IMPOSTOS E TAXAS — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO, DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS — TAXA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL — INCONSTITUCIONALIDADE

— O têrmo tributo enuncia gênero de que são espécies os impostos e as taxas.

— O impôsto é cobrado para o custeio dos serviços gerais, em que não há indivíduos especìficamente beneficiados.

— Taxa é tôda contribuição em paga de serviço público prestado ou à disposição do contribuinte; o elemento específico da taxa é a função remunerativa na relação entre o serviço prestado e o que dêle se utiliza.

— A Lei nº 666, do Estado do Paraná, que instituiu a taxa de assistência social é inconstitucional.

PARECER

I — Quase dez meses depois de promulgada a Constituição federal, de 18 de setembro de 1946, e apenas uma semana antes de publicada a Consituição do Estado do Paraná, o Decreto-lei paranaense n.º 666, de 5 de julho de 1947, estatuiu um tributo a que denominou *taxa de assistência social*, sôbre aguardente e bebidas alcoólicas.

Para completar ou corrigir o Decreto-lei n.º 666, a Assembléia Legislativa do Estado criou, na Lei nº 691, de 12 de novembro de 1951, a *Fundação de Assistência ao Trabalhador Rural*, e, por esta lei, destinou a esta Fundação a taxa estatuída pela Decreto-lei n.º 666.

No desempenho de sua finalidade, a Fundação de Assistência ao Trabalhador Rural instalou em onze municípios daquele Estado, o que denominou "equipes municipais", para orientar o trabalhador rural e suas famílias *"nos seus afazeres na lavoura e domésticos"*, isto é, prestar-lhes a assistência, custeada pela taxa sôbre a aguardente e bebidas alcoólicas.

O Município de Andirá, porém, no Paraná, onde está instalada a Consulente, a firma AGINCO — Agricultura, Indústria e Comércio S/A, não foi contemplada com "equipe municipal" ficando, em conseqüência, sem assistência social ao trabalhador rural naquele município.

Não obstante, lhe está sendo cobrada, à Consulente, a taxa de assistência social, por fôrça do Decreto-lei n.º 666, de 1947.

Isto pôsto, pergunta a Consulente:

1.º) — É constitucional o Decreto-lei n.º 666, de 5 de julho de 1947, do Estado do Peraná, que criou a taxa de assistência social sôbre aguardente e bebidas alcoólicas?

2.º) — O tributo, criado por êsse decreto-lei, é taxa ou impôsto, sem embargo de se apelidar de taxa?

3.º) — Sendo inconstitucional, que medida cabe à Consulente para a defesa de seus direitos?

II — A Constituição federal de 1946 disciplinou, no capítulo primeiro das Disposições Preliminares, as competências que, em matéria de impostos, atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Em três seções se classificam, ali, as disposições sôbre o poder de decretar impostos: 1.º) as competências privativas; ou o que é outorgado com exclusividade, 2.º) as competências concomitantes, ou o que é apenas facultado, e 3.º) as incompetências, ou o que é proibido.

1.º) — É da competência privativa da União, preceitua o artigo 15 da Constituição, decretar impostos sôbre:

I — Importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II — consumo de mercadorias;

III — produção, comércio, distribuição e consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza, estendendo-se êste regime, no que fôr aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica.

É da competência privativa dos Estados, ainda a respeito de mercadorias, decretar impostos sôbre:

IV — vendas e consignações.

V — exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais (art. 5.º da Constituição).

Aos Municípios, a Constituição não autorizou a decretação de impostos sôbre mercadorias, senão apenas indiretamente ao lhes reservar competência para tributar sôbre indústrias e profissões, e, pois, a produção de mercadorias.

Convém notar, aqui, que, recaindo sôbre mercadorias, a incidência do tributo é sôbre a produção, sôbre o transporte, sôbre o armazenamento, sôbre o seguro, sôbre as vendas e consignações sôbre a importação, sôbre a exportação, ou sôbre o consumo. Onde outras espécies?

No tocante a impostos sôbre mercadorias, são estas as competências constitucionais privativas.

2.º) — A competência concominante da União e dos Estados foi concedida pela Constituição, no artigo 21, nesses têrmos:

"A União e os Estados podem decretar outros tributos, além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição"

E acrescenta, no mesmo texto, uma ressalva e uma partilha.

A ressalva é peremptória: *o impôsto federal excluirá o estadual idêntico.*

A partilha é inequívoca: à medida que façam a arrecadação de tais impostos, os Estados "*entregarão vinte por cento do produto à União, e quarenta por cento aos municípios onde se tiver realizado a cobrança*".

3.º) — Restam as proibições. Estas se reiteram em vários artigos, como os artigos 17, 27 e 31. Vale a pena transcrever, por ser um dos mais desrespeitados, o artigo 27:

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais".

Apenas esta ressalva: "ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, *destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramentos de estradas*".

Resumindo o que interessa à Consulta: 1º) — tem cada Estado competência privativa para decretar impostos sòmente sôbre vendas e consignações e sôbre exportações para o estrangeiro; 2.º) — tem cada Estado a faculdade de decretar, além dêstes dois, outros tributos, desde que a União já o não tenha feito, ou não venha a fazer, e do que arrecadar só lhe pertence quarenta por cento, cabendo dos sessenta por cento restantes, vinte à União e quarenta aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança. Nada mais sôbre impostos, referentes a mercadorias.

Além do poder de decretar impostos, porém, a Constituição, no artigo 30, assegurou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

1º) — contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas;

2º) — taxas;

3.º) — quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições, e da utilização de seus bens e serviços.

Nesse artigo 30, os tributos cobráveis já não são mais impostos, mas taxas.

A distribuição entre impostos e taxas deve ser decidida, sem colisões com os têrmos inequívocos da Constituição federal de 1946.

O têrmo "*tributo*», em vários artigos da Constituição, enuncia "gênero" de que são espécies impôsto, taxa, como são espécies de gênero animal, os homens e os irracionais. Assim como a espécie humana se caracteriza pela racionalidade, ou grande faculdade de pensar, característico que falta aos irracionais, assim a espécie taxa se caracteriza pela contraprestação, estranha ao impôsto.

Os serviços a cargo do poder público podem ser gerais, em benefício indistinto de todos, como os da justiça para a garantia dos direitos, os das fôrças armadas para a garantia da paz. Ou podem ser especiais, em benefícios específicos ora de grupos sociais, como quando o govêrno põe, por exemplo, à disposição dos agricultores, sementes selecionadas, ora de indivíduos, como os da higiene, quando, cada manhã, remove o lixo de casa em casa.

Para o custeio dos serviços gerais, em que não há indivíduos especìficamente beneficiados, o tributo que se cobra, é *impôsto*.

Taxa é tôda contribuição em paga de serviços públicos, prestados ou à disposição do contribuinte. O elemento específico da taxa é a função remunerativa na relação entre o serviço prestado e o que dêle se utiliza.

A Constituição de 1946 consagrou, com quase evidência, esta distinção. Nos artigos 15, 16, 19, 21, 26 e 29 disciplinou a competência para decretar impostos. Nos artigos 27 e 30 disciplinou a cobrança de taxas. Não as define, como não difine impôsto, nem mesmo o gênero tributo. Mas deixa patente o conceito em que emprega o têrmo taxa.

Em primeiro lugar, não declara que a União, ou os Estados ou os Municípios possam *decretar* taxas. Podem decretar impostos. O que, em relação a taxas, compete à União, aos Estados ou aos Municípios, é cobrá-las. Não decretá-las. Mas cobrá-las

Certo não se cobra nenhum tributo *sem prévia autorização orçamentária* (artigo 141, § 34), nem mesmo pode qualquer tributo ser exigido ou aumentado, sem lei que o estabeleça. Mas, por que a Constituição, tratando de impostos, usa o verbo decretar, e tratando da taxa, usa cobrar?

Porque o que se cobra na taxa, já é devido. Devido pelos que se beneficiam diretamente de um serviço público. Paga-se taxa sanitária, em remuneração dos serviços de esgotos, ou remoção do lixo. Paga-se pelo sêlo postal, taxa pelo serviço de entrega de uma carta a domicílio de que o correio se incumbe. Paga-se a taxa de pedágio, pela utilização de estradas confortáveis. Por isto é que a Constituição redigiu a percepção das taxas como cobrança. Não se decretam para que sejam devidos, como com os impostos. Cobra-se, porque já são devidos, mêrce dos benefícios proporcionados.

Examine-se o texto constitucional sôbre *contribuição de melhoria*. Também se cobra esta contribuição na linguagem do artigo 30. Cobra-se como taxa, e não como impôsto, porque a contribuição de melhoria só tem procedência *"quando se verifique valorização do imóvel em conseqüência de obra pública"*. O contribuinte indeniza a entidade pública pelos benefícios que recebe com as obras que ela efetua. A contribuição de melhoria tem as características essenciais da taxa. Por isto, a Constituição autoriza a cobrá-las.

Releia-se a espécie do n.º III, artigo 30: "quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços".

Sempre a preexistência de serviço público, que beneficie diretamente o contribuinte obrigado ao tributo. No

exercício das atribuições que cabem, por exemplo, ao Ministério da Agricultura, seus técnicos pesquisam com sondas, e analisam, em laboratórios, aguas, minérios, em benefício e a pedido de concessionários de sua exploração. Por êste benefício que recebe, o contribuinte paga tributo, que é a renda do Ministério.

Examine-se o artigo 27, onde, proibindo-se taxativamente tributos interestaduais ou intermunicipais, se ressalva a cobrança de taxas (incluindo-se pedágio) destinadas, veja-se bem, *destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento das estradas.*

Sempre, tratando-se de taxas, a idéia de indenização, de remuneração, de contraprestação. O pensamento do legislados constituinte, quando redigiu a Constituição, não deixou brecha por onde sofismar: a taxa é indenização pelo contribuinte ao poder público das despesas que êste fêz com serviços de que aquêle se utiliza.

A lógica da classificação dos tributos em taxas ou impostos, segundo haja ou não contraprestação, indenização, retribuição, foi atendida na linguagem do constituinte em 1946, que lhe deu eficácia.

A teoria que inclui, na espécie taxa, impôsto com destinação especial, sem importar indenização ou função remuneratória, não encontra apoio nos textos constitucionais sôbre tributos, senão repulsa. O que aí se encontra, nos artigos 27 e 30, é referência, como característica de taxa, à indenização, retribuição, remuneração de serviços prestados que beneficiem o contribuinte da taxa.

Se se admitissem mesmo doutrinàriamente, na espécie taxa, os tributos com destinação especial, mas sem contraprestação, as taxas comuns, como a sanitária, a postal, o pedágio, ficariam de fora da caracterização do tributo com destinação especial.

Ou a contraprestação é o elemento específico da taxa e, neste caso, o tributo sem ela, mas com destinação especial, se exclui da espécie taxa ou a destinação especial é a qualidade específica da taxa, e, neste caso, os tributos que se destinam a indenizar despesas com serviços em benifício do contribuinte, deixam de ser taxas.

A destinação especial do tributo, quando muito, serve para subdividir a espécie impôsto do gênero tributo. Os impostos se subdividiram em: impostos para as despesas gerais do poder público, e impostos para o custeio de serviços especiais do poder público. Mas, nos dois casos, sem benefício direto, pessoal do contribuinte, e, pois, sem o caráter remuneratório, próprio da taxa.

Dir-se-á, como se tem dito, que, em 1940, um texto de lei ampliou entre nós o conceito da taxa, incluindo nessa espécie os tributos com destinação especial.

Realmente, o Decreto-lei n.º 246, de 17 de junho daqule ano, no artigo 1.º, § 2.º, incluindo entre as taxas:

"*Contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais* do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de cráter geral, ou de determinado grupo de pesoas".

Isto foi lei antes da Constituição de 1946. Também a Monarquia foi regime político vigente até a República. Com a proclamação desta, porém, as instituições monárquicas, como o sistema parlamentar, desapareceram na Constituição de 1891.

Da mesma forma, se em 1942, foi lei o conceito da taxa sem a característica da contraprestação, deixou de o ser com o que dispôs a Constituição nos artigos 15, 16, 19, 21, 26 e 29 sôbre decretação de impostos, e nos artigos 27 e 30 sôbre cobrança de taxas.

Se se continuasse a ter por lei a ampliação do conceito da taxa a impostos com a destinação especial, mas sem fun-

ção remuneratória, em rebeldia com a transparência quase em relêvo do contrário na Constituição de 1946, nada mais fácil a qualquer Estado, sem cuidadoso respeito de si mesmo, quando quisesse decretar impostos sem competência constitucional, do que deixar à margem os escrúpulos e ter audácia. É só decretar impôsto que conceba; mas declarar a sério que êste impôsto é taxa na finalidade específica com que se anuncie. Como a criação de taxas depende só do critério do legislador, a destinação especial que dê ao tributo, abre ao fisco horizontes sem limites.

O que a Constituição, porém, estabeleceu, foi uma descriminação precisa de rendas entre a União, os Estados e os Municípios, e não o absolutismo para a usurpação, pela porta das taxas, na acepção dos tributos com destinação especial, tributos destinados ao custeio de atividades especiais, ainda que (atente-se bem) provocadas por conveniências de caráter geral.

Todo impôsto se destina ao custeio de atividades provocadas por conveniência de caráter geral.

O adjetivo *especiais*, apôsto ao substantivo *atividades*, no Decreto-lei n.º 246, de 1940, artigo 1.º, § 2.º, e, mais, a alternativa entre *conveniência de caráter geral e conveniência de determinado grupo de pessoas* não valem o elemento específico da função remuneratória ou contraprestação, para, da espécie de impostos, transporem certos tributos para a espécie de taxas. Seria aninharem-se na espécie das taxas, duas espécies: uma caracterizada pela contraprestação, e a outra pela destinação especial.

Em resumo: 1.º) — nos artigos 17 e 30, a Constituição caracteriza taxa como função remunerativa; e 2º) — substituído, no conceito de taxa, o elemento específico da contraprestação pelo da destinação especial, ou mesmo admitidos os dois em conúbio lògicamente inconciliáveis, estariam anulados ou fraudados dois imperativos da Constituição: o da discriminação de rendas dos artigos 15, 19 e 29, o do participação da União e dos Municípios na arrecadação dos impostos estaduais, facultados pelo artigo 21.

Logo, o § 2.º do artigo 1.º do Decreto-lei n.º 246, de 1940, foi revogado pela Constituição de 1946.

Ora, o decreto paranaense n.º 666, de 1947, taxando, no lugar da fabricação, não a produção, não o transporte, mas a aguardente e bebidas alcoólicas em si, quando da venda ou consignação, ao serem etntregues ao consumo, ou transportadas por qualquer via para os lugares de consumo, não cobra serviços que o Estado presta ou ponha à disposição do contribuinte. Logo taxa não é, apesar de lhe usurpar o nome.

O tributo, reza o artigo 1.º do Regulamento do Decreto n.º 666, para arrecadação e fiscalização da taxa de assistência social, recai sôbre aguardente e bebidas alcoólicas destinadas ao consumo, quer a transação se realize por venda, quer por consignação.

Mas os contribuintes, os produtores de aguardente e bebidas alcoólicas, não são os beneficiados com a assistência social a que se destina a taxa. A assistência é para os trabalhadores rurais, nem sequer especìficamente para os empregados na produção da aguardente, mas para os trabalhadores rurais em geral. Nem sombra de contraprestação ou remuneração de serviços estaduas ao contribuinte. Logo, impôsto e não taxa. Impôsto com destinação especial; mas impôsto puro e simples. Impôsto sôbre aguardente e bebidas alcoólicas, quando vendidas ou consignadas. Releia-se o artigo 1.º do Regulamento:

"A taxa de Assistência Social, criada pelo Decreto-lei n.º666, de 5 de julho de 1947, recai sôbre aguardente e bebidas alcoólicas de qualquer procedência, *destinada ao consumo* dentro do Estado,

quer a transação se realize por venda, quer por consignação".

O tributo é, pois, ou sôbre o consumo ou sôbre as vendas e consignações de aguardente e bebidas alcoólicas. Não é sôbre a produção. Não é sôbre o transporte. Não é sôbre o armazenamento. Não é sôbre exportação. Que resta para a incidência? Ou vendas e consignações, não, porque para êste impôsto tem o Estado outra lei. Resta consumo. Mas o impôsto de consumo é da competência privativa da União.

Percebendo o legislador o cêrco intransponível da inconstitucionalidade, não teve outro expediente, para dar incidência ao impôsto, do que batizá-lo com a água benta da taxa. Fica sendo taxa, embora sem contraprestação. É arbítrio que a Constituição federal repele.

No dia em que ficar assentado, em jurisprudência firme, que os tributos com a destinação especial para o custeio de atividades provocadas por conveniências gerais ou de determinado número de pessoas, isto é, no dia em que o Supremo Tribunal Federal der por definitivo, contra o espírito e a letra os artigos 27 e 30 da Constituição, que o têrmo taxa por ela usado pode excluir a remuneração de serviço público prestado, ou a benefício direto do contribuinte, nesse dia a discriminação de rendas da constituição estará por terra, ou soçobrará, como barco que vase água por todos os lados. Basta usar, com apoio em acórdãos, de três artifícios: 1.º) — imaginar uma atividade especial por conveniência de caráter geral ou de determinado grupo de pessoas; 2.º) — fazer incidir o tributo não sôbre a utilização do serviço público pôsto à disposição do contribuinte, mas sôbre bens, mercadorias ou imóveis, ou sôbre atos civis ou atos de comércio, e 3.º) — batizar, com desembaraço, coragem e audácia, o tributo com o nome de taxa.

Para que a Constituição seja respeitada, porém, não é lícito alterar o conceito de taxa que da mesma tem adotado, e contra o qual cessam outros quaisquer conceitos ou ampliações, mesmo legais, mas em sentido contrário ou divergente.

Em face dessas considerações, respondo às perguntas da consulta.

À primeira pergunta, não. O Decreto-lei n.º 666, de 1947, do Estado do Paraná, é inconstitucional. Nomeia-se, aí, taxa tributo sem função remunerativa de serviço ao contribuinte. Em verdade, impôsto. Impôsto de vendas e consignações ou de exportações, os únicos que sôbre mercadorias pode o Estado decretar (artigo 19 da Constituição). Fora dêstes dois impôstos, outro qualquer será partilhável com a União e os Municípios (artigo 21). Não sendo evidentemente de exportação, teria de ser de vendas e consignações. De consumo? Mas êste é privitivo da União. Logo, inconstitucional.

À segunda pergunta, não. Falta ao tributo do Decreto-lei n.º 666, do Estado do Paraná, as características de taxa. Primeiro, porque não há contraprestação. Segundo, porque não recai sôbre utilização de serviço público. Incide sôbre vendas e consignações ou consumo de aguardente e bebidas alcoólicas.

À terceira, mandado de segurança.

É o que me parece.

Rio de Janeiro, 31 de março de 1955. — *A. de Sampaio Dória,* Profesor na Faculdade de Direito de São Paulo.