

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



232

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

232

(JANEIRO - 2015)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

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

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



Ulysses Bôscolo
é o autor da pintura reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - Os rendimentos de *swaps* de taxas de juro face às convenções contra a dupla tributação

I - Colocação do problema. II - Natureza jurídica das operações de *swap* de taxas de juro no Direito Privado. III - As normas convencionais relativas a juros como normas de reconhecimento de competência cumulativa. IV - Não qualificação dos rendimentos de *swaps* de taxas de juro como juros para fins convencionais. V - Qualificação dos rendimentos de *swaps* como lucros de empresa ou outros rendimentos.

7

Alexandre Macedo Tavares - O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico

1. Sujeição passiva tributária. 2. Os planos da linguagem jurídica e a ambiguidade e vagueza dos termos presentes no discurso normativo. 3. Da responsabilidade tributária solidária. 4. Grupo econômico.

20

André Mendes Moreira e Patrícia Dantas Gaia - A não incidência do IOF-crédito sobre os contratos de conta corrente entre empresas do mesmo grupo econômico

1. A *quaestio juris*. 2. Escorço legislativo do IOF. 3. Contrato de mútuo *versus* contrato de conta corrente: aproximações e distanciamentos. 4. A jurisprudência. 5. Conclusão.

28

Antenori Trevisan Neto - Breves comentários sobre as alterações legislativas promovidas pela Lei n. 12.973/2014 relativas ao tratamento tributário do ágio

1. Breve histórico legislativo. 2. Forma de cálculo e possibilidade de amortização fiscal do ágio antes da MP 627 e da Lei n. 12.973/2014. 3. Alterações promovidas pela MP 627 e Lei n. 12.973/2014 no que tange ao cálculo e à forma de demonstração do ágio. 4. Alterações promovidas pela MP 627 e Lei n. 12.973/2014 - restrições à amortização do ágio para fins fiscais.

42

Donovan Mazza Lessa e Alexandre Teixeira Jorge - Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa

1. Introdução. 2. Origem, intensificação e generalização da guerra fiscal do ICMS. 3. O perfil do ICMS. 4. A glosa de créditos e o controle de constitucionalidade. 5. Conclusões.

55

Eduardo Domingos Bottallo - Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS

1. Consequências da inidoneidade para aqueles que negociam com o emitente em situação irregular. 2. Da inexistência de processo administrativo para apurar a declaração de inidoneidade fiscal. 3. Retroatividade dos efeitos da declaração de inidoneidade fiscal baseada em presunções. 4. Dispensa da publicidade do ato que declara a inidoneidade. 5. Da boa-fé.

74

Hugo de Brito Machado - As taxas como espécie de tributo

1. Introdução. 2. Competência para instituição de taxas. 3. Âmbito constitucional e fato gerador. 4. Conceito e características. 5. Espécies de taxas. 6. Distinções importantes.

84

Ives Gandra da Silva Martins, Fernanda Guimarães Hernandez e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - Alteração jurisprudencial do STF sobre não creditação do IPI na entrada de insumos isentos não atinge a coisa julgada conformada nos termos de jurisprudência anterior

95

Luís Eduardo Schoueri - O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário

I. Introdução. II. O Refis e os subsequentes programas de parcelamento (ou pagamento integral) incentivado: breve revisão. III. A questão do planejamento tributário: caso de

As Taxas como Espécie de Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Já escrevi diversos textos a respeito das taxas. Nenhum deles, porém, está inteiramente atualizado, porque se deram muitos questionamentos e a jurisprudência evoluiu, de sorte que se faz oportuna a abordagem, agora, especialmente tendo-se em vista o que pode ser considerado entendimento pacífico.

Começaremos pelo exame da questão da competência para a instituição dessa espécie de tributo. Neste ponto, o que há de mais importante a ser esclarecido é a questão da privatividade, pois existe quem se refira a competência comum, o que a meu ver não é correto. Depois veremos o que se pode compreender como o âmbito constitucional e como fato gerador das taxas, para em seguida examinarmos o seu conceito e as suas características essenciais. Estudaremos em seguida as espécies de taxas e, finalmente, cuidaremos de esclarecer certas distinções que nos parecem importantes para a compreensão adequada de algumas questões relacionadas com esse aspecto da tributação.

2. Competência para Instituição de Taxas

Competência nada mais é do que o poder juridicamente delimitado. Competência tributária, portanto, é o poder de tributar, inerente à soberania estatal, juridicamente delimitado e em certos casos dividido. Nos países que adotam o modelo federativo, como o nosso, o poder de tributar é dividido entre as pessoas jurídicas integrantes da Federação. No caso brasileiro, entre a União, os Estados e os Municípios, posto que todas essas pessoas jurídicas são dotadas de poder legislativo e podem criar tributos.

A competência para instituir determinado tributo pode, em tese, ser comum, concorrente, ou privativa. No Brasil atual, a competência para a instituição de taxas é privativa. Há, porém, quem afirme que a competência para a instituição de taxas é comum. Celso Ribeiro Bastos, por exemplo, escreveu que a competência para a instituição de taxas é comum.¹ Entretanto, deu-se conta de que admitir tratar-se



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular
Aposentado de Direito
Tributário da UFC e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários.

¹ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Sarai-va, São Paulo, 1991, p. 126.

de competência comum poderia parecer aceitar a existência de taxas sobrepostas sobre o mesmo fato, e 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 possível de ocorrência, visto que, sendo a competência genérica, poderíamos em dado momento confrontar-mo-nos 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 possível 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 quem a institui. A realização de obras também resulta de certa forma partilhada pela Constituição, uma vez que deverão manter afinidade com a competência de que ela investe as diversas pessoas de direito público.”²

Como a Constituição 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”,³ pode parecer que essas entidades podem instituir e cobrar taxas relativamente a atividades desenvolvidas umas das outras. Não é assim, todavia. Cada entidade pode instituir taxa que se faz devida em razão de sua atividade, seja o exercício do poder de polícia, seja a prestação de serviço público específico e divisível.

3. Âmbito Constitucional e Fato Gerador

O âmbito constitucional das taxas está definido claramente no art. 145, inciso II, da vigente Constituição Federal. É *o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis*.

Assim o legislador, seja o federal, o estadual ou o municipal, para definir a hipótese de incidência de uma taxa, deve descrever fato que caiba no conceito de exercício do poder de polícia, ou utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Entretanto, como todo titular de poder tende a violar os limites que o Direito estabelece, conhecemos casos nos quais se deu a instituição de taxas fora desse âmbito constitucional. Entre eles destacamos a instituição de uma taxa estadual, que assim registramos:

“A Lei 7.947, de 22.3.2006, do Estado da Paraíba instituiu a *taxa de processamento da despesa pública*, que é flagrantemente inconstitucional, sendo mais um exemplo do exercício do poder de tributar capaz de configurar a relação tributária como uma relação de poder.

A referida lei definiu como fato gerador da referida taxa ‘o processamento do pedido de pagamento formalizado por credores do Estado em razão de contratos de obras públicas, prestação de serviços, de trabalhos artísticos e/ou fornecimento de máquinas, equipamentos, aparelhos, mobiliário, utensílios e instrumentos.’ (art. 3º, § 1º).

² Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 127.

³ Constituição Federal de 1988, art. 145, inciso II.

Extrapolou, portanto, o âmbito constitucional da taxa, que, nos termos do art. 145, II, da CF, é o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

O serviço de processamento do pedido de pagamento formalizado por credores não é serviço público. Os devedores - especialmente as empresas de médio e de grande porte, nas quais se faz necessária certa burocracia - realizam igual serviço ao que se desenvolve no âmbito da empresa privada. Nada o qualifica como serviço público. Na verdade, a 'taxa' em questão é apenas mais uma demonstração de abuso do poder de tributar.⁴

Registre-se que o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba já opinou pela inconstitucionalidade da referida lei, conforme Parecer de 9 de junho de 2010. Invocou como fundamento o decidido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, no Agravo de Instrumento nº 200.2008.037.123-6/001, DJ de 22 de fevereiro de 2010.

Muitos outros exemplos de taxas instituídas com violação da regra que define o âmbito constitucional dessa espécie de tributo podem ser citados. Seja como for, do quanto foi aqui exposto já podemos extrair elementos que nos permitem formular o conceito e apontar as características dessa espécie tributária.

4. Conceito e Características

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.⁵

A taxa é uma espécie do gênero tributo.⁶ É, portanto, uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não constitua 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,⁷ a taxa, pelo contrário, é um tributo que tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

A primeira característica da taxa, portanto, é ter como fato gerador uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Esta característica a distingue do imposto, entretanto não basta para sua identificação específica, porque a contribui-

⁴ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, São Paulo, 2012, p. 45.

⁵ Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, tradução de Fernando Vicente - Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madri, 1964, p. 350, nota de rodapé nº 9.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 145, inciso II, e *Código Tributário Nacional*, art. 5º.

⁷ *Código Tributário Nacional*, art. 16.

ção de melhoria tem fato gerador que não é uma atividade estatal específica, mas decorre de uma atividade estatal específica.

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

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 contraprestação a simples referibilidade do agir do Estado, vale dizer, da atividade administrativa ao legalmente obrigado ao pagamento da taxa.

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 da obrigação tributária, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa consubstancia simplesmente a causa de um fato econômico - o fato valorização do imóvel - 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.

5. Espécies de Taxas

5.1. Considerações iniciais

Dizer quais são as espécies de taxa certamente depende de qual seja o critério adotado para a classificação. Se tivermos em vista a competência, por exemplo, diremos que existem três espécies de taxa, a saber, a *federal*, a *estadual* e a *municipal*.

Parece-nos mais útil, porém, uma classificação a partir de um critério relacionado com o fato gerador das taxas, vale dizer, o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Por isto preferimos classificar as taxas em duas espécies, a saber, as taxas de polícia e as taxas de serviço.

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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.⁸

O poder de polícia manifesta-se em atividade da Administração Pública limitadora dos direitos e dos interesses individuais. Por isto é que refutamos terminantemente a ideia de contraprestação como característica das taxas. Não se concebe que alguém pague uma contraprestação para sofrer limitações.

O exercício do poder de polícia, para ser admitido, tem de ser regular. Se não o for será uma atividade ilegal que em nenhuma hipótese poderia ensejar a cobrança de tributo.

Tal como o próprio poder de polícia, a regularidade do seu exercício 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.”⁹

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 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 tranquilidade 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.

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 contrapres-

⁸ Código Tributário Nacional, art. 78.

⁹ Código Tributário Nacional, art. 78, parágrafo único.

tação. Este é o entendimento que tem prevalecido no Superior Tribunal de Justiça¹⁰ e também no Supremo Tribunal Federal.¹¹

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

5.3. *Taxas de serviço*

Diversamente do que fez em relação a *poder de polícia*, o Código Tributário Nacional 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.

¹⁰ Veja-se, neste sentido, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 164.529/SP, de 30 de novembro de 1998, rel. Ministro Milton Luiz Pereira, *Boletim de Direito Administrativo*, NDJ, São Paulo, agosto de 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.

¹¹ Realmente, o Supremo Tribunal Federal tem decidido (RE nº 140.278/CE, rel. Ministro Sydney Sanches, julgado em 27 de agosto de 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 S.T.F. 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 R.E. (Súmulas 279 e 280).

5. Precedentes.

6. R.E. não conhecido.”

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, vale dizer, elas não podem ser diretamente utilizadas na aplicação da lei para a solução de questões que surgem nessa atividade. 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 indubitoso 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.

Questão interessante é a que se coloca em relação ao serviço de limpeza pública ou de coleta de lixo. O Supremo Tribunal Federal já afirmou que a taxa de limpeza pública, porque se refere ao serviço não apenas de coleta de lixo domiciliar, mas também da limpeza das ruas de maneira englobada, é inconstitucional porque corresponde a serviço indivisível.¹² Existe, porém, a possibilidade de se distinguir a limpeza pública da coleta domiciliar de lixo, e neste último caso realmente o serviço é específico e divisível, justificando plenamente a cobrança da taxa.

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.¹³

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.

¹² STF, 1ª Turma, RE nº 188.391-0/SP, rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 15.6.2000, DJU 1 de 1º.6.2001, com íntegra publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 71, Dialética, São Paulo, pp. 208 a 210.

¹³ Código Tributário Nacional, art. 79, inciso I.

A questão da efetiva existência do serviço a rigor somente se coloca quando se trata de utilização compulsória, posto que em se tratando de serviço de utilização voluntária a taxa somente será paga quando ocorrer a utilização.

A taxa de serviço tem sido, talvez propositadamente, confundida com o preço público. Aliás, as autoridades geralmente pretendem que as quantias cobradas pela prestação de serviços públicos sejam *preço*, ou *taxas*, segundo suas conveniências. Quando querem fugir aos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, sustentam que se trata de preço público. Quando, porém, pretendem impor o uso do serviço, fazendo-o compulsório por força de lei, para que o pagamento se torne inevitável, esquecem que o preço não pode ter essa característica e terminam, sem o dizer, aceitando que os valores cobrados têm essa característica do tributo e que são, portanto, verdadeira taxa.

Seja como for a distinção entre taxa e preço público é da maior importância, e dela vamos cuidar no item seguinte.

6. Distinções Importantes

Vejamos finalmente algumas distinções que são importantes para uma adequada compreensão dessa área da tributação. Distinção entre taxa e imposto, entre taxa e contribuição de melhoria, e entre taxa e tarifa ou preço público.

A doutrina em geral afirma que a taxa é um *tributo vinculado*, e o imposto é um *tributo não vinculado*. Vejamos, então, o que isto significa.

Diz-se que a taxa é um tributo vinculado porque o seu fato gerador é uma atividade estatal. A taxa está, portanto, sempre, ligada a uma atividade estatal, que pode ser o exercício do poder de polícia ou um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. E o imposto é um tributo não vinculado porque o seu fato gerador é um fato econômico qualquer, que não tem necessariamente nenhuma ligação com a atividade estatal.

A taxa também não se confunde com a contribuição de melhoria, embora a doutrina geralmente as coloque na categoria dos tributos vinculados. Ocorre que a contribuição de melhoria não tem como fato gerador uma atividade estatal, mas uma decorrência de uma atividade estatal. A contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização de imóvel, decorrente de obra pública. A distinção, portanto, é muito clara. O fato gerador da contribuição de melhoria não é uma atividade estatal. Não é a obra pública pois esta pode existir sem que da mesma resulte valorização imobiliária. O fato gerador da contribuição de melhoria é, isto sim, a valorização imobiliária. Não uma valorização imobiliária qualquer, mas somente uma valorização imobiliária que seja decorrente de obra pública.

Finalmente, vejamos a distinção, que é de enorme importância prática, entre taxa e tarifa ou preço público.

Quanto à remuneração pelo uso ou pela aquisição da propriedade de bens do Estado, é pacífico o entendimento de que 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.”¹⁴

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*. De onde, 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

¹⁴ Súmula nº 545.

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 fossas, 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 livram-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 ideia.

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.