

IMPÔSTO E TAXA — TAXA DE PREVIDÊNCIA — COMBUSTÍVEL

— O querosene não sendo iluminante, mas combustível, está isento da taxa de previdência.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Fazenda Nacional *versus* Standard Oil Company of Brazil
Apelação cível n.º 8.463 — Relator: Sr. Ministro
LAFAYETTE DE ANDRADA

ACÓRDÃO

Vistos, examinados e discutidos êstes autos de Apelação Cível n.º 8.463, de São Paulo, em que é apelante a Fazenda Nacional, apelada a Standard Oil Company of Brazil e recorrente *ex-officio* o Juízo dos Feitos:

Acordam os Juizes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, negar provimento aos recursos nos têrmos das notas taquígráficas juntas aos autos.

Rio de Janeiro, 1 de agosto de 1947.
— *Orosimbo Nonato*, Presidente. —
Antonio Carlos Lafayette de Andrada, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada
— A sentença de primeira instância que motivou a apelação da União Federal é a seguinte:

“Vistos, etc.

A sociedade anônima Standard Oil Company of Brazil, autorizada a funcionar no Brasil, alega que pelas notas de importação n.º 51.314, de 1940, e 11.753, 23.388, 30.002 e 32.666, de 1941, despachou na Alfândega de Santos cinco partidas de querosene, a granel, vindas, respectivamente, pelos vapores *Pan Aruba*, *Svithied*, *Stanvac Calcuta*, *Scandinávia* e *Stanvac Nelbourne* (documentos ns. 2, 3, 4, 5 e 6), que, tratando-se de mercadoria sujeita ao impôsto único estabelecido pelo decreto-lei n.º 2.615 de 21 de setembro de 1940, de acôrdo com o disposto na Lei Constitucional n.º 4, de 20 dêste mês, sôbre o querosene despachado pelas notas de importação supracitadas, não

foi paga a Taxa de Previdência Social, da qual os combustíveis ficaram excluídos desde a Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, que criou essa taxa; que, por exigência da Alfândega de Santos feita depois de desembarçado o querosene, de referência às notas de importação n.º 51.314, de 1940 e 11.753 de 1941, e antes do desembarço do querosene de referência às notas de importação n.º 23.383, 30.023 e 32.666, de 1941, foram recolhidas aos cofres da mesma Alfândega, pelas notas de revisão ns. 22.852 e 22.851 e pelas notas de diferença ns. 23.967, 30.374, 33.824 e 34.137, tôdas de 1941, respectivamente, as quantias de Cr\$.... 11.624,50, Cr\$ 6.271,80, Cr\$ 33.424,50, Cr\$ 7.374,50, Cr\$ 27.219,50 e Cr\$ 46,90, correspondentes à Taxa de Previdência Social sôbre as cinco partidas de querosene referidas (documentos ns. 7, 8, 9 e 10 e item *e* do documento n.º 17); que dos atos da Alfândega de Santos que exigiram o pagamento da Taxa de Previdência Social, a requerente recorreu, no devido tempo, para o Conselho Superior de Tarifa que, pelos Acórdãos ns. 12.707, 12.708, 12.724, 12.725 e 12.726, publicados no *Diário Oficial* da União, de 12 e 15 de setembro de 1942, deu provimento aos recursos (documentos ns. 11 e 12); que o Sr. Ministro da Fazenda, dando provimento ao recurso do representante da Fazenda junto ao Conselho Superior de Tarifa, mandou restabelecer as decisões da Alfândega de Santos que lhe haviam exigido o pagamento da Taxa de Previdência Social (item *e* dos documentos ns. 13, 14, 15, 16 e 17); que

a requerente teve ciência dos despachos do Sr. Ministro da Fazenda referidos, a 2 de janeiro de 1943 (item d dos documentos de fls. 13 a 17); que, antes mesmo de ter sido dada ciência dos despachos ministeriais à requerente, foram revistas, por funcionários da Alfândega de Santos, notas de importação de querosene, recebido pela requerente em 1941 e 1942, para o fim de ser exigida a Taxa de Previdência Social; que o Sr. Procurador julgou procedente uma das revisões feitas, referente à nota de importação n.º 41.945, de 1941, pela qual foi despachada uma partida de querosene vinda pelo vapor "Tiradentes" (doc. n.º 18); que, ciente do despacho pelo qual o Sr. Inspetor da Alfândega de Santos julgou procedente a revisão em a nota de importação n.º 41.945, de 1941, a requerente solicitou ao Senhor Inspetor da Alfândega de Santos que o recolhimento da quantia exigida (Cr\$ 6.603,90) fôsse feito em depósito, de acôrdo com o disposto no art. 1.º do decreto-lei n.º 42 de 6 de dezembro de 1937 (doc. n.º 18, item e); deferido o pedido, fêz a requerente o depósito da referida quantia (doc. n.º 19); que o Sr. Inspetor mandou arquivar os processos referentes às outras revisões feitas em 1942, por julgá-las inoportunas, por serem as notas de importação posteriores à Circular n.º 36, de 24 de julho de 1941.

Argumenta a autora que carece inteiramente de fundamento legal a exigência de ser paga a Taxa de Previdência Social sôbre o querosene importado, de vez que a Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, dá à União a competência privativa de tributar os combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem, condicionando, expressamente, esta tributação à forma de um "impôsto único" para cada espécie de produto; que fundado nessa lei constitucional, o Senhor Presidente da República baixou o decreto n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, que criou o impôsto único sôbre os combustíveis e lubrificantes minerais, incluindo entre aqueles o quero-

sene a que foi arbitrada a taxa de Cr\$ 380,00 por tonelada (direitos mínimos); que sujeito, como ficou, ao impôsto único, não pode o querosene sofrer outra tributação além da que lhe foi atribuída no art. 3.º, do decreto-lei n.º 2.615, ressalvados apenas os impostos de renda e do sêlo, à vista do parágrafo único do art. 1.º desse diploma legislativo, que dispõe: Parágrafo único. "O impôsto único de que trata este artigo não exclui a incidência dos impostos de renda e do sêlo previstos nas leis e regulamentos em vigor; que o Ministro reconhecendo ser único o impôsto que recai sôbre a importação do querosene de procedência estrangeira, o que exclui a incidência de qualquer outro título sôbre a importação, e atendendo às ponderações que lhe foram feitas pelo Conselho Nacional de Petróleo, determinou fôsse sustada a cobrança da Taxa de Previdência Social sôbre o querosene importado, conforme faz certo a Circular n.º 36, de 24 de outubro de 1941, da Diretoria das Rendas Aduaneiras, do seguinte teor:

"De conformidade com o despacho exarado pelo Exmo. Sr. Ministro da Fazenda no processo fichado no Tesouro sob o n.º 73.399-41, e atendendo à solicitação constante do Ofício n.º 4.642, de 1 de setembro findo, do Conselho Nacional do Petróleo, declaro aos Srs. Inspetores das Alfândegas, e chefes das demais estações aduaneiras do país, para seu conhecimento e devidos efeitos, que fica sustada a cobrança da taxa de 2 % de previdência social sôbre o querosene importado. — *Odilon da Silva Conrado, Diretor*".

Que o Conselho Superior de Tarifa em inúmeras decisões tem reconhecido a improcedência da cobrança; que conforme tem salientado aquele eminente órgão administrativo de julgamento, "A Lei Constitucional n.º 4 e o decreto-lei n.º 2.615, não foram revogados pela Nova Tarifa das Alfândegas mandada executar pelo decreto-lei n.º 2.878, de 18 de dezembro de 1940, visto nenhuma lei ordinária poder prevalecer contra preceito constitucional e ser o

decreto-lei n.º 2.615 uma lei de caráter especial expedida para atender a importantes problemas de ordem econômica e social, qual a execução do plano rodoviário nacional”.

Conclui, afinal, a autora pedindo seja a ré, Fazenda Nacional, condenada a restituir-lhe, com os juros da mora, não só as quantias de Cr\$. . . . 11.624,50, Cr\$ 6.271,80, Cr\$ 33.424,50, Cr\$ 7.374,50, Cr\$ 27.219,50, Cr\$. . . . 46,90 e Cr\$ 6.603,00, no total de Cr\$ 92.565,60 mencionados nos itens 3.º e 10.º do Capítulo I, da petição inicial, mas ainda as que forem exigidas da requerente a título de Taxa de Previdência Social sobre querosene já importado ou que vier a importar pela Alfândega de Santos, enquanto viger a Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, condenando-se ainda a Fazenda Nacional ao pagamento das custas.

A Fazenda Nacional contestou o pedido, fls. 43, *usque* 45, dizendo que a Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, que regula a contribuição para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinadas ao Conselho Nacional do Trabalho, criou o art. 6.º, sob o título de “Taxa de Previdência Social”, uma percentagem de 2% sobre a importação de artigos do exterior, exceto o “combustível e o trigo”, ônus esse que de acordo com o art. 4.º do mesmo diploma, integraria a contribuição da União para a formação da renda dos Institutos e Caixas; que sendo uma Taxa de Previdência Social não constitui um imposto e nem pertence à União.

Faz a ré um cotejo das leis constitucionais — art. 8.º, n.º I, letra *d*, da Constituição de 1934, com as Leis Constitucionais ns. 3 e 4 e ordinárias — 159, de 30 de dezembro de 1935 e 2.611, de 21 de setembro de 1940, para concluir que o que se pretendeu foi uniformizar a tributação sobre o combustível.

Procura fazer a distinção entre taxa e imposto; que sendo a taxa a retribuição de um serviço não se compreende nunca nas isenções de impostos;

que pela mesma razão a decretação do imposto único não pode jamais importar na abolição de uma taxa.

Sob o aspecto técnico aduaneiro diz que o querosene sempre foi classificado como “iluminante”, derivado do petróleo para fins de iluminação; que se a lei somente considerou os “combustíveis” e não sendo o querosene combustível, e sim, iluminante, evidentemente não está sob o regime do decreto-lei n.º 2.615; que o ato ministerial citado a fls. 4 dos autos é de caráter suspensivo e não supressivo. Conclui pedindo seja julgada a ação improcedente condenada a autora nas custas e convertido o depósito em pagamento.

Tudo examinado.

A ré não contesta a veracidade dos fatos narrados pela autora, que têm os devidos comprovantes nos documentos por ela juntos.

A questão se controverte sob o ponto de vista legal. A autora está com a razão.

O “combustível”, segundo o art. 6.º, da Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, e letra *b* do art. 2.º, do decreto-lei n.º 2.878, não está sujeito à Taxa de Previdência. Senão vejamos — Lei n.º 159 — art. 6.º; Fica criada sob o título de “Taxa de Previdência Social” uma percentagem de 2%, sobre o pagamento, qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se, para esse fim, o combustível e o trigo.

Decreto-lei n.º 2.878, de 18 de dezembro de 1940, art. 2.º: Além dos direitos a que se refere o artigo anterior, cobrar-se-ão: *b*) a taxa de 2% criada pelo art. 6.º da Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, e regulamentada pelo decreto n.º 591, de 15 de janeiro de 1936, com exceção do combustível. . .

Segundo a Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940 — “O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto”. — Assim, não é de admitir-se como pretende a ré confundir unicidade com uniformidade de im-

pôsto. Em complemento à Lei Constitucional n.º 4, veio o decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, que cria um imposto único federal sobre os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, importados e produzidos no país.

Esse decreto-lei dispôs no art. 3.º: “Os derivados do petróleo importados do estrangeiro, discriminados neste artigo ficam sujeitos a direitos de importação para consumo, nas seguintes bases: II — Querosene — Tonelada — P. L. Direitos mínimos — 380\$000. — Ora, é a própria lei que enumera e impõe o imposto único sobre o querosene. Assim não há lugar para a discriminação técnica-aduaneira que a ré pretende fazer, veja-se fls. 46.

Improcede também a distinção da taxa e imposto feita pela ré.

A lei constitucional referindo-se ao tributo (que compreende impostos e taxas), diz que esse tributo “terá a forma do “imposto único”. Logo está excluída a taxa que, como já vimos (a de previdência social) não apanha o combustível, querosene. Pelas razões expostas, julgo procedente a presente ação para mandar que a ré, Fazenda Nacional, devolva à autora a quantia depositada e todas as que indevidamente pagou por efeito das notas de revisão, tudo num total de Cr\$ 92.565,60 (noventa e dois mil quinhentos e sessenta e cinco cruzeiros e sessenta centavos), com os juros legais da mora e custas.

Não há razão para se condenar a Fazenda a devolver à autora aquilo que hipoteticamente venha a pagar à Alfândega de Santos, por efeito de querosene já importado ou a importar.

Se isto acontecer, a autora proporá a devida ação.

São Paulo, 20 de setembro de 1943.
— *Silvio Marcondes de Moura*, Juiz dos Feitos da Fazenda Nacional”.

Inconformada, a União, sustenta ser necessária a reforma da sentença para ser julgada improcedente a ação dès que não é possível ser excluída a cobrança da taxa de previdência sobre o *querosene* importada, sendo que esse

produto é um *iluminante* e não *combustível*.

Nas razões de fls. 78 essa matéria está longamente discutida. A apelada respondeu a fls. 83 e o Dr. Procurador Geral emitiu o parecer seguinte:

“Pela reforma da m. sentença de fôlhas pelas razões aduzidas pelo operoso representante da União a fôlhas e mais pelas seguintes:

Por motivo de ordem técnica na determinação da natureza do produto taxado que, como se verifica, não pode ser considerado e classificado como combustível.

Trata-se rigorosamente de um *iluminante* sem os requisitos peculiares aos combustíveis, conforme se verifica dos dados técnicos encontrados nos autos.

Não menos procedente é a arguição de que a *taxa* de previdência é efetivamente uma taxa de contribuição especial e não um imposto, taxa cobrada como adicional do imposto de importação, e destinada a um fim especial.

E sustento esta tese com especial convicção, porquanto já o fiz em trabalho doutrinário, mostrando como na conceituação nossa e moderna de *taxa*, justifica-se tal entendimento. — Escrevi (*in* Tratado de Direito Administrativo, vol. IV, pág. 196):

“A questão, perante os modernos princípios de direito financeiro, talvez não tenha a simplicidade aparente porque, na realidade, trata-se de uma contribuição para fim especial, para manutenção de um serviço divisível, a saber, a assistência social, e cujo produto não é incorporado indiscriminadamente à receita sob o título geral de rendas aduaneiras.

O que se verifica, pelo contrário, é a sua qualificação como renda especial, com destino próprio permanente fixado pelo legislador.

Além do mais, é preciso acrescentar, não se trata de um serviço público no sentido peculiar restrito, mas de um serviço de assistência social, mantido em colaboração com particulares, por entidades paraestatais.

E' bem verdade que é uma contribuição geral, que não atinge somente os beneficiários, mas a todos os que consomem artigos de importação.

Sob o ponto de vista puramente doutrinário, justificar-se-ia, portanto, a controvérsia, o que não acontece se encarmos o assunto sob o seu aspecto formal, legal.

Quer em sua terminologia, quer na técnica financeira, quer em sua finalidade, trata-se de uma Taxa.

Em sua terminologia porque a lei chama de "Taxa de Previdência". Em sua técnica financeira, trata-se de uma contribuição com destino especial o que só se poderia dar com uma Taxa, em vista do disposto no art. 68 da Constituição de 1937.

Em sua finalidade, trata-se de atender à manutenção de certo e determinado serviço, divisível, perfeitamente distinto da generalidade dos serviços estatais.

A Taxa de Previdência é uma adicional, com destino especial e cujo produto não se incorpora à receita pública indistintamente com os outros impostos".

Pouco importa que houvesse a emenda n.º 4 se referido a *impôsto único*, porque sendo a Taxa de Previdência uma contribuição com destino especial não se confunde com o *impôsto*.

Quando a Constituição diz que o *tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único*, implicitamente suprimiu os outros tributos que anteriormente recaíam sobre aqueles produtos, mas não tirou, nem poderia ter suprimido as taxas com destino especial que recaem, não *especificamente* sobre os mesmos, mas *sobre todos* os produtos, *sobre todas* as mercadorias importadas, e não como tributo ou *impôsto*, mas como *taxa* com destino especial.

São as razões que justificam a meu ver, a reforma da m. sentença de fôlhas.

Rio de Janeiro, 27 de junho de 1946.
— *Themistocles Brandão Cavalcanti*, Procurador Geral da República".

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada (Relator) — A Fazenda Pública insiste na reforma da decisão a fim de ser cobrada a *taxa de previdência* que sustenta recair sobre o *querosene*, e argumenta ser este *iluminante* e não *combustível*.

A incidência da taxa de previdência, não há dúvida não se confunde com *impôsto*, destina-se a um fim diferente, certo, previsto em lei. Mas essa *taxa* não recai sobre *combustível* como está expresso no decreto-lei n.º 2.837, de 1940 — art. 2.º — "Além dos direitos a que se refere o artigo anterior, cobrar-se-ão: b) a taxa de 2 %, criada pelo art. 6.º da Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, e regulamentada pelo decreto n.º 591, de 15 de janeiro de 1936, com exceção do *combustível*". E, o art. 6.º da Lei n.º 159 prescreve: "Fica criada sob o título de "Taxa de Previdência Social" uma percentagem de 2 %, sobre o pagamento, qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se, para esse fim, o *combustível* e o trigo". Portanto a própria lei afasta da incidência da taxa o *combustível*. Necessário, assim, que se estabeleça se o *querosene* é *combustível* ou *iluminante*. Se *combustível* a sentença tem procedência; se *iluminante*, a taxa seria devida.

Diante da interpretação dada pelo Conselho Superior de Tarifas a fls. 20, não tenho dúvidas em aceitar os fundamentos do acórdão para ter o *querosene* como *combustível*.

Realmente, após a expedição do decreto-lei n.º 2.615, o *querosene* passou a ser considerado como *combustível* para todos os efeitos aduaneiros.

Em apoio dessa classificação há, nos autos, a transcrição de trechos de uma sentença do Desembargador Ribas Carneiro, que fere com precisão o assunto: "O Instituto Nacional de Tecnologia, respondendo a uma consulta formulada pela autora, conforme se vê no documento a fls. 24, afirma que o *querosene* é um

“combustível” e mencionando exemplos de emprêgo do querosene como “combustível”, aponta: tratores, geladeiras, motores, chocadeiras, fogareiros, lamparinas de soldar.

“Se o Instituto de Tecnologia, com a autoridade técnica que a lei lhe confere, em documento oficial declara ser o querosene um “combustível” dando mesmo exemplos, do emprêgo de querosene como “combustível”, não posso ter a menor dúvida em reconhecer que “querosene é combustível”.

“O argumento de que na Tarifa Aduaneira o querosene figura como “iluminante” não tem força de me convencer, em face da solene afirmativa de que querosene é “combustível”, afirmativa de um órgão técnico oficial como o Instituto de Tecnologia.

E seria, realmente, curiosíssimo que sendo “iluminante”, o querosene servisse para ser empregado em motores, tratores, chocadeiras, etc.

A circunstância do querosene ser aplicado, também na iluminação (regalo de nossos avós) não tira do querosene sua natureza específica de “combustível” queira ou não queira o ilustre Sr. Procurador Geral da Fazenda Pública no parecer transcrito pelo nobre patrono da União nesta causa.

Insisto:

Diante da afirmativa do Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 24) posso proclamar do alto desta sentença que querosene é combustível.

Ora, sendo querosene um combustível e de nenhum modo cabendo a qualificação de iluminante, é de ser reconhecida a nulidade do ato ministerial pleiteada pela autora, pois esta em verdade, não tinha de pagar a “taxa de Previdência Social” ilegalmente exigida pelo Sr. Inspetor da Alfândega de Santos, como de modo claro decidira em vários “acórdãos” o Conselho Superior de Tarifa”.

Tenho para mim que a decisão está certa, recaindo sobre o *combustível* o impôsto único, dêis que leis especiais o excetuam da taxa de previdência.

Nego provimento aos recursos.

VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Pagou a Standard Oil Company of Brazil, por exigência da Alfândega de Santos, de taxa de previdência social por despacho de cinco partidas de querosene a granel, a quantia a que alude a inicial.

Pedi, porém, judicialmente, exauridas as vias administrativas, a restituição da importância paga, alegando com a ilegalidade da cobrança. E argumenta, em suma que se tratava de mercadoria sujeita a *impôsto único* (Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, acorde com o disposto na Lei constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940). Da aludida taxa de previdência social excluam-se os combustíveis desde a Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935.

A incidência em impôsto único tornou a mercadoria de que se trata sobreabundante a qualquer tributação de fora parte o impôsto de renda e do sêlo previstos, expressamente no parágrafo único do art. 1.º do citado decreto-lei n.º 2.615, *verbis*: “O impôsto único de que trata êste artigo não exclui a incidência dos impostos de renda e do sêlo...”

E seria infrutuoso e baldio argumentar com a revogação da lei constitucional n.º 4 e do decreto-lei n.º 2.615 pela Nova Tarifa das Alfândegas mandada executar pelo decreto-lei n.º 2.878, de 18 de setembro de 1940; porque lei ordinária não pode superar preceito constitucional e, ainda, por ser lei especial o decreto n.º 2.615, expedido para atender a momentosos problemas de ordem econômica.

Aceito todos os preceitos e dados da argumentação da autora e da veneranda sentença recorrida no sentido da inclusão do querosene entre os combustíveis e lubrificantes minerais a que alude o decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, em face, principal e terminativamente, dêisse mesmo decreto-lei e sem atender aos argumentos de outra ordem e que tendem a demonstrar de iluminante.

O nó da questão está em saber se se trata de verdadeira taxa, e não de imposto com aquela etiqueta. Porque se a tributação aludida é taxa a decretação de imposto único não a torna inexistível.

A autora, no razoado de fls., vê nitidamente que, nessa controvérsia, encontram-se as raias dentro nas quais deve o problema a enterreirar-se e solver-se, *verbis*:

“Afirma o ilustre defensor da Fazenda Nacional... que a “decretação do imposto único não pode jamais importar abolição de uma “taxa” — de pleno acôrdo. Mas, é preciso não esquecer que a chamada “taxa de previdência social” é nitidamente, um imposto.

Não é, de modo algum, uma taxa, que é a contribuição destinada a retribuir... determinado serviço, como salienta o próprio Dr. Procurador Regional da República”.

Assim, e ainda uma vez, o critério da distinção entre imposto e taxa é que vai oferecer a contribuição decisiva para o desate de num pleito judicial.

E essa distinção não é livre de estabelecer-se com a necessária nitidez. Contudo, a opinião mais generalizada é a que fundamenta a argumentação da autora que vê no pagamento da taxa, sempre, a *contraprestação de um serviço*.

Fleiner: “Consiste (o imposto) en la exaccione publica exigida al ciudadano de una manera general e en virtud de la soberania del Estado...”

Consisten (as taxas) en una remuneracion de derecho publico exigible unilateralmente al ciudadano por un servicio especial de la Administracion publica o de un establecimiento publico”. (Der. Adm., trad. espanhola de Gendin, págs. 336-340).

E tão realçante é o traço da “contraprestação” de serviço, que, segundo Martins de Oliveira, que repulsa a argumentação contrária como sofisticada, “quando a prestação ultrapassa o custo do serviço perde, no excesso, o caráter de taxa, e passa a constituir im-

pôsto” (*Direito Fiscal*, pág. 104 e notações).

Também Shaeffle doutrina ser a taxa corresponsivo por benefício recebido pelo contribuinte.

Mas, o conceito amplia-se através de outros doutrinadores que não negam o elemento fundamental de contraprestação, deixando, porém, de exigir o benefício direto e individual do contribuinte.

E' o que já transparece nessa noção de Bielsa, citando Nitti:

“Definiese el impuesto como la parte de riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o comuna debe “obligatoriamente” “contribuir” para proveer a la realizacion de los servicios publicos o “necesidades coletivas.

Tasa es la soma de dinero que la entidad publica Estado, provincia o municipalidad o institucion autarquica percibe de los contribuyentes, con el fin de proveer a la realizacion de servicios *especiales* efetuados con fines de *utilidad general*”. (Der. Adm., II, págs. 293 e 352).

E ainda em Tangorra:

“La distinzione fra le tasse e le imposte ha soprattutto riguardo alla natura del bisogni é dei servizi, a cui si provvede col ricavato loro: colle prime se cura di provvedere al costo di publici istituti i quali prestano servizi a offerte divisibile, cioè servizi publici speciali che importano anche una domanda individuali exata, é ciò sebbene tutti quei publici istituti siano anche diretti a soddisfare un qualche bisogno colettivo; colle importe in vece, si provvede alla prestazione dei servizi di utilità generale, cioè dei servizi a domanda colettiva e a offerta coercitiva”. (*Tratt. de Scienza delle Finanze*, págs. 314-315).

Já nessas noções reluz o conceito de que, pôsto mire a taxa a retribuição de serviço prestado, pode ocorrer que o beneficiário direto seja a coletividade, e não o contribuinte, individualmente.

E' o que está, ainda mais nitidamente, no conceito de Wagner, pelo qual são taxas “tributos que cidadãos

ou grupos de cidadãos pagam de forma determinada exclusivamente pelo Estado e em quantia certa como respectivo especial de serviço que recebem do Estado ou de ente administrativo autônomo... ou pela despesa que ocasionam ao Estado em consequência da atividade dêste". (In *Raccolta di Ec. Politica*, trad. it., 1891, vol. X, p. 628).

E, à voga dêsse conceito, admitem-se taxas contra o interêsse do *solvens* nos juízos penais e ainda, no cível, como observa Shall. E nem o característico da voluntariedade do pagamento das taxas é aceito sem relutância, impugnando-o, vivamente, entre outros, Santi Romano e Pugliese.

E' certo, porém, que as controvérsias não se apagaram na distinção entre essas duas figuras de tributo. Mas, qualquer perplexidade que ela ainda possa suscitar, encontra relevante dado de solução na lei mesma, no decreto-lei n.º 1.804, de 24 de novembro de 1939, que dispõe:

"A designação de *impôsto* fica reservada para os tributos de ordem ge-

ral da administração pública; taxas para os tributos de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição ou, ainda, contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos".

E dentro nessa conceituação legal de taxa, o tributo de que se trata, destinado a fim especial e para manutenção de serviço de assistência social podia ser cobrado, sem que prevaleça a alegada isenção de *impostos*. A contribuição é certo, como se observa no douto parecer do Exmo. Sr. Dr. Procurador Geral, não atinge somente os beneficiários. Mas, essa circunstância, em face do Rec. 1.804, não é poderosa para eliminá-la da categoria das taxas.

Dou provimento.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Negaram provimento, contra o voto do Revisor.