF, Tribunal Pleno, Súmula nº 595, aprovação em 15.12.1976, DJ 03.01.1977.

37. BRASIL, STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 116.119/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. para o acórdão Min. Celso de Mello, julgamento em 10.11.1992, DJ 24.03.1995; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 121.617/SP, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 22.02.1996, DJ 06.10.2000; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 259.889/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 07.03.2002, DJ 19.04.2002.

38. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 05.06.1991, DJ 05.03.1993.



com as vias públicas terrestres sob qualquer jurisdição”, sendo o rateio do custo da atividade estatal calculado “proporcionalmente ao desgaste e uso de capacidade médios relativos à circulação dos veículos [...] e à quilometragem média anual percorrida” (art. 2º, *caput*).

Ocorre que o tributo incidia, na realidade, no consumo de combustíveis, ficando, o distribuidor, inclusive, responsável pelo recolhimento (Lei nº 8.155/90, art. 4º). Tal peculiaridade sustentou a arguição de inconstitucionalidade do tributo. Levando em consideração que a aquisição de combustíveis era condição necessária para a incidência do tributo, onerava-se, na realidade, a aquisição dessa mercadoria<sup>39</sup>, o que é inequivocamente índice de capacidade contributiva. Como afirma o Min. Sepúlveda Pertence: “por mais que se queira dizer que se trata apenas do momento do pagamento, não consigo ultrapassar a evidência de que, se não se der a operação de venda, [...] o que não surge é a própria obrigação *ex lege* de efetivar o pagamento”. Nos termos do voto do Relator, o qual foi acompanhado pela maioria do Pleno<sup>40</sup>, “encarado o tributo como

39. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa. Doutrina, prática e jurisprudência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 99.

40. Restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, que entenderam ser divisível e específico o serviço de conservação de rodovias, bem como adequado o método de rateio do custo da atividade estatal, não subvertendo a sua natureza enquanto “taxa”. Em que pese a dissidência do Min. Velloso, vale a pena transcrever trecho de seu voto, no qual sintetiza o estado da doutrina a respeito da relação entre fato gerador e base de cálculo: “A base de cálculo, ou base impositiva, segundo AIRES BARRETO, que cuidou do tema com rigor científico, na esteira da lição de Geraldo Ataliba (‘Hipótese de Incidência Trib.’, Ed. R.T., 1973, págs. 113 e ss.), é o atributo mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, ou ‘o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário’, ou, em palavras outras, é o padrão que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário (AIRES BARRETO, ‘Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais’, Ed. Ver. Dos Tribs, 1987, pág. 38). Consistindo a base de cálculo, ou a base impositiva, no padrão ou critério quantitativo da consistência material da hipótese de incidência, há de ser ela adequada a esta. Por isso se diz que a base de cálculo caracteriza o tributo, se vinculado ou não vinculado - classificação jurídica do tributo devida ao labor científico de GERALDO ATALIBA e que distingue os tributos em duas espécies, fazendo-o com base no critério jurídico do aspecto material do fato gerador, que Geraldo Ataliba denomina de hipótese de incidência (Geraldo Ataliba, ‘Hipótese de Incidência Tributária’, Ed. Rev. Dos Tribs., 1973, pág. 141). Dizíamos que a



## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

taxa, verifica-se que o fato gerador não guarda adequação suficiente com o custo e o proveito da atividade estatal realizada”, culminando na declaração de inconstitucionalidade das normas veiculadas na Lei nº 8.155/90.

Algumas ressalvas se impõem ao se retornar ao regime jurídico das taxas. A caracterização da base de cálculo como perspectiva mensurável ou parâmetro mensurador do fato tributário é especialmente útil no que concerne aos tributos não vinculados, cuja materialidade se traduz em um fato signo presuntivo de riqueza, o qual facilmente pode ser quantificado financeiramente pelo critério inserto no consequente da norma tributária. No entanto, tal singeleza não se repete nos tributos vinculados, sobretudo nas taxas. Em primeiro lugar, defronta-se com os desafios na mensuração do fato tributável das taxas, que, diferentemente dos impostos, não é um evento qualificado por sua natureza econômica, mas sim uma atividade estatal específica e divisível. Avaliar o custo exato da atuação do Poder Público é, no geral, uma complexa empreitada, de modo que o legislador se vale, especialmente, de presunções a respeito da quantificação em cifras da prestação estatal.

Leviano seria olvidar, ainda, que parcela considerável das taxas adota o modelo fixo de tributo, o que implica a predeterminação dos valores a serem cobrados do contribuinte. Apesar da discordância de algumas vozes na doutrina, não há, nessas hipóteses, base de cálculo ou alíquota, visto que

---

base de cálculo caracteriza a espécie tributária, se vinculado (taxas e contribuições) e não vinculadas (impostos). É que, se a base de cálculo, ou base impositiva, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados, o valor da consistência material da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não uma atuação estatal; de outro lado, nos tributos vinculados a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal. Confira-se, no ponto, as lições de AIRES BARRETO (Ob.cit, págs. 28-29) e ALFREDO BECKER, este a dizer que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto’ e que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa’ (ALFREDO AUGUSTO BECKER, ‘Teoria Geral do Direito Tributário’, Saraiva, 1972, pág. 345)”.

desnecessária é qualquer operação para a quantificação do tributo devido, já tabelado legislativamente. Portanto, dada a inexistência da base imponible para essas exações, questiona-se a pertinência das considerações acima expendidas a respeito da relação entre esse instrumento jurídico-tributário e o aspecto material da hipótese de incidência.

De todo modo, a generalidade dos autores se satisfaz com a conclusão de que o custo da atividade pública traduz a base de cálculo das taxas, por ser a perspectiva financeira da atividade pública inscrita na hipótese de incidência. É essa orientação que segue grande parte da literatura nacional<sup>41</sup>. Outros autores optam por indicar, genericamente, que a base imponible das taxas traduz um índice inerente à hipótese de

---

41. Segundo Carrazza, “Em nome da segurança jurídica não podemos aceitar que, só porque a pessoa política realizou uma atuação estatal, está autorizada a cobrar uma taxa no valor que quiser e de quem quiser. Muito menos se nem efetivou a atuação estatal. Pelo contrário, só poderá exigir taxa daquela pessoa estatal e desde que o tributo tenha por base de cálculo o custo da atuação (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 617). Para Aires Barreto, “a base de cálculo das taxas é unicamente o valor da atuação do Estado que a justifica. Custo efetivo, estimado, presumido, social, são espécies do valor eleito para a atividade e não bases diversas” (BARRETO, *Base...*, 1998, p. 91). Em artigo sobre a taxa municipal de conservação de estradas, Ataliba aponta que “tecnicamente é incorreto e impróprio atribuir à área, em caso de taxas, a designação de base tributável, na advertência de Aires Barreto. A rigor, a base é o custo do serviço. É que a base é medida da hipótese de incidência. É, como diz Amírcio Falcão, o lado econômico do fato imponible. É dimensão de seu aspecto material, como ensina Paulo Barros Carvalho” (ATALIBA, *Taxa municipal ...*, 1985. p. 215). Para Becker, “exemplo da aferição de natureza jurídica de tributo – em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa” (BECKER, *Teoria...*, 2010, p. 408). Em estudo conjunto, Coêlho e Derzi reconhecem que “a base de cálculo das taxas é extraída do custo suportado pelo Estado por medida certa ou à forfait, segundo os princípios da moralidade, proporcionalidade, modicidade, eficiência e razoabilidade” (DERZI; COÊLHO; MOREIRA, *Direito...* 2012, p. 63). Vale mencionar ainda os estudos de MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. Taxa - Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 51, p. 191–193, mar. 1990. p. 191–192; MARQUES JÚNIOR, Álvaro de Azevedo. Taxa de publicidade - base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, v. 10, n. 35, p. 276–279, mar. 1986. p. 276–279; CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de melhoria e taxas no direito brasileiro*. São Paulo: J. de Oliveira, 1999. p. 179–188; BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas: limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 124–130.

incidência, que revele a intensidade e a extensão da atividade estatal<sup>42</sup>. O cotejo dos julgados do STF também aponta para a tendência de se reconhecer no custo a dimensão financeira da hipótese de incidência das taxas<sup>43</sup>, muito embora os mais variados critérios para a apuração desse dispêndio tenham recebido o beneplácito da Corte Suprema, inclusive aqueles atinentes à capacidade econômica do sujeito passivo.

### **2.3 O princípio da cobertura de custos como limite superior à cobrança de taxas**

As taxas devem se aproximar, na maior medida possível, dos valores despendidos pelo Poder Público na prestação do serviço público ou na materialização do poder de polícia. De fato, esses tributos tornam-se tendencialmente inconstitucionais na medida em que se afastam do custo da atividade estatal, rompendo as barreiras impostas pelo princípio de vedação à confiscatoriedade e pela razoabilidade. A equivalência entre o crédito tributário e o dispêndio público é nota característica do regime das taxas, confirmada amplamente pela teoria nacional e internacional.

---

42. Cf. MORAES, *Doutrina...*, 2007, p. 223 et seq.; BRITO, Edvaldo. Taxas em razão do exercício do poder de polícia. *Revista de Direito Tributário*, v. 3, n. 7/8, p. 232-258, jun. 1979. p. 249-251; OLIVEIRA, *Base...*, 1982, p. 224-225; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 62-63; JANCZESKI, Célio Armando. *Taxas: doutrina e jurisprudência*. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 62-63.

43. Indica-se, por ilustração, os seguintes julgados: BRASIL, STF, Segunda Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 906.257/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 03.03.2016, DJe 07.04.2016; BRASIL, STF, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 896.740/MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 29.09.2015, DJ 15.10.2015; BRASIL, STF, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 856.185/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 04.08.2015, DJ 23.09.2015; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 12.08.1999, DJ 05.04.2002; BRASIL, STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 196.465/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 12.08.1997, DJ 26.09.1997.

Schoueri<sup>44</sup>, aludindo à situação atual da doutrina alemã, traz a debate o princípio da cobertura de custos (*Kosten-deckungsprinzip*), opera como uma norma impositiva de um limite máximo para a oneração tributária, vedando a instituição de taxas que superem a despesa estatal com a execução da atividade inscrita na hipótese de incidência. É, assim, uma interdição à superação dos custos (*Kostenüberschreitungsverbot*)<sup>45</sup>, em razão da qual o legislador deve levar em consideração os custos previsíveis quando da estipulação dos critérios quantitativos da taxa<sup>46</sup>. Ao fincar o custo como termo superior do tributo, a norma “determina o nível máximo da obrigação particular de financiamento dentro do campo de responsabilidade tributária baseada nas despesas públicas”<sup>47</sup>. Vale salientar que a estimativa dos custos é, até certo grau, flexível: não é possível sustentar a nulidade da taxa por qualquer desvio em relação à analisada proibição, devendo haver tolerância diante dos inevitáveis erros de previsão. Com base na experiência dos estados alemães, Arndt Schmehl lança luz sobre a jurisprudência do Superior Tribunal Administrativo (*Oberverwaltungsgericht*) da Renânia do Norte-Vestfália, que admite o limite de 3% para eventuais superávits na arrecadação de taxas<sup>48</sup>.

A concepção de que o custo é um limite superior para a tributação é íntima da rejeição ao lucro no regime das taxas. Com efeito, “não previne lucros oriundos de equívocos de prognóstico ou de desvios em casos isolados, mas proíbe

---

44. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 459 - 464.

45. Cf. WILKE, Dieter. *Gebührenrecht und Grundgesetz: ein Beitrag zum allgemeinen Abgabenrecht*. München: C. H. Beck, 1973, p. 292 et seq.

46. VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 188.

47. SCHMEHL, Arndt. *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 165.

48. SCHMEHL, Arndt. *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 169.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

o uso das taxas com o propósito de gerar receita<sup>49</sup>. De fato, a busca de superávits é incompatível com o fim compensatório das taxas, porquanto os contribuintes dessa espécie tributária não podem ser convocados para o custeio de atividades gerais do Estado, colocando-os em situação de desigualdade com o restante da sociedade<sup>50</sup>. Analisada a questão sob o prisma do princípio da cobertura de custos, é preciso ir além da finalidade que informa a previsão dos critérios quantitativos da taxa, pois, mesmo quando acidentalmente gerado, o superávit rotineiro e excessivo coloca em xeque a validade da taxa.

A interdição à superação dos custos é, corriqueiramente, sustentada pelo STF, o qual exige que a taxa se mantenha dentro dos limites do custo da atividade pública. Em algumas decisões, concluiu-se que a imposição tributária superior ao custo da atividade estatal representaria ofensa ao princípio do não confisco<sup>51</sup>. Ao que parece, é uma tentativa da Corte de dar assento constitucional ao princípio da cobertura de custos, mediante a especialização da norma do art. 150, IV, da Constituição da República no regime das taxas. Todavia, cuida-se de um esforço supérfluo e equivocado. É desnecessário, porque o princípio da cobertura de custos pode ser extraído da isonomia tributária, dado que os contribuintes da taxa não podem ser chamados a contribuir financeiramente além da função compensatória do tributo, de forma a custear atividades estatais com as quais não tenham uma relação especial. De fato, em um sistema que se baseia, fortemente, no critério de custo, a interdição à superação destes é um corolário lógico das escolhas prévias do legislador. Em adição, a identificação do *Kostenüberschreitungsverbot* com a vedação à tributação com efeitos confiscatórios descaracteriza esta norma constitucio-

49. KIRCHHOF, Ferdinand. *Die Höhe der Gebühr. Grundlagen der Gebührenmessung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981, p. 99.

50. TORRES, Júnio Malta. *Imposto e Taxa: alguns pressupostos do Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: LTr, 1972. p. 83.

51. Cf., por exemplo, BRASIL, STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 239.397/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 21.03.2000, DJ 28.04.2000.

nal. Concede-se que ambos os comandos se fundamentam na proibição ao excesso (Übermaßverbot)<sup>52</sup>, manifestação mais tradicional do princípio da proporcionalidade, especialmente no Tribunal Constitucional Alemão<sup>53</sup>.

No entanto, os seus âmbitos de aplicação não são idênticos, uma vez que a interdição à tributação confiscatória visa a impedir a violação ao direito de propriedade, em razão de uma carga tributária (isolada ou global) imoderada. O art. 150, IV, da Constituição será aplicado “quando da imposição tributária decorrer substancialmente redução do patrimônio ou da renda”<sup>54</sup>, o que não se confunde com a hipótese de incidência do princípio de cobertura de custos: a arrecadação superior ao volume gasto pelo Poder Público para a manutenção e execução da atividade estatal tributada. Por certo, haverá (e, de fato, há) situações em que a taxa não colocará em risco o direito de propriedade do sujeito passivo, podendo ser graduada em patamar não muito elevado, mas o volume arrecadado acabe por infringir a interdição à superação dos custos.

Importante precedente para compreender o raciocínio da Corte no que tange à aplicabilidade do princípio da equivalência ao regime das taxas é a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/MG<sup>55</sup>, na qual era discutida a validade de norma da legislação mineira que instituía taxa de expediente a ser cobrada de empresas seguradoras, por ocasião da emissão da guia de recolhimento do seguro DPVAT. A ADI se arrimava no desequilíbrio entre o custo do

---

52. Sobre as implicações da proibição ao excesso na mensuração das taxas, Cf. KIRCHHOFF, Ferdinand. *Die Höhe der Gebühr: Grundlagen der Gebührenbemessung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981, p. 54-57.

53. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, v. 91, n. 798, p. 23-50, 2002. p. 26-27.

54. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 330.

55. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02.04.2003, DJ 20.04.2006.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

serviço prestado pelo estado de Minas Gerais e o valor da taxa de expediente cobrada, bem como no efeito confiscatório da imposição tributária estadual, a qual sobrepujava, em determinados casos, a receita das seguradoras com o DPVAT.

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

[...] as taxas, quando instituídas como contraprestação a uma determinada atuação estatal referível ao contribuinte, submetem-se a um limite – que se revela insuperável –, cuja definição se pauta pelo custo dessa mesma atividade estatal, sob pena de descaracterização da própria legitimidade jurídico-constitucional dessa especial modalidade de tributo. (...) Cabe ressaltar que esse entendimento reflete-se na orientação jurisprudencial firmada por esta Suprema Corte, cujo magistério, no tema, sustenta a necessidade de existir, entre os custos da atividade estatal, de um lado, e o valor da taxa, de outro, uma relação de “equivalência razoável” (RTJ 172/778, Rel. Min. FRANCISCO REZEK – RTJ 175/35-36, Rel. Min. CARLOS VELLOSO).

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

A mesma matéria é recorrentemente discutida em ações a respeito da constitucionalidade de taxas judiciárias. Nesse sentido, o Supremo julgou inconstitucional lei carioca que majorava taxa judiciária em mais de 827%<sup>56</sup>, haja vista que: (i) o montante exigido restringiria, absurdamente, o acesso à Justiça, especialmente para as camadas mais pobres da população; e (ii) o tributo em questão não poderia ser fixado de maneira arbitrária, devendo levar em consideração o custo do serviço prestado. No que toca ao segundo fundamento, o Min. Moreira Alves trouxe à luz a equivalência que deve conectar o valor da taxa e a despesa arcada pelo Poder Público:

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

De fato, na ausência de um limite legal máximo, a taxa judiciária, calculada com base no valor da causa, pode atingir patamares irrazoáveis, inviabilizando o exercício do direito de ação. Em caso envolvendo a taxa judiciária do estado de Minas Gerais<sup>57</sup>, o Min. Carlos Velloso entendeu, com base na Rep. Nº 1.077/RJ, que “impossibilitado de fixar o limite que estabeleceria a equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou o proveito do contribuinte” deveria ser deferida a medida cautelar pleiteada, para a suspensão dos

---

56. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Representação nº 1.077/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 28.03.1984, DJ 28.09.1984.

57. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.772/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 15.04.1998, DJ 08.09.2000.



dispositivos da lei mineira. Por isso, a lei de regência deverá, segundo diversos outros julgados do STF<sup>58</sup>, fixar o teto para a exação, atentando-se, ainda, para a correlação entre o tributo apurado e o custo do serviço jurisdicional prestado.

### **3. A inconstitucionalidade da TFI e da TFF**

#### **3.1 Resenha legislativa das taxas de fiscalização da ANATEL.**

##### **3.1.1 Taxa de Fiscalização de Instalação.**

A Taxa de Fiscalização de Instalação - TFI foi instituída pelo art. 6º, § 1º, da Lei nº 5.070/66, sendo devida “pelas

---

58. Cf. BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.826/GO, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12.05.2010, DJe 20.08.2010; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.124/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 11.11.2004, DJe 19.12.2004 ; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.665/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 09.10.2003, DJ 26.09.2004; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.889/AM, Rel. Min. Nelson Jobim, julgamento em 03.11.1999, DJ 14.11.2002; BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.926/PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 19.04.1999, DJ 10.09.1999. Vale apontar, entretanto, a posição do Min. Ilmar Galvão, para quem a ausência de um teto para a cobrança de taxas judiciárias é indício insuficiente da quebra do princípio da cobertura de custos: “Não obstante tenha razão a agravante quanto à omissão do despacho agravado relativamente ao primeiro fundamento acima exposto, o certo, entretanto, é que o aludido precedente, ao concluir pela inconstitucionalidade de lei que estipulou a taxa judiciária de 2%, a ser calculada, de maneira uniforme, sobre o valor da causa, instituída pela malsinada lei do Estado do Rio de Janeiro, não tem aplicação ao caso sob exame, em que o referido tributo foi temperado pelo princípio da progressividade, estipulado que foi à taxa de apenas 1% (um por cento) até determinado valor, reduzida, daí em diante, para 0,5% (meio por cento). A simples circunstância de não haver estipulado um teto-limite não constitui razão suficiente para que se tenha afrontado o princípio do livre acesso ao Poder Judiciário, temperada que já se acha a norma, como se viu, pelo princípio da progressividade, ausente no precedente invocado” (BRASIL, STF, Primeira Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 170.271/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 10.10.1995, DJ 01.12.1995).

concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, no momento da emissão do certificado de licença para o funcionamento das estações”. Os valores a serem cobrados estão fixados no Anexo I do referido diploma legal (art. 7º), variando de R\$ 26,83 (vinte e seis reais e oitenta e três centavos) a R\$ 34.065,00 (trinta e quatro mil e sessenta e cinco reais), de acordo com a modalidade de estação licenciada. Como aludido anteriormente, a arrecadação da TFI é destinada ao FISTEL, o qual é gerido pela ANATEL.

A fim de desenvolver as previsões da Lei nº 5.070/66, a ANATEL emitiu a Resolução nº 255/01, que aprovou o Regulamento para Arrecadação das Receitas do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL. Além de reproduzir as normas consubstanciadas na lei de regência, o Regulamento dispôs sobre três novas hipóteses em que será devida a TFI: (i) alteração da estação de natureza técnica que implique modificação do seu funcionamento, de acordo com a regulamentação específica de cada serviço (art. 9º, I); (ii) alteração que implique o enquadramento da estação em nova faixa de tributação (art. 9º, II); e (iii) renovação da validade da licença, que acarrete a expedição de nova licença (art. 9º, III). A última hipótese é causa de numerosos dissídios, porquanto consubstancia inovação no fato imponível à minguada de previsão legal<sup>59</sup>.

### **3.1.2 Taxa de Fiscalização de Funcionamento.**

A Taxa de Fiscalização de Funcionamento - TFF foi instituída pelo art. 6º, § 2º, da Lei nº 5.070/66, sendo devida “pelas

---

59. Cf. MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. “O Fistel e a Taxa de Fiscalização de Instalação - Ilegalidade de sua exigência pela mera prorrogação/renovação da licença de operação das estações telefônicas”. In: CORREIA, Armênio Lopes; RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; MOREIRA, André Mendes (org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 384 - 407.

concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, anualmente, pela fiscalização do funcionamento das estações”. O tributo deverá ser pago até o dia 31 de março de cada ano (art. 8º, *caput*), sendo exigidos, na eventualidade de atraso no pagamento, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês (art. 8º, § 1º). Transcorridos sessenta dias do vencimento (art. 8º, § 2º), caducará a concessão, permissão ou autorização relativa ao tributo devido.

O valor da TFF corresponde, atualmente, a 33% (trinta e três por cento) do montante exigido a título de TFI (art. 8º, *caput*). Anteriormente às alterações perpetradas pela Lei nº 12.485/11, o percentual consistia em 45% da TFI. A redução da alíquota se deve à inclusão de novo núcleo na hipótese de incidência da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE<sup>60</sup>, que passou a ser devida, também, pelas operadoras de telecomunicações (art. 33, III, c/c art. 32, II, ambos da MP nº 2.228-1/01). Desse modo, a diminuição dos valores cobrados a título de TFF foi correlata à instituição da CONDECINE-Comunicação, motivando questionamentos a respeito da real necessidade do montante arrecadado pela referida taxa, uma vez que tamanha perda de receita deveria ter impactado demasiadamente a fiscalização da ANATEL.

### **3.2 A irrazoável desproporção entre o produto da arrecadação das taxas de fiscalização do serviço de telecomunicações e os custos da atividade de polícia exercida pela ANATEL.**

A TFI e a TFF se justificam pela competência fiscalizatória exercida pela ANATEL sobre os serviços de telecomunicações,

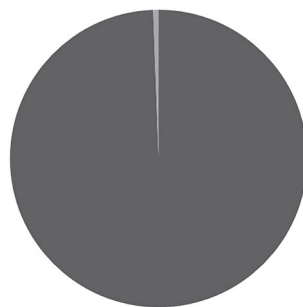
---

60. Cf. MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. “Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE”. In: LIMA, Maurício Rodriguez ; *et alli* (org.). *Tributação em Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 35 - 60.

prestando-se para o ressarcimento dos custos incorridos pela Agência no desempenho do poder de polícia. No entanto, a realidade financeira do FISTEL comprova que as referidas taxas sempre foram demasiadamente superavitárias, extrapolando, ano após ano, o total de despesas no orçamento da Agência. Nesse sentido, constata-se a confiscatoriedade desses tributos, haja vista a quebra da relação de razoável equivalência entre o montante arrecadado e a despesa arcada pelo Poder Público.

De acordo com o Relatório Anual - 2015 da ANATEL<sup>61</sup>, o produto da arrecadação das taxas de fiscalização totalizou R\$ 3.038.860.000,00. Conforme a discriminação das despesas correntes da Agência, o dispêndio com “Fiscalização” se limitou a aproximadamente 18 milhões de reais. Logo, o montante arrecadado com a TFI e com a TFF é 16.900% (catorze mil e cem por cento) superior ao custo do exercício do poder de polícia pela ANATEL. É evidente a confiscatoriedade dessas exações. A representação gráfica abaixo contribui para compreender tamanha desproporcionalidade:

**Arrecadação das Taxas x Custo da Fiscalização  
(2015)**



**Figura 1 - Arrecadação com taxas de fiscalização da ANATEL x Custo da Fiscalização.**

**Fonte: ANATEL - Relatório Anual - 2015.**

61. ANATEL. Relatório Anual - 2015. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=342736&assuntoPublicacao=null&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=342736.pdf>. Acesso em 10.10.2017.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A circunferência representa o valor arrecadado com as taxas de fiscalização do serviço de telecomunicações, ao passo que a estreita faixa mais clara equivale à despesa da ANATEL com o exercício do poder de polícia que fundamenta os referidos tributos. A única conclusão que se pode alcançar a partir dessas informações é que a TFI e a TFF não foram fixadas com vistas ao custo da atividade estatal, e sim para aumentar as receitas do FISTEL (e do Tesouro Nacional, com a aprovação da EC nº 93/2016). Diante do mercado propósito arrecadatório desses dois tributos, é natural questionar, inclusive, a classificação lhes atribuída no que tange às espécies tributárias.

É irrisória a despesa da Agência com fiscalização quando cotejada com os valores auferidos com as taxas de fiscalização. A absurda arrecadação derivada da TFI e da TFF dá ensejo ainda a outras extravagantes comparações. Caso as taxas tivessem a função de cobrir todas as despesas empenhadas pela ANATEL, o que não é a realidade, ainda assim esses tributos seriam irrazoavelmente superavitários. Na execução do orçamento da Agência, foram empenhados, em 2015, R\$ 449.781.267,99. Portanto, a receita da Agência com as taxas de fiscalização ainda é 675% maior do que o total de despesas empenhadas em seu orçamento, incluindo, obviamente, despesas de pessoal e encargos sociais.

Importante registrar que a situação não se deve a uma arrecadação recorde em 2015. Ao contrário, houve retração no volume de receitas advindas da cobrança das taxas de fiscalização em relação a 2012 e 2011. Nos últimos anos, os superávits se acumularam, sendo marcante a desproporção entre as grandezas:

<b>ARRECADAÇÃO E DESPESA COM FISCALIZAÇÃO ANATEL</b>								
<b>Em milhões de R\$</b>								
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Produto da Arrecadação (TFI e TFF)	2.652,5	3.066,0	3.712,2	3.095,45	2.895,57	2.759,40	3.038,86	1.829,35 <sup>62</sup>
Despesa da ANATEL com fiscalização	30,2	28,8	24,4	27,0	20,5	21,84	17,9	16,56

**Tabela 1 - Arrecadação (TFI e TFF) e despesas com fiscalização nos últimos cinco anos. Fonte: ANATEL, Relatórios Anuais 2009<sup>63</sup>, 2010<sup>64</sup>, 2011<sup>65</sup>, 2012<sup>66</sup>, 2013<sup>67</sup>, 2014<sup>68</sup>, 2015<sup>69</sup> e 2016<sup>70</sup>.**

62. A queda no valor registrado de arrecadação das taxas da ANATEL em 2016 se deve à dedução de 30% do produto dos tributos, em conformidade com a desvinculação promovida pela EC nº 93/2016.

63. ANATEL. Relatório Anual - 2009. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=245429&assuntoPublicacao=Relat%F3rio%20Anual%20da%20Anatel%202009&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=245429.pdf>. Acesso em 07.10.2014.

64. ANATEL. Relatório Anual - 2010. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=260639&assuntoPublicacao=Relat%F3rio%20Anual%202010&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=260639.pdf>. Acesso em 07.10.2014.

65. ANATEL. Relatório Anual - 2011. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?null&filtro=1&documentoPath=278637.pdf>. Acesso em 07.10.2014.

66. ANATEL. Relatório Anual - 2012. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=297390&pub=original&filtro=1&documentoPath=297390.pdf>. Acesso em 07.10.2014.

67. ANATEL. Relatório Anual - 2013. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=312603&assuntoPublicacao=null&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=312603.pdf>. Acesso em 07.10.2014.

68. ANATEL. Relatório Anual - 2014. Disponível em: <https://cloud.anatel.gov.br/index.php/s/TG9MWrbCVI5vmR4#pdfviewer>. Acesso em 10.10.2017.

69. ANATEL. Relatório Anual - 2015. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=342736&assuntoPublicacao=null&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=342736.pdf>. Acesso em 10.10.2017.

70. ANATEL. Relatório Anual - 2016. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/>

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A desproporção evidenciada na tabela acima é uma afronta ao princípio da equivalência que instrui a quantificação das taxas. Decerto, o valor cobrado a título de TFI ou de TFF não guarda qualquer correlação com o custo da fiscalização realizada pela ANATEL, contribuindo, somente, para carrear vultosas divisas para os cofres da União. A confirmação dessas conclusões não se resume à diferença entre as grandezas analisadas, que salta aos olhos, mas também nas consecutivas reduções da alíquota da TFF, que, originalmente, era de 50% (cinquenta por cento), passando para 45% (quarenta e cinco por cento), tendo chegado, atualmente, a 33% (trinta e três por cento). Se houvesse real necessidade do montante cobrado a título de Taxa de Fiscalização de Funcionamento, não se admitiria tamanha diminuição do tributo.

### 4. Conclusão.

A arrecadação irrazoavelmente superavitária da TFI e da TFF enseja uma situação de onerosidade excessiva para o contribuinte, exigindo do patrimônio particular sacrifício maior do que o custo da fiscalização realizada pela ANATEL. Evidentemente, o valor cobrado em virtude das taxas de fiscalização sobre os serviços de telecomunicação não se limitou ao dispêndio realizado pela Agência com o exercício do poder de polícia. Na realidade, sequer se restringe ao total de despesas empenhadas pela entidade, superando-o em larga medida.

Desse modo, em conformidade com os precedentes do Supremo Tribunal Federal, é clara a inconstitucionalidade de ambos os tributos, haja vista a afronta ao princípio da equivalência, derivação do princípio da igualdade no regime das taxas. Embora seja deveras complexo precisar o momento em que a exação se torna inconstitucional, não se pode aceitar uma taxa que supere o custo da atividade estatal em mais

---

Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=347175&assuntoPublicacao=null&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=347175.pdf.  
Acesso em 10.10.2017.



IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

de 16.900%. O desrespeito ao princípio da equivalência está estampado nos números expressivos de arrecadação do FIS-TEL, não podendo ser convalidada essa situação, sob pena de tornar imprestáveis os critérios que instruem a quantificação das taxas no sistema tributário brasileiro.