

Hugo de Brito Machado

AS TAXAS NO DIREITO BRASILEIRO

SEPARATA

REVISTA FORENSE volume 363

As taxas no direito brasileiro

HUGO DE BRITO MACHADO

Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A taxa como espécie de tributo. 2.1. O âmbito constitucional das taxas. 2.2. Competência. 2.3. Fato gerador 2.3.1. O que é o fato gerador. 2.3.2. Fato gerador e hipótese de incidência. 2.3.3. Fato gerador e fato jurígeno. 2.3.4. O fato gerador e a criação do tributo. 2.3.5. O âmbito constitucional e o fato gerador das taxas. 2.3.6. O conceito e as características da taxa. 2.4. Distinções importantes. 2.4.1. Imposto e taxa. 2.4.2. Taxa e contribuição de melhoria. 2.4.3. Taxa e preço público. 2.5. As espécies de taxa. 2.5.1. Taxas de polícia e de serviço. 2.5.2. Taxas de polícia. 2.5.3. Taxas de serviço. 2.6. Base de cálculo. 2.6.1. Base de cálculo e fato gerador. 2.6.2. Dispositivo constitucional meramente explicitante. 2.6.3. Determinação do valor das taxas. 2.6.4. Relação entre o valor das taxas e o custo da atividade estatal. 2.6.5. Explicitações no CTN. 2.7. A taxa e os princípios constitucionais. 2.7.1. Deficiência da doutrina. 2.7.2. Legalidade. 2.7.3. Anterioridade e irretroatividade. 2.7.4. Isonomia. 2.7.5. Capacidade contributiva. 2.7.6. Não confisco. 2.8. A taxa e a imunidade recíproca. 3. Impugnação de taxas pelo Ministério Público. 3.1. Relação tributária e direitos individuais disponíveis. 3.2. Direitos individuais homogêneos. 3.2.1. Generalização indevida. 3.2.2. Distinção necessária. 3.2.3. A finalidade da defesa coletiva. 3.2.4. A jurisprudência.

1. INTRODUÇÃO

A importância das taxas como espécie de tributo, tomando-se como critério de avaliação dessa importância o valor econômico individual da exação, é deveras diminuta. Também do ponto de vista orçamentário, vale dizer, se levarmos em conta o volume de receitas produzidas pela cobrança de taxas, não se pode considerar que se trata de espécie tributária importante. Não obstante, a importância das taxas do ponto de vista da doutrina do Direito Tributário é notável, tendo-se em vista a quantidade de problemas que sua instituição e cobrança pode suscitar.

As questões suscitadas pelas taxas como espécie tributária começam com a definição da competência, em se tratando de uma federação, como é o nosso caso. Muitos afirmam que as taxas constituem

tributo de competência concorrente, mas tal afirmação há de ser entendida em termos, pois, a rigor, não é de competência concorrente que se cuida.

Outras questões concernentes às taxas dizem respeito à definição de seu âmbito constitucional, e a definição do fato gerador de cada taxa, a identificação de cada uma de suas duas espécies, a saber, as taxas cobradas em função do exercício do poder de polícia, e as taxas cobradas em razão da prestação de serviços públicos; a questão de saber o que é o *poder de polícia* e quando se pode considerar que o mesmo está sendo regularmente exercitado; a questão de saber o que se deve entender por *um serviço público específico e divisível*, e qual a distinção essencial entre o serviço e a obra pública, da qual decorre a distinção entre taxa e *contribuição de melhoria*; a questão concernente

na distinção entre a *taxa* e o *preço público*, ou *tarifa*; e ainda a questão, de magna importância, de saber se há ou não relação entre o custo dos serviços que ensejam a cobrança de taxas e o valor total da arrecadação que estas proporcionam.

Como se vê, as taxas, como espécie tributária, embora ensejem uma arrecadação relativamente pequena em comparação com a arrecadação proporcionada pelos impostos, suscitam um grande número de importantes questões cujo exame se impõe a quantos estudam Direito Tributário.

Justifica-se, pois, o presente estudo, no qual vamos apreciar as referidas questões, embora sem alimentar, é certo, a pretensão de as resolver definitivamente, até porque todas as questões a serem aqui examinadas envolvem a questão fundamental que se coloca em todos os estudos jurídicos, a saber, a questão dos conceitos, a questão da linguagem. Questão difícil porque na verdade não existem significados exatos para as palavras ou expressões de que dispomos para expressar nossas idéias, e talvez por isto mesmo os conceitos com os quais trabalhamos têm sempre utilidade muito relativa.

Seja como for, diante da validade apenas relativa de um conceito, não se pode deixar de utilizá-lo. Aliás, essa relatividade dos conceitos não se apresenta apenas ao jurista. Ela está presente em todas as áreas do conhecimento humano. Assim é que ao biólogo também se apresenta a dificuldade para distinguir um animal de um vegetal. É certo que ninguém duvida de que um animal tem determinadas características que o distinguem de um vegetal. Entretanto, se o estudo dessa distinção é aprofundado, e se chega aos microorganismos, surge a dificuldade. Existem microorganismos que apresentam características conhecidas como próprias do animal, e também outras características que são próprias do vegetal. Nem por isto, porém, se deve desprezar a classificação dos serem vivos como animais e vegetais.

Assim também, em certos casos, vamos encontrar situações concretas nas quais os elementos que nos permitem distinguir uma taxa de um imposto, ou mesmo um tri-

buto de uma exação não tributária, revelam-se insuficientes, ou mesmo totalmente imprestáveis, e isto não nos autoriza a negar a distinção entre imposto e taxa, ou entre um tributo e uma exação não tributária. Os elementos diferenciadores, e as diferenças com base neles formuladas, são úteis até certo ponto, e devem seguir sendo utilizadas na medida em que são úteis.

2. A TAXA COMO ESPÉCIE DE TRIBUTO

2.1. O âmbito constitucional das taxas

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos, ela o faz ao partilhar as competências entre a União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.

No que diz respeito às taxas, que podem ser instituídas por qualquer das pessoas jurídicas de Direito Público, a Constituição Federal também delimita a matéria fática de que se pode valer o legislador para a respectiva instituição, e o faz referindo-se à atividade estatal correspondente. Assim, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir "*taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.*"¹

Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária, o que temos denominado *o âmbito constitucional do tributo*, que é precisamente a matéria fática colocada pela Constitui-

ção Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.² Em relação às taxas, essa matéria fática é o exercício do poder de polícia, e a prestação, ou colocação ao dispor do contribuinte, de serviço público específico e divisível.

É nesse âmbito constitucional das taxas que se colhe todo o material necessário à elaboração de seu conceito, à definição de suas características e de suas espécies, além de outros elementos de grande utilidade no estudo dessa espécie tributária, como adiante se verá.

2.2. Competência

Entende-se por *competência tributária* a aptidão para instituir e cobrar tributos. Tal competência nada mais é do que o *poder de tributar*, aspecto da soberania estatal, juridicamente delimitado e eventualmente dividido.

Em país de organização federativa, como o nosso, é possível, em princípio, a atribuição de competência corrente, mas não foi esse o modelo adotado pela vigente Constituição, que preferiu atribuir competências privativas. Pelo menos assim é, indiscutivelmente, em relação aos impostos. Em relação às taxas a Constituição atribuiu competência igualmente a todas as pessoas jurídicas de Direito Público interno e por isto mesmo muitos afirmam que temos, em relação a essas duas espécies tributárias, competência comum.

Celso Ribeiro Bastos, por exemplo, depois de se reportar à partilha constitucional dos impostos, assevera que em relação à taxa "a competência outorgada pela Constituição é comum a todas as pessoas políticas."³ Entretanto, aquele eminente constitucionalista deu-se conta de que admitir tratar-se de competência comum poderia parecer admitir a possibilidade de taxas so-

brepostas, instituídas por duas ou mais entidades tributantes, tendo como hipótese de incidência o mesmo fato. Por isto mesmo cuidou de explicar:

"Restaria, ainda, a indagar-se a razão que impede a existência de taxas e contribuições de melhoria sobrepostas. Sim, a hipótese em tese seria passível de ocorrência, visto que, sendo a competência genérica, poderíamos em dado momento confrontarmos com uma taxa municipal e outra estadual, por exemplo, fundadas no poder de polícia, ou com duas contribuições de melhoria decorrentes da realização da mesma obra. Essa suposta sobreposição não é passível de verificação porque a Carta Constitucional distribui a competência para o exercício do poder de polícia, assim como para a prestação de serviços públicos. Destarte, só é regulável juridicamente a taxa cobrada com fundamento no poder de polícia próprio de que a institui. A realização de obras também resulta de certa forma partilhada pela Constituição, uma vez que deverão manter afinidade com as competências de que ela investe as diversas pessoas de direito público."⁴

É certo que, em relação à taxa, diversamente do que fez em relação aos impostos, a Constituição referiu-se genericamente ao fato que pode o legislador tomar como suporte para a incidência da regra de tributação. Isto, porém, não nos parece deva ser compreendido como atribuição de competência tributária *comum* a todos as pessoas políticas, a menos que se entenda que podem ser cobradas indistintamente por mais de uma dessas pessoas políticas, como já ocorreu no passado.

No regime da Constituição de 1946 entendeu-se que as taxas podiam ser cobradas por mais de uma pessoa política. Por isto mesmo eram consideradas tributos de competência comum, ou como nos ensinou Ru-

2 A respeito dessa limitação ao legislador, veja-se Paulo Lucena de Menezes, em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, vol. 1, pp. 38-39.

3 Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 126.

4 Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 127.

bens Gomes de Sousa. Como escreveu o pioneiro e Mestre do nosso Direito Tributário, tributos comuns, “são os que a Constituição prevê expressamente como podendo ser criados tanto pela União, como pelos Estados ou pelos Municípios, porém não em concorrência uns com os outros, isto é, sem que o tributo de uma entidade exclua o de outra”.⁵

Aliás, Gomes de Sousa, ao indicar as taxas como exemplos de tributos comuns, deixou clara a possibilidade de cobrança simultânea por mais de uma pessoa política. Em suas palavras:

“*Tributos comuns*: Finalmente, diz a Constituição, no art. 30, que tanto a União, como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ... podem ainda criar taxas e contribuições de melhoria. Estes tributos são comuns, isto é, podem ser criados e cobrados ao mesmo tempo pela União, pelo Estado, pelo Distrito Federal e pelo Município (ou Território Federal): quanto a eles, não tem aplicação o princípio da bitributação.”⁶

Tal lição do Mestre, porém, há de ser entendida em termos. A propósito do assunto já escrevemos:

Na verdade, ao Direito Tributário pertence apenas a questão de saber que a pessoa jurídica de Direito Público (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que exercita a atividade estatal (serviço, poder de polícia ou obra pública) pode instituir e cobrar o tributo respectivo. Mas não pertence ao Direito Tributário a questão de saber qual daquelas pessoas é competente para o exercício da atividade estatal a que se vincula a instituição do tributo. Essa questão situa-se no âmbito do Direito Administrativo. Mas é relevante indagar-se a respeito da validade da instituição de uma taxa, ligada a determinada atividade estatal, por parte de uma pessoa jurídica de Direito Público que não disponha de competência para o exercício daquela atividade. O Supremo Tribunal Fe-

deral tem entendido que a competência para a instituição e cobrança de taxa depende de ter a entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador (RE nº 100.033-RS, Rel.: Min. Francisco Rezek, *RTJ* nº 107, pp. 1.295/1.298).

Só a pessoa jurídica de Direito Público que exercita a atividade estatal específica pode instituir o tributo vinculado a essa atividade. A competência tributária, assim, é *privativa* do ente estatal que exercita a atividade respectiva. Indicar-se como de competência *comum* os tributos vinculados não nos parece adequado. Preferimos dizer que esses tributos são privativos de quem exerce a atividade estatal a que se ligam, sendo a competência para o exercício dessa atividade estatal matéria estranha ao Direito Tributário.⁷

2.3. Fato gerador

2.3.1. O que é o fato gerador

A expressão *fato gerador* ganhou prestígio no Brasil graças à publicação de um estudo de Jêze, financista francês, na *Revista Forense* nº 104, p. 36, e na *RDA* nº 2, p. 50, cuja leitura foi recomendada por seu tradutor, o Professor Rubens Gomes de Sousa.⁸

Segundo definição albergada pelo Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Dito com outras palavras, o fato gerador é a situação, seja uma situação de fato seja uma situação jurídica, descrita na lei instituidora do tributo e cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária respectiva.

2.3.2. Fato gerador e hipótese de incidência

Fato gerador é uma ocorrência do mundo fenomênico. Hipótese de incidência

5 Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financceiras, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1964, pp. 143-144.

6 Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financceiras, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1964, pp. 147-148.

7 Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 18ª ed., Malheiros, São Paulo, 2000, pp. 233-234.

8 Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª ed., Edições Financceiras, Rio de Janeiro, 1964, p. 73.

é simplesmente a descrição prévia, na lei, daquela ocorrência. É simples previsão legal. É apenas uma hipótese, da qual o fato gerador constitui a concretização. Isto, aliás, é ensinado pela Teoria Geral do Direito, de sorte que não constitui peculiaridade do Direito Tributário, embora no âmbito deste às vezes seja mais notória a necessidade de insistirmos na distinção.

Realmente, o fato gerador da obrigação tributária não se confunde com a hipótese de incidência. Esta é simplesmente a descrição daquele. A descrição, na lei, enquanto simples descrição, daquela situação que, se e quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária, é a *hipótese de incidência*. O fato gerador, está visto, é a sua concretização no mundo fenomênico.

Sob certo aspecto e na maioria dos textos, sejam legais, doutrinários ou manifestações da jurisprudência, as expressões *fato gerador* e *hipótese de incidência* são utilizadas indistintamente, porque a necessidade de estabelecermos a distinção só se revela quando temos de identificar o que se coloca no plano hipotético daquilo que se coloca no plano da concreção do Direito. A norma jurídica está sempre no plano hipotético. Ela alberga hipóteses. Já os fatos, a concretização daquelas hipóteses, consubstanciam os fatos jurídicos.

O fato gerador do tributo, ou da obrigação tributária como está no Código Tributário Nacional, é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, vale dizer, necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Necessária porque sem ela a obrigação não nasce, e suficiente porque basta sua concretização para que surja a obrigação tributária. A descrição dessa situação na lei, enquanto apenas descrição, denomina-se *hipótese de incidência* do tributo. A ocorrência do que na lei está descrito é que mais propriamente denomina-se o *fato gerador* do tributo. Pode-se dizer, assim, que o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência.

2.3.3. Fato gerador e fato jurígeno

Como se vê, embora essas expressões sejam utilizadas pela doutrina como algo próprio do Direito Tributário, na verdade elas são um modo de expressar o que ocorre no Direito em geral, são expressões da fenomenologia jurídica presente em todas as áreas do Direito.

O fato gerador nada mais é, portanto, do que o fato previsto em uma norma como necessário e suficiente à produção da consequência também nela prevista. O fato jurígeno, ou o denominado *fato temporal*, da Teoria Geral do Direito.

2.3.4. O fato gerador e a criação do tributo

A questão de saber em que consiste a *instituição ou criação do tributo* reside essencialmente em saber se o legislador pode atribuir a outros órgãos do Estado funções normativas no pertinente à definição de elementos essenciais da obrigação tributária.

Criar um tributo é modificar o direito vigente. É instituir norma jurídica. Assim, só tem competência para fazê-lo o órgão dotado de competência legislativa. Isto é afirmado por quase todas as constituições do mundo, como informa Victor Uckmar, arrolando os dispositivos de expressivo número de países. Segundo Uckmar, só a Constituição da URSS não estabelece o princípio da legalidade tributária.⁹

A questão essencial, porém, reside em saber se o legislador pode, ao instituir o tributo, apenas dizer, em lei, que determinado tributo é criado, deixando a cargo da Administração a tarefa de definir o núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, a base de cálculo e a alíquota do tributo, bem como indicar os elementos necessários à identificação dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

No sistema jurídico brasileiro, antes da vigente Constituição, já o princípio da legalidade estava posto de sorte que não se podia admitir qualquer delegação legislativa,

9 Victor Uckmar, *Os Principios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, tradução de Marco Aurélio Greco, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, pp. 24-29.

no pertinente à definição da hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos. A lei que institui ou aumenta tributo, afirmou Roque Carrazza com inteira propriedade, “deve alojar todos os elementos e supostos da relação jurídica (hipótese de incidência, base impositiva, alíquota etc.), não se admitindo de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-lo, ainda que em parte.”¹⁰

Temos sustentado que o art. 97 do Código Tributário Nacional constitui explicitação do preceito constitucional segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça.¹¹ No dizer autorizado de Ulhoa Canto, “a Comissão que elaborou o anteprojeto entendeu que o CTN deveria ser explícito na enumeração pormenorizada de todos os elementos que, pela sua importância para o nascimento da obrigação tributária, a respectiva exteriorização e a constituição do resultante crédito tributário, deveriam ser matéria submetida ao princípio da reserva de lei.”¹²

Na verdade, só terá eficácia o princípio constitucional se entendido com a explicitação constante do art. 97 do Código Tributário Nacional, pois não basta entendermos a instituição do tributo, para os fins da reserva legal, como a simples afirmação de que este *fica criado*. Na verdade criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação. Vittorio Cassone é incisivo: “Se a

lei, por exemplo, ao instituir um tributo, deixar de fixar a alíquota, não terá criado imposto algum, e esta falha não poderá ser suprida pelo Executivo através de decreto regulamentar dessa lei; terá o Legislativo de completar, com uma outra lei.”¹³

Parece-nos que o alcance do princípio da legalidade se define, assim, pela interpretação do texto constitucional, fundamentalmente no que pertine ao significado do verbo *criar*, ou *instituir*. O que foi *criado*, ou *instituído*, existe, e como tal pode ser conhecido. Admitir que a lei apenas se reporte ao tributo, deixando a definição de qualquer elemento essencial de sua hipótese de incidência, ou de seu mandamento, a ser feita por norma infra-legal, é admitir que a lei apenas comece o processo de criação ou instituição do tributo, desmentindo o afirmado pela Constituição. A explicitação feita pelo art. 97 do Código Tributário Nacional é muito importante, mas não é suficiente, como adiante demonstraremos.

O verdadeiro sentido do *princípio da legalidade* exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na *lei*.

Neste mesmo sentido é a lição dos mais autorizados tributaristas brasileiros, entre os quais podem ser citados: Amílcar de Araújo Falcão,¹⁴ Aliomar Baleeiro,¹⁵ Ruy Barbosa Nogueira,¹⁶ Geraldo Ataliba,¹⁷ Paulo de Barros Carvalho,¹⁸ Ives Gandra da Silva Martins,¹⁹ Bernardo Ribeiro de

10 Roque Antônio Carrazza, *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, p. 95.

11 Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 1ª ed., Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 32.

12 Gilberto de Ulhoa Canto e Fábio de Sousa Coutinho, O Princípio da Legalidade, em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 296.

13 Vittorio Cassone, *Direito Tributário*, Editora Atlas, São Paulo, 1985, p. 71.

14 *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 37.

15 *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 409.

16 *Curso de Direito Tributário*, 6ª ed., Saraiva, São Paulo, 1986, p. 154.

17 *Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, p. 109; na 4ª ed., p. 118.

18 *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 1985, p. 20.

19 “O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro”, em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 336.

Moraes,²⁰ Fábio Fanucchi,²¹ Aires Fernandino Barreto,²² Dejalma de Campos²³ e Yonne Dolácio de Oliveira.²⁴

Por isto mesmo, nas ementas de vários acórdãos que lavramos em nossa rápida passagem pelo Tribunal Federal de Recursos, fizemos constar: "A lei que delega atribuição para fixar alíquota de tributo viola o princípio constitucional da legalidade, segundo o qual só a lei pode criar tributo, vale dizer, definir o respectivo fato gerador em todos os seus aspectos."²⁵

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que *só a lei pode instituir tributo*, se o legislador pudesse transferir essa atribuição, no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para o exercício de atividade legislativa.

Não vale o argumento que a lei pode limitar-se a dizer que o tributo fica criado, reportando-se simplesmente ao *núcleo* de sua hipótese de incidência, posto que o Poder Executivo, com fundamento em seu poder regulamentar estaria autorizado a estabelecer todos os elementos necessários à *fiel execução da lei*. Como assevera, com absoluta propriedade, Roque Antonio Carrazza, invocando Jarach, equivocam-se "os que apregoam que o Chefe do Executivo, no que tange aos tributos, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo aquilo que ele se limitou a descrever com traços largos. Falando pela via ordinária, o poder regulamentar serve para *ressaltar alguns conceitos menos claros* contidos na lei, mas, não para lhes agregar novos componentes ou, o que é pior, para defini-los a partir do nada."²⁶

O regulamento realmente nada mais é do que uma *interpretação* dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei. Não mais do que isto. Assim, vincula apenas quem esteja subordinado hierarquicamente a ele. Pode apenas adotar, diante de conceitos vagos, uma das interpretações *razoáveis* da norma em que tais conceitos estejam encartados. E assim deve ser, para que fique assegurado um tratamento igual para todos os contribuintes, evitando-se que as diversas autoridades da Administração Tributária adotem cada qual a interpretação que lhe pareça melhor. Não pode, todavia, o regulamento, ou qualquer outra norma que não seja lei, criar nenhum dos elementos essenciais da obrigação tributária principal.

Na lei não deve estar apenas a *hipótese de incidência* tributária. No dizer de Barros Carvalho, a lei deve enunciar *os elementos indispensáveis à compostura do vínculo obrigacional*.²⁷ Questão importante consiste em saber se entre esses elementos está o *prazo* para pagamento do tributo. Geraldo Ataliba e Lima Gonçalves, examinando o art. 66, da Lei nº 7.450/85, que atribui ao Ministro da Fazenda competência para fixar prazos de pagamento das receitas compulsórias da União, manifestam-se pela inconstitucionalidade daquele dispositivo. Afirmam que "o prazo de recolhimento do quantum objeto da obrigação tributária integra o aspecto ou critério quantitativo da respectiva hipótese de incidência, possuindo a virtude de alterar-lhe a capacidade de afetar, mais ou menos gravosamente, a espera patrimonial do cidadão." Não se limitam, porém, a esse argumento, para considerarem inconstitucional o supra-referido dispositivo legal.²⁸

20 *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, pp. 398-399.

21 *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, IBET/Resenha Tributária, São Paulo, 1986, p. 125.

22 "Princípio da Legalidade e Mapas de Valores", em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 39.

23 "O Princípio da Legalidade no Direito Tributário", em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 231.

24 "Legislação Tributária, Tipo Legal Tributário", em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, José Bushatsky, 1976, p. 141.

25 AC nº 143.769-RJ, DJU de 24.10.1988, p. 27.520.

26 Roque Antônio Carrazza, *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, p. 95.

27 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 1985, p. 20.

28 "Carga Tributária e Prazo de Recolhimento de Tributos", em *Revista de Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, nº 45, pp. 24-31.

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese de incidência* e o conseqüente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação.

O prazo para o recolhimento do tributo, é, a nosso ver um desses elementos essenciais. O *mandamento* há de ser *pague tanto, até tal data*. É que a inexistência, na lei, do prazo para o pagamento, deixaria a autoridade administrativa livre para fixar, discricionariamente, esse prazo, podendo exigir o tributo imediatamente após a ocorrência do respectivo fato gerador. Isto é incompatível com a própria definição de tributo como prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa *plenamente vinculada*.

É certo que alguns conceitos vagos existentes na lei podem ser determinados em normas infra-legais. Essa determinação não prejudica, mas, pelo contrário, realiza, a idéia de que o tributo há de ser cobrado mediante atividade plenamente vinculada.²⁹ No que pertine ao prazo, todavia, não se pode admitir deixe o legislador o seu estabelecimento a ser feito em norma infra-legal, porque a obrigação tributária resulta da lei em sentido restrito. Assim como nas obrigações decorrentes da vontade é essencial que desta resulte o estabelecimento do prazo para o adimplemento das respectivas prestações, na obrigação *legal* é necessário que na lei tal prazo seja fixado.³⁰

A fixação de prazo para pagamento de tributo, em caráter individual, pelo Ministro da Fazenda, como parece admitir o art. 66 da Lei nº 7.450/85 é inadmissível em face da própria definição de tributo como prestação pecuniária cobrada mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*. E ainda que se entenda deva essa atribuição ser exercida em caráter normativo, o dispositivo le-

gal em referência estaria revogado pelo art. 25, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988.

Também no plano metajurídico justifica-se plenamente essa compreensão do princípio da legalidade tributária. A instituição do tributo é um ato da maior importância política. Quem o pratica há de assumir a responsabilidade por ele perante o povo que vai suportar o ônus correspondente. Daí não se poder admitir que os representantes do povo no Parlamento deleguem, mesmo em parte, essa importante atribuição.

Com o advento da Constituição de 1988, essa questão ficou muito bem resolvida. Por isto mesmo afirmamos, e repetimos, que o princípio da legalidade restou consideravelmente fortalecido em virtude de algumas normas, não destinadas a regular especificamente a tributação, entre as quais merecem destaque: (a) a que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (art. 49, V), e (b) a que revoga, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuem ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange à ação normativa (art. 25, item I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

2.3.5. O âmbito constitucional e o fato gerador das taxas

Uma coisa é a definição genérica da matéria fática que o legislador pode utilizar para definir a hipótese de incidência de uma taxa, e outra é a definição específica da situação cuja ocorrência cria o dever de pagar determinada taxa. A definição genérica da matéria fática que o legislador pode utilizar para a definição da hipótese de incidência de uma taxa está na própria Constituição Fede-

29 Cf. Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 86.

30 Não é este, porém, o entendimento predominante na jurisprudência.

ral, tendo o Código Tributário Nacional definido alguns conceitos albergados pelos dispositivos constitucionais, como adiante se verá.

Essa distinção, na qual insistimos, é da maior importância especialmente se temos em consideração que a competência para a definição genérica, ou delineamento dos limites do âmbito constitucional das taxas em geral, é do legislador complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "a", posto que, ao estabelecer a matéria fática de que se pode valer o legislador para a criação de uma taxa, o legislador complementar estará definindo essa espécie tributária.

O âmbito constitucional das taxas, definido pela própria Constituição, é tornado mais preciso, melhor definido, pelo legislador complementar que estabelece normas gerais. O fato gerador é definido pelo legislador ordinário do ente público. Ao instituir uma taxa, o legislador ordinário diz em qual situação esta se faz devida. Estabelece a sua hipótese de incidência que, quando concretizada no mundo fático consubstancia o fato gerador da taxa individualmente considerada.

2.3.6. O conceito e as características da taxa

O conceito de taxa deve ser extraído dos dispositivos constitucionais que estabelecem o âmbito de incidência dessa espécie tributária. Não obstante se possa falar de um conceito de taxa no plano universal da Ciência das Finanças Públicas, o conceito jurídico de taxa está indiscutivelmente ligado ao direito positivo de cada país, e deve ser estabelecido, portanto, à luz de cada ordenamento jurídico.³¹

Ressalte-se que a maior parte das divergências doutrinárias a respeito do assunto decorre exatamente da diversidade de ordenamentos jurídicos aos quais se reporta cada

doutrinador, embora as divergências possam ser constatadas mesmo entre doutrinadores de um mesmo país. Berliri, por exemplo, nega as características da taxa sustentadas por outros doutrinadores italianos e sustenta que a distinção essencial entre imposto e taxa reside no caráter voluntário desta,³² tese que evidentemente não se pode aceitar, especialmente no Direito brasileiro, posto que a ausência da vontade é característica do gênero tributo, do qual a taxa é espécie.

Realmente, a taxa é uma espécie do gênero tributo.³³ É, portanto, uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não constitui sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A este conceito genérico devem ser agregadas as características específicas, vale dizer, as características que distinguem a taxa das demais espécies de tributo, a saber, o imposto, a contribuição de melhoria e as contribuições sociais.

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte,³⁴ a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto é que se diz, reproduzindo idéia de A. D. Giannini,³⁵ que a taxa é um tributo *vinculado*. A primeira característica da taxa, portanto, é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Esta característica a distingue do imposto, entretanto, não basta para sua identificação específica, porque também a contribuição de melhoria tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica. Acrescente-se, pois, que a taxa é vinculada ao *serviço público*, ou ao *exercício do poder de polícia*.

Bastante divulgada é a idéia de que a taxa é um tributo *contraprestacional*, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma

31 Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, tradução de Fernando Vicente – Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, vol. I, p. 350, nota de rodapé nº 9.

32 Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, tradução de Fernando Vicente – Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, vol. I, pp. 314 e 315.

33 Constituição Federal de 1988, art. 145, inciso II, e Código Tributário Nacional, art. 5º.

34 Código Tributário Nacional, art. 16.

35 A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1948, p. 39.

contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona.

Em Portugal, a idéia de contraprestação é colocada para distinguir os impostos de outras receitas públicas, sem indicação específica de taxas, mas deixando entender-se que a idéia de contraprestacionalidade envolve a vantagem recebida por quem paga. Veja-se, a propósito, a lição de Cardoso da Costa:

“Simplesmente, as receitas coativas do Estado não têm todas a mesma natureza: aí nos aparecem receitas que são a contrapartida duma especial vantagem ou serviço prestado pelo Estado aos contribuintes, ao lado de outras que afluem aos cofres públicos sem que tenham a justificá-las qualquer contraprestação específica por parte do Estado. Estas últimas – os impostos – são, pelo seu montante, as mais importantes não só das receitas coativas, mas de todas as receitas públicas, e constituem, por outro lado, um domínio em que o poder de supremacia do Estado se manifesta de um modo bem peculiar e inconfundível.”³⁶

Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da *vantagem* que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um *proveito*, ou *vantagem*, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, po-

rém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado.

Assim, a menos que se entenda que a contraprestação não alberga a idéia de retribuição de uma vantagem por outra mais ou menos equivalente.

A atividade estatal que constitui fato gerador da taxa não constitui necessariamente uma vantagem para o contribuinte. Por isto temos sustentado que a contraprestacionalidade não é uma característica essencial dessa espécie tributária. Não só no Brasil, como em muitos outros países, está bem claro que a atividade estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser especificamente referida ao contribuinte, mas não necessariamente uma vantagem para este.³⁷ Talvez seja a esta referibilidade que se reporta Nuno de Sá Gomes, ilustre Professor da Universidade de Lisboa, ao dizer que:

“A única característica distintiva das taxas em face do imposto não está na utilidade, nem na voluntariedade, nem na solicitação dos serviços pelos particulares, mas apenas no caráter bilateral ou sinalgmático das primeiras, em termos de equivalência jurídica, mas não também econômica da prestação devida.”³⁸

Essa equivalência jurídica, mas não também econômica, bem pode ser entendida como uma contraprestação desprovida da equivalência econômica, ou mesmo da utilidade, ou benefício, para o sujeito passivo, tal como expressa por tributaristas espanhóis. Assim é que Ayala e Beceril, comentando a Lei nº 23, de 13.7.1998, embora coloquem como elementos da taxa a contraprestacionalidade, assevam que “*en definitiva, la figura de la tasa debe vincularse al pago de una prestación o de un servicio, sea beneficioso o no para el contribuyente.*”³⁹

Esta é também a doutrina de Giannini, que se reportando à taxa ensina:

“*Non è esatto che il fondamento giuridico di essa risieda in un servizio reso dallo Stato a favore dell' obbligato, o comunque*

36 José Manuel M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1972, pp. 2 e 3.

37 Na Espanha, a Lei nº 23, de 13.7.1998, estabelece que:

38 Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993, vol. 1, p. 76.

39 José Luis Pérez de Ayala e Miguel Pérez de Ayala Beceril, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 3ª ed., Edersa, Madrid, 1999, p. 54.

in una qualche utilità che egli risenta in conseguenza della esplicazione dell'attività amministrativa o giuridica dello Stato stesso, perchè, se questo elemento del fenificio, del vantaggio del singolo, tenuto al pagamento della tassa, effettivamente sussiste in molti caso, e può in altri com un po' di buona volontà raffigurarsi, alcune volte manca assolutamente, como nelle tasse dovute per l'attuazione della legge penale, o è solo aparente, avendo la sua base in una situazione artificiosa: lo Stato pone un limite all'attività del singolo e poi stabilisce che questi, per ottenere il beneficio della rimozione del limite, deve pagare una tassa."⁴⁰

O critério da voluntariedade, sustentado por Berliri, além de ser absolutamente inaceitável em nosso sistema jurídico, também não deve ser aceito, mesmo no Direito italiano, como bem observou Valdés Costa, ao optar, acertadamente, pela tese de Giannini, concluindo que:

"La opinión de Giannini aparece como irrefutable: "Si bien es cierto que este elemento del beneficio o ventaja del particular que viene obligado al pago de la tasa se da efectivamente en muchos casos y puede en otros imaginarse con un poco de buena voluntad, también es verdad que algunas veces falta en absoluto, como acontece en las tasas debidas por aplicación de la ley penal, o es solo aparente, por basarse en una situación artificiosa, como ocurre cuando el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que este debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de la remoción de esa traba." El manido ejemplo del tributo que se paga por el funcionamiento de la justicia penal, que para Berliri no es una tasa y por el contrario es un impuesto, ha dado lugar a que ambos autores acusen a sus razonamientos del vicio de petición de principios."⁴¹

Nos termos como está a taxa disciplinada em nosso ordenamento jurídico, não se pode admitir seja a contraprestacionalidade uma característica dessa espécie de tributo. A menos, é claro, que se entenda por contra-

prestação a simples referibilidade do agir do Estado, vale dizer, da atividade administrativa ao legalmente obrigado ao pagamento da taxa. Ou, como prefere dizer Sá Gomes, uma equivalência jurídica mas não também econômica.

Para nós, a palavra contraprestação é mais adequada para indicar uma equivalência jurídica e também econômica, ainda que em termos práticos não seja exata. Por isto mesmo preferimos afastar a idéia de contraprestacionalidade, substituindo-a pela idéia de referibilidade, ou de vinculação jurídica, que consideramos ser na verdade a característica que distingue a taxa do imposto.

Essa característica está de certo modo presente, também, na contribuição de melhoria. Por isto adiante cuidaremos da distinção entre essas duas espécies, mas adiantamos desde logo que na taxa a própria atividade administrativa consubstancia diretamente o fato gerador da obrigação tributária, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa consubstancia apenas a causa do fato gerador da obrigação tributária. Em outras palavras, na taxa a atividade administrativa constitui, ela mesma, o fato gerador, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa consubstancia simplesmente uma causa de um fato econômico que é, este sim, o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, concluímos que a taxa é a espécie de tributo cujo fato gerador é uma atividade estatal, ou atividade administrativa, vale dizer, é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Isto é o que se pode extrair do disposto no art. 145, inciso II, da Constituição Federal e no art. 77 do Código Tributário Nacional.

2.4. Distinções importantes

2.4.1. Imposto e taxa

Ao estudarmos as características da taxa deixamos estabelecida a distinção entre

40 A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1948, p. 39.

41 Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Depalma/Temis/Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid, 1996, pp. 154-155.

esta e o imposto. Voltamos ao tema para deixar definitivamente esclarecida essa diferença. A taxa tem como fato gerador uma atuação do Estado, uma atividade administrativa, sempre referida ao obrigado. Seja vantajosa, ou não, para o contribuinte, a atividade administrativa especificamente referida ao contribuinte é necessária ao surgimento da obrigação de pagar taxa. Já o imposto tem como fato gerador uma situação que não configura um agir especificamente estatal. Uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.⁴²

Por isto tem sido afirmado que a taxa é um tributo vinculado. Quer dizer, um tributo cujo fato gerador está necessariamente ligado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Ao contrário do imposto, a taxa tem sempre como fato gerador uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

2.4.2. Taxa e contribuição de melhoria

Já antecipamos que na taxa a atividade administrativa constitui, ela mesma, o fato gerador, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa consubstancia simplesmente uma causa de um fato econômico que é, este sim, o fato gerador da obrigação tributária. Realmente, a taxa tem como fato gerador a atividade administrativa consistente na prestação, efetiva ou potencial, de um serviço público, específico e divisível, ou o exercício regular do poder de polícia. É a própria atividade administrativa, portanto, que consubstancia o fato gerador da obrigação tributária. Já a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização de um imóvel do contribuinte, decorrente, tal valorização, de uma obra pública.

A distinção entre obra pública e serviço público é relevante. Sobre ela já escrevemos:

Há quem sustente que o Poder Público pode optar entre a cobrança de uma contri-

buição de melhoria, ou uma taxa, quando, por exemplo, faz a pavimentação de uma rua. Não nos parece razoável esse entendimento, por maior que seja a autoridade dos que o defendem. Taxa não se confunde com Contribuição de Melhoria. Ambas, é certo, são tributos *vinculados* a atividade estatal, mas é precisamente a natureza dessa atividade que oferece a medida para a distinção entre essas duas espécies tributárias.

A taxa, como já foi estudado, tem o seu fato gerador relacionado com o exercício regular do *poder de polícia*, ou com uma *prestação de serviços*. A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma *obra pública*. No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que: (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o *bem público* correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constitui serviço público.

Ressalte-se que a *obra pública*, como atividade, não atende a necessidade nenhuma. Pelo contrário, causa quase sempre muitos transtornos. O que atende a necessidade do povo é o *bem* resultante da atividade. É a estrada, a ponte, a avenida. Não *atividade* de construção da estrada, da ponte ou da avenida.

Assim, se *serviço* público é diferente de *obra* pública, não se há de confundir a taxa que ao primeiro corresponde, com a contribuição de melhoria que se liga à segunda.⁴³

Existem, como se vê, duas distinções essenciais entre a taxa e a contribuição de melhoria. A primeira resulta da diferença entre obra e serviço, enquanto a segunda resulta de que na contribuição de melhoria não basta a atividade, pois é necessária a ocor-

42 Código Tributário Nacional, art. 16.

43 Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, pp. 378-379.

rência de valorização de um imóvel do contribuinte.

Assim, mesmo para os que não aceitam a diferença entre *obra pública* e *serviço público*, haverá sempre uma distinção essencial entre taxa e contribuição de melhoria, consubstanciada na necessidade de valorização imobiliária para esta última espécie tributária.

2.4.3. Taxa e preço público

Quanto à remuneração pelo uso ou pela aquisição da propriedade de bens do Estado, é pacífico o entendimento: a receita é um *preço*. Nunca uma *taxa*. O problema se situa na área dos serviços, onde diversos critérios têm sido apontados pelos estudiosos da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro para estabelecer a distinção entre *taxa* e *preço*. Um desses critérios seria a compulsoriedade, sempre presente em relação à taxa, e ausente em relação ao preço, que seria facultativo. Há, porém, quem sustente a existência de preços obrigatórios, assim como há quem afirme a existência de taxas facultativas. O Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento pelo qual: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".⁴⁴

A maioria dos autores ensina que a taxa corresponde ou está ligada a uma atividade estatal *específica* relativa ao contribuinte. Justifica-se, assim, a taxa pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviço público, atividades privativas, próprias, do Estado. Nem todo serviço público, porém, seria atividade especificamente estatal. O preço público, assim, seria a remuneração correspondente a um serviço público não especificamente estatal, vale dizer, uma atividade de natureza comercial ou industrial.

Acontece que a definição do que seja atividade específica do Estado enseja divergências insuperáveis. Aquilo que em determinado lugar considera-se atividade própria

do Estado em outros lugares pode não ser assim considerado. E até em um mesmo lugar hoje pode ser considerado atividade própria do Estado aquilo que o não era ontem.

Não é fácil, nos domínios da Ciência das Finanças, estabelecer a diferença entre taxa e preço público. No âmbito jurídico, porém, a questão se resolve em admitir-se que a distinção entre atividade própria do Estado e atividades que podem ser exercidas por particulares há de ser formulada no plano político, vale dizer, há de ser fixada pelo Legislativo. Assim, admite-se que a lei estabeleça a fronteira entre a taxa e o preço, instituindo o que se pode entender como *taxa por definição legal*. Assim, temos que:

a) se a atividade estatal situa-se no terreno próprio, específico, do Estado, a receita que a ela se liga é uma *taxa*;

b) se a atividade estatal situa-se no âmbito privado, a receita a ela vinculada deve ser um *preço*;

c) havendo dúvida, pode a lei definir a receita como *taxa* ou como *preço*.

O importante é entender-se que, se a lei denominou a receita como *taxa*, vinculou esta ao regime jurídico tributário. Tal receita ficará, portanto, sujeita aos princípios constitucionais da tributação, entre os quais se destacam *os princípios da legalidade e da anterioridade da lei ao exercício financeiro correspondente*.

O *tributo*, por sua própria definição legal, é prestação pecuniária *compulsória* (CTN, art. 3º). Logo, sendo a taxa uma espécie de tributo, é também compulsória. Não tem sentido, pelo menos no Direito positivo brasileiro, falar-se em taxa facultativa. Isto, porém, há de ser entendido em seus devidos termos. Sendo o fato gerador da taxa um serviço daqueles que, no dizer do art. 79, inciso I, alínea "b", são de utilização compulsória, então, o pagamento da taxa efetivamente é simples decorrência de encontrar-se o contribuinte em condições de poder utilizar o serviço, ainda que o não faça. Se, porém, o fato gerador da taxa for a efetiva utilização do serviço, aí o contribuinte poderá fugir ao respectivo pagamento, bastando que o não utilize. Daí não se poderá concluir que a

taxa é facultativa. Também do imposto pode-se fugir, bastando que se evite a situação que configura o respectivo fato gerador.

Ocorre que a fuga ao pagamento da taxa, pela não utilização do serviço, deixa desatendida a necessidade respectiva, que por outro meio não poderá ser satisfeita.

O que caracteriza a remuneração de um serviço público como taxa ou como preço público é a compulsoriedade, para a taxa, e a facultatividade, para o preço, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Importante, porém, é a compreensão adequada, que se há de ter, do que sejam essa compulsoriedade e essa facultatividade.

A título de exemplo, imaginemos a necessidade que se tem de energia elétrica. Se o ordenamento jurídico nos permite atender a essa necessidade com a instalação de um grupo gerador em nossa residência, ou estabelecimento industrial ou comercial, então a remuneração que o Estado nos cobra pelo fornecimento de energia é um preço público, pois não somos juridicamente obrigados a utilizar o serviço público para a satisfação de nossa necessidade. Embora nos seja mais conveniente a utilização do serviço público, do ponto de vista econômico ou por outra razão qualquer, do ponto de vista rigorosamente jurídico nada nos impede de, por outro meio, atender à necessidade de energia elétrica. A remuneração que pagamos pelo serviço de fornecimento de energia elétrica, portanto, não é compulsória. Por outro lado, se há norma jurídica proibindo a instalação de grupo gerador ou unidade de captação de energia solar em residências ou estabelecimentos comerciais ou industriais, de sorte que o atendimento da necessidade de energia elétrica por qualquer outro meio que não seja o serviço público torna-se impossível *sem violação da ordem jurídica*, tem-se que a utilização do serviço, e por isto mesmo o pagamento da remuneração correspondente, é compulsória. Neste caso, essa remuneração correspondente é taxa.

O mesmo pode ser dito do serviço de água e esgoto. Se há norma proibindo o atendimento da necessidade de água e de esgoto por outro meio que não seja o serviço público, a remuneração correspondente é taxa. Se a ordem jurídica não proíbe o fornecimento de água em pipas, nem o uso de fos-

sas, nem o transporte de dejetos em veículos de empresas especializadas, nem o depósito destes em locais para esse fim destinados pelo Poder Público, ou adequadamente construídos pela iniciativa privada, então a remuneração cobrada pelo serviço público de fornecimento de água e esgoto é preço público. Se, pelo contrário, existem tais proibições, de sorte a tornar o serviço público o único meio de que se dispõe para o atendimento da necessidade de água e de esgoto, então a remuneração respectiva será taxa.

Essa é a conclusão a que se chega da análise de memorável acórdão do Supremo Tribunal Federal que apreciou questão relativa à cobrança de remuneração pela coleta de lixo do então Estado da Guanabara. Como a legislação daquele Estado proibia o uso de todo e qualquer meio para o atendimento da necessidade de livrarem-se as pessoas do lixo produzido em suas residências ou em suas atividades profissionais, tornando obrigatório, assim, o uso do serviço prestado pela empresa estatal criada para esse fim, a remuneração que vinha sendo cobrada como preço público foi considerada como taxa pela Corte Maior.

É importante compreender o fundamento dessa idéia.

Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias dos tributos. O contribuinte estará seguro de que o valor dessa remuneração há de ser fixado por critérios definidos em lei. Terá, em síntese, as garantias estabelecidas na Constituição.

Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço.

À liberdade que tem o Poder Público na fixação do preço público corresponde a liberdade do cidadão de utilizar, ou não, o serviço correspondente. Se o cidadão não

tem essa liberdade, o Poder Público deve estar igualmente limitado pela ordem jurídica no pertinente aos critérios para fixação do valor a ser cobrado, que será um tributo.

2.5. As espécies de taxa

2.5.1. Taxas de polícia e de serviço

A vigente Constituição Federal atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, competência para instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

No Direito Tributário brasileiro, portanto, considerado o fundamento constitucional para a instituição de taxas, podem estas ser classificadas em duas espécies, a saber, as taxas de polícia e as taxas de serviço.

2.5.2. Taxas de polícia

O poder de polícia está legalmente definido como "a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a 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".⁴⁵

A regularidade do exercício desse poder também está definida em lei. "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 discricionária, sem abuso ou desvio de poder".⁴⁶

A rigor, segundo autorizados doutrinadores, poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser

exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento nesse poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce *atividade de polícia*. O que o Código Tributário Nacional define como poder de polícia na verdade é *atividade de polícia*. Prevaleceu, no Código, a terminologia mais difundida, embora menos adequada. Fica a observação, apenas para fins didáticos, posto que o rigor terminológico deve ser sempre um objetivo a ser alcançado, embora se reconheça que a linguagem é um instrumento precário de transmissão de idéias.

Exercendo o poder de polícia, ou, mais exatamente, exercitando atividade fundada no poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.

Reconhecemos a dificuldade de conceituar tanto o que seja *bem-estar geral* como o que seja *interesse público*. Mesmo assim, e sem preocupação com o rigor científico, tentaremos uma demonstração: se alguém encontra trafegando nas ruas um veículo sem freios, ou dirigido por motorista não habilitado, apenas procura resguardar-se de alguma conseqüência danosa que isto lhe possa acarretar, mas não assume o ônus de impedir o tráfego do veículo naquelas condições. Cada pessoa, individualmente, tem interesse em que tal fato não aconteça; entretanto, esse interesse não é de tal porte que a leve a assumir o ônus de defendê-lo. Quando muito, levará o fato ao conhecimento da autoridade competente. E ao Estado compete adotar as providências cabíveis na defesa do *bem-estar geral* ou do *interesse público afetados*. Assim, entendemos que o interesse é público quando nenhum indivíduo é seu titular e, por isto mesmo, ninguém, individualmente, quer assumir o ônus de defendê-lo, embora todos reclamem sua defesa.

O poder de polícia, ou, mais exatamente, a atividade de polícia, manifesta-se das mais diversas maneiras. O art. 78, do Código Tributário Nacional, reporta-se ao

45 Código Tributário Nacional, art. 78.

46 Código Tributário Nacional, art. 78, parágrafo único.

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. Essa enumeração, como se vê, é assaz abrangente. Há quem sustente ser a mesma de caráter taxativo. Ainda assim, em face da plasticidade dos conceitos empregados, sua abrangência é praticamente ilimitada. Desde que se possa vislumbrar um interesse público, pode o Estado utilizar o seu poder de polícia, ou atividade de polícia, para protegê-lo.

Quando exercita esse poder, editando lei que regula a atividade de polícia, pode instituir taxas que correspondam a essa atividade, a serem cobradas de quem a elas esteja submetido.

É o que ocorre, por exemplo, no caso dos alvarás de funcionamento, ou de licenças para construir, ou do conhecido “habite-se”. O Estado, nestes casos, não está

prestando nenhum serviço. Está, isto sim, exercitando sua atividade de polícia. As taxas que cobra em razão dessa atividade denominam-se taxas de polícia.

Entretanto, mesmo sem ter natureza prestacional, para o contribuinte, a atividade estatal há de ser efetiva. Sem o efetivo exercício do poder de polícia, que se refere através de uma atividade de fiscalização, não se justifica a cobrança da taxa. Não basta a existência de um aparato administrativo capaz de agir. É necessária a existência de uma atividade estatal efetiva, ainda que não se deva tê-la como contraprestação. Este é o entendimento que tem prevalecido no Superior Tribunal de Justiça⁴⁷ e também no Supremo Tribunal Federal.⁴⁸

Na verdade, admitir-se a cobrança de taxa instituída com fundamento no art. 145, inciso II, da Constituição Federal, sem que exista efetivamente a atividade administrativa inerente ao poder de polícia, ou a efetiva, ou potencial prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, seria admitir a cobrança de impostos disfarçados

47 Veja-se, neste sentido, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp. nº 164.529-SP, de 30.11.1998, rel. Ministro Milton Luiz Pereira, *Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, São Paulo, agosto/2001, pp. 662-665, que consagra a necessidade de efetiva atividade estatal para justificar a cobrança de taxas, mesmo em se tratando da espécie cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia. Registre-se, porém, a impropriedade da terminologia utilizada no julgado em questão, posto que não se deve falar em contraprestação no que diz respeito às taxas de polícia, embora se deva realmente cogitar de uma vinculação necessária entre a taxa e um agir do Estado.

48 Realmente, o Supremo Tribunal Federal tem decidido (RE nº 140.278-CE, rel. Ministro Sydney Sanches, julgado em 27.8.1996, *DJU*, de 22.11.1996, pp. 45.703):

EMENTA: “DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ARTIGO 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA. SÚMULA. 279

1. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É o que estatui o art. 145 e seu inciso II, focalizados no RE.

2. Interpretando essa norma, assim como as que a precederam, seja na Constituição anterior, seja no Código Tributário Nacional, a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que só o exercício efetivo, por órgão administrativo, do poder de polícia, na primeira hipótese, ou a prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, na segunda hipótese, é que legitimam a cobrança de taxas, como a de que se trata neste Recurso: taxa de localização e funcionamento.

3. No caso, o acórdão extraordinariamente recorrido negou ter havido efetivo exercício do poder de polícia, mediante atuação de órgãos administrativos do Município, assim como qualquer prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, que justificasse a imposição da taxa em questão.

4. As assertivas do acórdão repousam na interpretação das provas dos autos ou do direito local, não pode ser revista, por esta Corte, em RE (Sumulas 279 e 280).

5. Precedentes.

6. RE não conhecido.”

com o nome de taxa, com afronta evidente às garantias constitucionais do contribuinte.

2.5.3. Taxas de serviço

Diversamente do que fez em relação a *poder de polícia*, o CTN não estabeleceu o que se deve entender por serviço público. Os administrativistas, em cujo campo de estudos situa-se esta matéria, não chegaram ainda a um acordo sobre o que seja serviço público.

Para os efeitos da adequada compreensão das taxas, podemos entender por serviço público *toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas*. Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.

Para que o serviço público possa servir como fato gerador de taxa, deve ser (a) específico e divisível; (b) prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; e, finalmente, (c) utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte.

Não é fácil definir o que seja um serviço público *específico e divisível*. Diz o Código que os serviços são *específicos* quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas, e *divisíveis* quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários (art. 79, incs. II e III). Não obstante estejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser *divisível* se não for *específico*. Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público *específico* ou de um serviço público *divisível*. Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço *específico e divisível*.

Seja como for, certo é que as definições legais em referência praticamente em

nada contribuem para a solução dos problemas práticos relativos às taxas. Constituem, porém, indicações úteis, a serem trabalhadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Quando se trate de atividade provocada pelo contribuinte, individualmente, como acontece, por exemplo, no caso do fornecimento de certidões ou da prestação de atividade jurisdicional, parece indudioso o caráter específico e divisível do serviço. Por outro lado, serviço como o de iluminação pública, por exemplo, não nos parece ser específico nem divisível, posto que é utilizável por todos de forma indistinta.

Entende-se como *prestado* ao contribuinte o serviço que este utiliza efetivamente, e *posto à disposição* do contribuinte aquele por este apenas potencialmente utilizável. Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.⁴⁹

Se o serviço não é de utilização compulsória, só a sua utilização efetiva enseja a cobrança de taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada. Em qualquer caso é indispensável que a atividade estatal, vale dizer, o serviço público específico e divisível, encontre-se em efetivo funcionamento. Em outras palavras, é condição indispensável para a cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte.

2.6. Base de cálculo

2.6.1. Base de cálculo e fato gerador

Fato gerador e base de cálculo são inseparáveis. Esta não passa de um aspecto daquele. Seu aspecto mensurável. No dizer de Perez Royo, podemos definir a base como expressão numérica do fato gerador. Trata-se de uma magnitude definida na lei e que expressa a medição do fato impositivo

ou, mais exatamente, de seu elemento material, o critério para mensurar cada fato impositivo real ou concreto.⁵⁰

Em relação às taxas nem sempre se tem propriamente uma base de cálculo, pois comum, nessa espécie de tributo a fixação do valor correspondente diretamente na lei, sendo possível a adoção de tabelas ou outros critérios de determinação, sem que se tenha uma alíquota e uma base de cálculo, no sentido em que tais expressões são utilizadas em se tratando de impostos.

2.6.2. Dispositivo constitucional meramente explicitante

Nos termos do art. 145, § 2º, da vigente Constituição Federal, as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos. Tal restrição, com pequenas variações redacionais, vem sendo posta no texto constitucional desde 1965, com a Emenda nº 18 à Constituição de 1946. Não obstante, a jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, admitiu a cobrança da taxa de melhoramento dos portos – TMP, cuja base de cálculo era o *valor comercial* das mercadorias que transitavam pelos portos brasileiros, quando se sabe que os impostos de importação e de exportação têm por base de cálculo o *preço normal* dessas mercadorias.

Na Constituição anterior constava a restrição, assim: “Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos” (art. 18, § 2º). A Constituição Federal de 1988 repetiu a vedação com fórmula tecnicamente mais adequada, ao dizer que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º). Na verdade, não é preciso que determinada grandeza tenha servido para 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. Se a grandeza é própria,

ou adequada, para o cálculo de imposto, é porque não é pertinente à atividade estatal, mas à vida do contribuinte. Logo, não tendo pertinência à atividade estatal, que constitui o fato gerador da taxa, não poderá ser sua base de cálculo.

Insistimos em que o dispositivo é, em princípio, desnecessário, justificando-se sua inclusão no texto constitucional apenas para fins didáticos, com a finalidade especial de evitar que continuem a ser instituídos sob a denominação de taxas verdadeiros impostos. Neste sentido é a lição autorizada de Carrazza.⁵¹

2.6.3. Determinação do valor das taxas

Como já se disse, as taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas. Não se há de falar, nestes casos, de base de cálculo, nem de alíquota. Mas pode ocorrer que o legislador prefira indicar uma base de cálculo e uma alíquota. Pode ainda ocorrer que a determinação do valor da taxa seja feita em função de elementos como, por exemplo, a área do imóvel, como acontece com a taxa de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial.

Nestes casos, é possível dizer-se que o cálculo é feito mediante aplicação de alíquota específica, aplicável sobre uma base de cálculo que não é o valor, mas uma expressão quantitativa que se presume expressar a quantidade da atividade estatal que se relaciona ao contribuinte. O uso dessa forma de cálculo das taxas é um critério válido para dividir o custo da atividade entre aqueles aos quais se refere.

2.6.4. Relação entre o valor das taxas e o custo da atividade estatal

Considerando-se que o fato gerador da taxa é a atividade estatal consistente no exercício do poder de polícia ou na prestação do serviço público específico e divisível, tem-se de concluir que o valor dessa

50. Fernando Pérez Rayo, *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 7ª edición, Civitas, Madrid, 1997, p. 178. (Tradução livre do original em espanhol).

51. Ruyner Antônio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª edição, Malheiros, São Paulo, 2000, pp. 461 a 465.

espécie de tributo está necessariamente relacionado com o custo da atividade estatal que lhe constitui fato gerador.

A ausência de critério para demonstrar, com exatidão, a correspondência entre o valor da maioria das taxas e o custo da atividade estatal respectiva, não invalida o entendimento pelo qual o valor dessa espécie tributária há de ser determinado, ainda que por aproximação e com certa margem de arbítrio, tendo-se em vista o custo da atividade estatal à qual se vincula. A não ser assim, a taxa poderia terminar sendo verdadeiro imposto, na medida em que o seu valor fosse muito superior a esse custo.

No mesmo sentido e como toda razão assevera Roque Antônio Carrazza:

“Conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma correlação entre ambos. Queremos com tais palavras destacar que, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos.”⁵²

2.6.5. Explicitações no CTN

Diz o Código Tributário Nacional que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas.⁵³ Tal assertiva é meramente explicitante. Tem efeito meramente didático, pois é de toda evidência que uma taxa com fato gerador ou base de cálculo idêntico ao de imposto na verdade não é taxa, mas imposto.

Realmente, a diferença entre as duas espécies tributárias reside precisamente na diferença da natureza dos respectivos fatos geradores, que por sua vez determinam dife-

renças nas respectivas bases de cálculo. Assim, inteiramente desnecessária é a restrição contida no referido dispositivo legal, porquanto, com ou sem ela, nenhuma taxa poderia ter fato gerador idêntico ao de um imposto.

Todavia, especialmente na época em que entrou em vigor o Código Tributário Nacional, tal explicitação era perfeitamente justificável em face do desconhecimento dos conceitos do Direito Tributário.

2.7. A taxa e os princípios constitucionais

2.7.1. Deficiência da doutrina

A doutrina em geral não cogita da aplicação dos princípios constitucionais às taxas, talvez pela pequena importância dessa espécie tributária do ponto de vista do ônus individual que representa para o contribuinte.

Pode-se mesmo dizer que existe entre nós certa deficiência da doutrina no trato da questão de saber se e até que ponto os princípios constitucionais da tributação aplicam-se às taxas. A jurisprudência, porém, já enfrentou questões pertinentes a esse assunto⁵⁴ e em obra recente manifestou-se também a doutrina.⁵⁵

2.7.2. Legalidade

Ninguém pode, seriamente, colocar em dúvida a aplicação do princípio da legalidade às taxas. Aliás, a Constituição Federal determina expressamente que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem que o lei o estabeleça.⁵⁶

É certo que, na prática, muita vez nos deparamos com taxas que não foram instituídas por lei. Cuida-se, porém, de anomalia jurídica que de nenhum modo pode

52 Roque Antônio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 461.

53 Código Tributário Nacional, art. 77, parágrafo único.

54 Recursos Extraordinários 177.835-PE, 179.177-PE e 182.737-PE, rel. Min. Carlos Velloso, julgados em 22.4.1999, Informativo STF nº 146, p. 2.

55 Célio Janczski, *Taxas – doutrina e jurisprudência*, Juruá, Curitiba, 1999, pp. 77 a 84.

56 Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso I.

servir como argumento no sentido de excluir-se essa espécie tributária do princípio da legalidade.

No mais das vezes o poder público tenta justificar a cobrança de taxas rotulando-as de preço público, mas a jurisprudência tem repellido as tentativas neste sentido, sendo exemplos dessa orientação jurisprudencial, entre muitos outros os seguintes julgados:

“EMENTA: INMETRO. FISCALIZAÇÃO DE BOMBAS DE COMBUSTÍVEIS. TAXA E PREÇO PÚBLICO

1. O Inmetro exerce atividade tipicamente administrativa de poder de polícia ao fiscalizar as bombas de combustíveis. Incabível, portanto, cobrança de preço público em caráter compulsório dos interessados, em lugar de taxa, a qual deve ser instituída por Lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da CF/88. Entendimento da Súmula 545 do STF).

2. Apelação e remessa oficial improvidas.”

Efetivamente, a aferição das bombas de combustíveis, feita pelo INMETRO, não pode ser considerada um serviço prestado ao contribuinte, vale dizer, ao proprietário das bombas. É um serviço prestado à coletividade, ao qual se submetem os proprietários das bombas de combustíveis exatamente em razão do poder de polícia.

Imagine-se a aferição das bombas, feita por uma empresa privada, ou mesmo por um órgão público, por solicitação do proprietário dos citados equipamentos. Aí sim ter-se-ia um serviço, cuja remuneração seria um preço. Preço privado, se o serviço fosse prestado por uma empresa privada cuja remuneração é determinada segundo as leis do mercado. Ou preço público, se o serviço fosse prestado por um órgão público, cuja remuneração é determinada pelo Poder Público através da atividade de tarifação.

2.7.3. Anterioridade e irretroatividade

Embora de certa forma o princípio da anterioridade sobreponha-se ao princípio da

irretroatividade, certo é que se trata de dois princípios inteiramente distintos. Pelo princípio da anterioridade tem-se que nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do seu início. Para entrar em vigor no dia primeiro de janeiro, viabilizando a cobrança a partir de então, lei que institui ou eleva tributo deve ter sido publicada até o dia 31 de dezembro do ano anterior. Pelo princípio da irretroatividade nenhum tributo pode ser cobrado se o fato gerador respectivo tiver ocorrido antes do início da vigência da lei que o instituiu, ou aumentou.

Dir-se-á que o princípio da irretroatividade é inútil em face do princípio da anterioridade. Se a lei é anterior ao início do exercício financeiro, será anterior, também, ao fato gerador do tributo que se vai cobrar naquele exercício. Na verdade é isto que geralmente acontece. Entretanto, certo é que os dois princípios se completam. Primeiro, porque nem todos os tributos estão sujeitos ao princípio da anterioridade, sendo fundamental em relação a estes o princípio da irretroatividade. Segundo, porque a rigor o princípio da anterioridade diz respeito simplesmente ao aspecto temporal do fenômeno financeiro, nada tendo a ver com o fenômeno da incidência jurídica.

Em outras palavras, o princípio da irretroatividade é que nos garante contra a incidência da lei tributária sobre fatos a ela anteriores. Não fora o princípio da irretroatividade, o legislador poderia criar um tributo em dezembro, para ser cobrado a partir de janeiro do ano seguinte, elegendo como fato gerador situações já concretizadas antes da data da edição da lei. O princípio da anterioridade estaria obedecido com a cobrança apenas a partir do ano seguinte. O princípio da irretroatividade, porém, estaria violado com a eleição de fatos já consumados para compor a respectiva hipótese de incidência.

Tanto o princípio da anterioridade, como o princípio da irretroatividade, aplicam-se às taxas. A Constituição Federal é expressa neste sentido.⁵⁷

2.7.4. Isonomia

O princípio da isonomia faz parte da própria essência do Direito. Embora muitas controvérsias sejam estabelecidas em torno dele, ninguém se atreve a negar esse princípio. O que se discute é a configuração, ou não, em certos casos, de violação da isonomia. Em face de um caso concreto, alguns sustentam ter havido, e outros sustentam não ter havido, violação do princípio isonômico. Em nenhum caso, porém, um operador do Direito nega que se deva obediência a tal princípio.

Todas as questões que se estabelecem em torno da isonomia na verdade são disputas em torno da questão de saber quais os critérios válidos, e quais os critérios não devem ser admitidos para o tratamento desigual.

Nossa Constituição, além de consagrar o direito à igualdade jurídica como um direito fundamental,⁵⁸ dispõe, especificamente para a matéria tributária, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.⁵⁹ Embora se possa entender que esse dispositivo constitucional, em face da referência a rendimentos, títulos ou direitos, seja dirigido aos impostos, certo é que o princípio da isonomia, porque é um princípio fundamental que integra a própria essência do Direito, aplica-se indiscutivelmente às taxas.

2.7.5. Capacidade contributiva

A questão de saber se o princípio da capacidade contributiva é aplicável às taxas tem suscitado controvérsias. Para alguns a taxa, sendo remuneratória de um serviço público, deve ter o seu valor estabelecido em função do custo do serviço, sendo este dividido igualmente por todos os que provocam

a necessidade desse serviço ou de algum modo estão relacionados à prestação deste. Não poderia ter o seu valor graduado em função da capacidade contributiva de quem está obrigada ao respectivo pagamento.

A tese é respeitável, mas parece ter seu fundamento na idéia de contraprestacionalidade da taxa que é inaceitável, pelo menos em nosso direito positivo.

Em face da expressão literal do art. 145, § 1º, de nossa Constituição, é certo que o princípio da capacidade contributiva alcança apenas os impostos, mas isto não significa dizer que tal princípio não possa ser aplicado às taxas. Sobre o assunto já escrevemos:

Na taxa, tem-se de considerar especialmente a atividade estatal. Daí porque não se deve dimensionar a taxa em razão da capacidade contributiva de quem a deve pagar. Isto, porém, não quer dizer que não se possa de alguma forma considerar a capacidade contributiva. Aliás, a isenção de custas judiciais para as pessoas pobres é um excelente exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que pertine a taxas. (Cf. Ernesto Lejeune Valcárcel, *Aproximacion al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*, em *Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p. 118).

É importante, porém, destacar que o princípio da capacidade contributiva só está juridicizado, no Brasil, em relação aos impostos, posto que o § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, referiu-se apenas à espécie impostos, e não ao gênero tributos. Assim, no Direito brasileiro, o princípio da capacidade contributiva existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos, e apenas em relação a estes, portanto, se impõe ao legislador, que o não observando produzirá lei inconstitucional. Em relação às taxas, como em relação a qualquer outro tributo que não se caracterize como imposto, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela.⁶⁰

58 Constituição Federal de 1988, art. 5º.

59 Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso II.

60 Hugo de Brito Machado, *Os Principios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 4ª edição, Dialética, São Paulo, 2001, p. 71.

Na primeira edição de nosso livro, em 1989, constava já o texto acima transcrito,⁶¹ e até hoje só encontramos razões para fortalecer nosso entendimento. É certo que a taxa não, como ocorre com o imposto, fato gerador que seja um signo presuntivo de capacidade contributiva. Não é razoável, portanto, sustentar-se que o valor da taxa há de ser determinado sempre em consideração à capacidade contributiva daquele de quem é exigida. Nada impede, porém, que o legislador coloque, entre os critérios adotados para a determinação do valor de uma taxa, um que de algum modo realize o princípio da capacidade.

Em excelente monografia a respeito das taxas, Janczeski ensina, com inteira propriedade, que o princípio da capacidade contributiva, é “a pedra angular de um sistema tributário justo.” Por isto mesmo preconiza sua utilização, ao lado do princípio da igualdade, em relação e todos os tributos. Com notável acuidade invoca a doutrina de Bujanda, para ensinar que “em razão da estrutura própria da hipótese de incidência de cada espécie tributária, permite-se maior ou menor efetividade ao princípio da capacidade contributiva. No imposto estas possibilidades alcançam seu ponto alto, enquanto nas taxas, pelo contrário, seu ponto mais baixo.”

Na verdade, o princípio da capacidade contributiva é uma forma de manifestação do princípio da isonomia jurídica, que manda tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem. Em nosso sistema jurídico ele é obrigatório para os impostos, e em relação às taxas nada impede, antes tudo recomenda, a utilização também do princípio.

Nessa linha, aliás, decidiu o Supremo Tribunal Federal, confirmando acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, do qual fomos relator, dando pela constitucionalidade de taxa cobrada pela Comissão de Valores Mobiliários.

No Recurso Extraordinário interposto contra acórdão do TRF da 5ª Região, que considerou constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, instituída pela Lei nº 7.940/89, o voto do relator, Min. Carlos Velloso, foi pela manutenção do julgado, admitindo que a tabela progressiva no caso adotada para o cálculo da taxa observa o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF, que pode ser aplicado também a essa espécie de tributo. Pediu vista o Min. Marco Aurélio.⁶² Em 22.4.1999 o Supremo Tribunal Federal concluiu os julgamentos, confirmando acórdãos do TRF da 5ª Região, dando pela constitucionalidade de taxa cobrada pela Comissão de Valores Mobiliários.⁶³

Esse entendimento firmou-se na jurisprudência da Corte Maior.⁶⁴

2.7.6. Não confisco

Dúvida não pode haver quanto à aplicação do princípio do não confisco às taxas.

Na verdade a taxa deve ter o seu valor fixado em razão do custo da atividade estatal à qual se relaciona. Entretanto, como a relação entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa respectiva não pode ser estabelecido com rigor, por razões de ordem prática, eventualmente pode ocorrer que o valor de uma taxa se mostre exagerado, sendo razoável a invocação do princípio do não confisco.

Neste sentido é a lição de Janczeski, a dizer que:

“A exagerada desproporção entre o custo da atuação estatal e o produto da arrecadação pode levar à configuração de tributo com efeito de confisco.

Vale dizer, sempre que figurar uma intenção predatória do poder tributante, tornando excessivamente oneroso o seu cumprimento, a taxa será confiscatória e, por isso, indevida.”⁶⁵

61 Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989, pp. 44-45.

62 *Informativo STF* nº 82, de 10.9.1997, p. 2.

63 Recursos Extraordinários nºs 177.835-PE, 179.177-PE e 182.737-PE, rel. Min. Carlos Velloso, julgados em 22.4.1999, *Informativo STF* nº 146, p. 2.

64 Ag. Reg. em RE nº 176.382-5-CE, 2ª Turma, julgado em 9.5.2000, rel. Min. Celso de Mello, *DJU* de 2.6.2000, e *Revista Tributária* nº 37, p. 246.

65 Célio Janczeski, *Taxas – doutrina e jurisprudência*, Juruá, Curitiba, 1999.

2.8. A taxa e a imunidade recíproca

Questão que nem sempre tem sido adequadamente colocada é a de saber se a imunidade recíproca das entidades públicas exclui a possibilidade da cobrança de taxas uma das outras. O dispositivo da Constituição Federal que institui a imunidade recíproca diz ser vedado a tais entidades instituir *impostos* sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.⁶⁶ Daí se poderia extrair a conclusão de que essa imunidade não se aplica às taxas, mas tal conclusão, fundada exclusivamente no elemento literal, é evidentemente inaceitável.

Realmente, o fato gerador das taxas pode ser a prestação de serviços públicos, ou o exercício regular do poder de polícia.

Não é razoável cogitar-se da prestação de um serviço público por um ente público a outro. Muito menos cogitar-se da cobrança de um tributo, no caso a cobrança de uma taxa, por um ente público a outro ente público. Mas isto diz respeito apenas àqueles serviços públicos destinados a satisfação de necessidades que não podem ser atendidas por outros meios, sendo importante retornarmos, aqui, à distinção entre taxa e preço público. O preço público naturalmente pode ser cobrado por um ente público de outro, seja diretamente, seja através de uma empresa que preste o serviço em regime de concessão.

Também não é razoável admitir-se a cobrança, por um ente público a outro, de taxa fundada no exercício do poder de polícia. A própria definição de poder de polícia deixa evidente que este não pode ser exercitado por um ente público em relação a outro ente público. O poder de polícia só existe, por definição, para limitar direitos, interesses ou liberdades, que eventualmente poderiam ser exercitados contra o interesse público. Não tem sentido admitir-se que um ente público possa, em tese, exercer suas atividades para contrariar o interesse público. Logo, não tem sentido admitir-se a cobrança de taxa, por um ente

público, de outro ente público, sob o fundamento de que o primeiro estaria regulando, a bem do interesse público, as atividades do segundo.

Exatamente por isto é que o preceito constitucional que consubstancia a denominada imunidade recíproca contempla apenas os impostos. A impossibilidade de cobrança de taxas, por um ente público, contra outro ente público, decorre da própria natureza dessa espécie tributária, cujo fato gerador consubstancia uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e não se justifica o exercício dessa atividade estatal específica por um ente público em relação a outro ente público.

3. IMPUGNAÇÃO DE TAXAS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO

3.1. Relação tributária e direitos individuais disponíveis

A relação tributária é uma relação jurídica obrigacional. Consubstancia-se nela a obrigação tributária, vínculo jurídico que liga o Estado ao contribuinte, e tem como objeto uma prestação pecuniária.

Os direitos do contribuinte, albergados pela relação tributária, são direitos individuais no sentido de que pertencem a titulares perfeitamente individualizados. Embora se possa falar de direitos coletivos a uma tributação obediente a certos princípios jurídicos albergados pela Constituição, na verdade tais direitos não se confundem com aqueles que se concretizam pela incidência de uma norma de tributação.

Os direitos do contribuinte, albergados na relação obrigacional tributária, que nasce da incidência de uma norma de tributação, caracterizam-se como direitos individuais porque toda obrigação tributária, ao nascer, liga o Estado como sujeito ativo a determinado sujeito passivo. E são de natureza patrimonial, porque o objeto da obrigação tributária, vale dizer, o tributo, é uma prestação pecuniária. Direitos individuais disponíveis, portanto.

3.2. Direitos individuais homogêneos

3.2.1. Generalização indevida

O ser de origem comum é característica presente em todos os direitos que decorrem da mesma norma, cujo suporte fático é absolutamente igual para várias pessoas. Assim, o direito de um contribuinte, de não pagar determinado imposto que foi criado, ou aumentado, por uma lei inconstitucional, é da mesma origem do direito de todos os demais contribuintes desse mesmo imposto. Os direitos desses vários contribuintes são, portanto, direitos individuais homogêneos.

Em princípio, por serem direitos individuais de natureza patrimonial, direitos disponíveis, o ônus de defendê-los é de seus titulares. A defesa há de ser, portanto, em princípio, praticada individualmente. A ela não se prestam os instrumentos destinados à defesa de direitos difusos ou coletivos.

Ocorre que a generalização de qualquer tese jurídica pode conduzir a equívocos que o jurista deve evitar, constatando as diferenças essenciais onde elas existam, para com isto viabilizar a interpretação adequada das normas de sorte a permitir que todas e cada uma delas alcance a sua real finalidade.

3.2.2. Distinção necessária

Tenho sustentado que o Ministério Público não está legitimado a promover ação civil pública para defender direitos individuais homogêneos dos contribuintes em geral, contra a exigência de tributo fundada em lei inconstitucional. Ao mesmo tempo, porém, sustento que em certas circunstâncias os direitos individuais homogêneos mostram-se equivalentes aos interesses difusos ou coletivos e, então, o Ministério Público pode, e deve, utilizar-se da ação civil pública para defendê-los.⁶⁷

O jurista deve ter o cuidado de identificar diferenças e as considerar na interpretação das normas, evitando tratar como se fossem iguais situações desiguais. Por outro lado, na interpretação das leis deve atribuir a

estas o sentido que lhes permite a realização de suas finalidades, e a preservação da harmonia do sistema jurídico. Assim agindo estará respeitando o princípio da isonomia, que é da própria essência do Direito, evitando as generalizações injustas. E estará respeitando a presunção de constitucionalidade das leis, interpretando-as de conformidade com a Constituição.

Nem todos os interesses e direitos individuais homogêneos, todavia, são iguais. Existem aqueles direitos cuja expressão econômica é de grande monta, se considerados em relação à coletividade, mas são economicamente insignificantes se considerados em suas relações individuais. É o que acontece, por exemplo, com a taxa de iluminação pública. O valor total cobrado por um município, a título de taxa de iluminação pública, pode ser muito elevado, mas o valor da taxa de iluminação pública pago por cada contribuinte é inexpressivo.

A distinção, portanto, mostra-se absolutamente necessária para preservar a coerência do ordenamento jurídico no que diz respeito à proteção contra a violação dos direitos.

3.2.3. A finalidade da defesa coletiva

Os direitos individuais homogêneos cuja expressão individual é inexpressiva são equivalentes aos direitos difusos, e aos coletivos, posto que ninguém, individualmente, é motivado a defendê-los. São importantes para a coletividade, mas de importância diminuta para cada indivíduo.

Por isto é que sustentamos que nem todos os interesses e direitos individuais homogêneos equiparam-se aos interesses e direitos difusos, ou aos coletivos. A equiparação há de ser estabelecida em razão da finalidade para a qual se pretende que exista. Para o fim de evitar que fiquem desprovidos da proteção judicial, é evidente que se deve estabelecer a equiparação em função do valor econômico da expressão individualizada dos direitos individuais homogêneos.

67 Hugo de Brito Machado, "Ministério Público e Ação Civil Pública em Matéria Tributária", em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 52, pp. 84 a 90.

A finalidade da defesa coletiva dos direitos difusos ou coletivos é evitar que, à míngua de interesse individual em defendê-los, a violação destes deixe de ser combativa. E sendo assim, nada justifica negar-se a defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos cuja expressão individual seja desprovida de significação econômica.

Nestes termos é que deve ser entendida a norma que está no parágrafo único, inciso III, do art. 81, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990.

Para os fins de defesa coletiva, que pode ser patrocinada pelas entidades que indica, entre as quais o Ministério Público, a referida lei equipara aos interesses e direitos difusos, e aos interesses ou direitos coletivos, os interesses e direitos individuais homogêneos, que define como *os decorrentes de origem comum*. (Lei nº 8.078, de 11.9.1990, art. 81, parágrafo único, inciso III). O ponto nuclear da questão está em saber o que se deve entender como interesses e direitos individuais homogêneos, no contexto dessa disposição legal. Em outras palavras, a questão essencial que se há de enfrentar é a de saber quais os interesses e direitos individuais homogêneos estão realmente equiparados aos direitos e interesses difusos e aos direitos e interesses coletivos, para que possam ser protegidos pela via da ação civil pública.

A nosso ver todos os direitos individuais homogêneos, com grande expressão para a coletividade, e cujas parcelas individuais sejam desprovidas de significado econômico capaz de motivar os seus titulares a defendê-los, podem ser protegidos pela defesa coletiva.

3.2.4. A jurisprudência

A primeira parte de nossa tese já está pacificada na jurisprudência. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que não cabe ação civil pública para substituir ação direta de inconstitucionalidade (Agravamento Regimental nº 1.853-99-SP, em *RDA* nº 218, p. 288), e esse entendimento foi também adotado pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 195.056-PR, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 9.12.1999 e RE nº 213.631-MG, rel. Min. Ilmar Galvão, mesma data, ambos publicados no Informativo do STF 174, de 6 a 10.12.1999).

Não vimos apreciada, porém, a parte de nossa tese em que sustentamos a legitimidade do Ministério Público para a defesa de direitos individuais homogêneos com parcelas individuais desprovidas de significado econômico suficiente para motivar seus titulares à defesa. E esta parte de nossa tese é de bem maior importância, na medida em que nela se procura equacionar e superar uma grave dificuldade decorrente da ampliação inadequada da primeira, que deixa, na prática, excluídos da proteção judicial importantes direitos individuais homogêneos.

A distinção que fazemos garante o acesso à Justiça, sem prejuízo da tese, que também defendemos, segundo a qual não se pode confundir a ação civil pública com a ação direta declaratória de inconstitucionalidade. A falta dessa distinção que nos parece indispensável, porém, tem levado o Supremo Tribunal Federal a deixar desprotegidos os contribuintes da Taxa de Iluminação Pública, pelo não reconhecimento da legitimidade do Ministério Público para impugnar sua cobrança mediante ação civil pública.