ATUALIZAÇÃO DO CONCEITO DE TAXA

RUI DE SOUSA
Consultor Jurídico do Estado
de Minas Gerais

SUMÁRIO: *Conceito tradicional — Caracteres essenciais — Voluntariedade na busca do serviço — Divisibilidade do serviço prestado — Individuação do beneficiário contraprestante — Equilíbrio econômico entre o favor recebido e a contraprestação feita — Conclusão.*

Quando o jurista brasileiro tem a incumbência profissional de enfrentar o problema da conceituação das taxas, um dos princípios elementares das finanças públicas, êle o faz com o receio natural de quem respeita a tradição, curvando-se ante o critério dos mestres e o pêso de uma jurisprudência maciça e tranqüila, cansativa tal a repetição monótona de refrões que parecem absolutamente exatos. Se Rui Barbosa afirmou que a taxa "é o preço de um serviço prestado pelo ente público ao cidadão, e por êste requisitado", como poderemos nós, modestos advogados de província, ter a audácia de contrariar o mestre? Se autoridades como Veiga Filho, Amaro Cavalcânti, Viveiros de Castro e todos os clássicos da literatura financeira no Brasil noticiam o sentido contraprestacional e voluntário da taxa, para caracterizá-la jurìdicamente, será coragem demasiada contraditá-los, para informar que êsse apêgo dos mestres ao conceito estrito ajustou-se, apenas, a um período romântico do juízo jurídico sôbre aquela espécie tributária, como teclas rebatidas da orientação científica, existente na Itália e em França. Ousadia demais, sem dúvida, será a do inexperto jurista provinciano, que se lança à demonstração do vício científico da conceituação tradicional, para ilustrar a cegueira dos que, assentados no menor esfôrço, papagueam através de escritos, de palavras e de julgados.

Mas, no campo das finanças públicas, nunca será excessiva a coragem com que o estudioso enfrente os temas vivos, a respeito dos quais a autoridade dos mestres não tomou assento no sentido de pacificar a briga entre a teoria pura, que se basta em fórmulas científicas, e a realidade de ação financeira, quase sempre enredada na política do Estado. A compreensão de certos problemas de alta investigação constitui, muitas vêzes, para o tímido estudioso, uma barreira intransponível. A teoria poderá ser clara, precisa, lógica. Colocada em confronto com

a prática, porém, perturba-se, perde nitidez, desmoraliza-se, quase sempre.

Dir-se-á: isto acontece porque a atividade financeira do Estado gravita no campo político. Se assim fôsse, a simples tese da vontade dos governantes, tão lamentável para o cientista, encarregar-se-ia de tornar inóspito o ambiente da Ciência das Finanças.

Não se apercebem, os pessimistas, que a teoria científica das finanças públicas não se deverá fixar, qual ciência exata, em fórmulas e leis imutáveis, mas necessita seguir, maleável e passiva, o desenvolvimento normal das atividades do Estado. Observe-se, a respeito, a atualíssima orientação da literatura financeira italiana, especialmente na obra notável de Benvenuto Griziotti.

Há certos setores da teoria financeira que estão pràticamente estagnados, não tendo evoluído como o exigia a nova organização política do Estado. Nota-se, entre os melhores autores de Finanças dos nossos dias, uma indisfarçável tendência para penetrar a fundo na parte artística da atividade financeira do Estado, preocupando-se desmedidamente com a política financeira e relegando a plano obscuro os estudos realmente científicos. Isto se realiza como se a Ciência das Finanças fôsse velhíssima em sua dignidade de ciência autônoma e como se os seus limites estivessem definitivamente traçados, suas fórmulas seguramente comprovadas, suas leis fixadas sem contestação. Nada, ou quase nada, haveria no cadinho caprichoso da pesquisa.

Há uma renúncia incompreensível, por parte das mais notáveis autoridades, em reavivar, para torná-los atuais, os mais sérios temas das finanças públicas, Laufenburger, Masoin, Neumarck, Karel Englis, Hugh Dalton e os autores americanos em geral são autoridades incontestáveis em política financeira, mas na realidade nunca foram mestres em Ciência das Finanças. Dos autores modernos, devemos ressalvar os italianos, muito apegados à tradição, mas preocupados, sempre, com o aspecto científico.

A teoria das taxas é um dêsses compartimentos estagnados que, pela sua inatualidade, desorientam o já desorientado estudante das finanças. A nossa coragem em enfrentar um tema tão sério, qual seja o da atualização da teoria, deve-se menos à existência, no nosso direito positivo, de textos expressos, abonadores da novidade, do que ao exemplo de Teotônio Monteiro de Barros, Meireles Teixeira e Aliomar Baleeiro que, em estudos magníficos, já foram os precursores, entre nós, dessa linha revolucionária do pensamento científico. Não nos aventuramos às alturas atingidas pelos mestres patrícios, mas o dever profissional, como professor em escolas de província, força-nos a atitudes para nós mesmos surpreendentes, a fim de não trairmos a cátedra.

2. Para iniciar o estudo, indispensável se torna que coloquemos o conceito tradicional de taxa em um quadro compreensível, através de seus elementos essenciais e mediante pesquisa dos mais destacados autores da literatura financeira. No sentido de atingir êsse objetivo, nada melhor que colhêr algumas definições fundadas na chamada doutrina estrita.

Em G. Fasolis: "Corresponde a taxa à quota-parte de um serviço prestado à coletividade, sendo uma prestação fiscal direta interessando a um serviço público prestado a um determinado indivíduo" (*Scienza delle Finanze, Diritto Finanziario*, pág. 125).

Em Pierson: "Chamamos taxa tôda remuneração direta de prestações do Estado ou das comunas, todo pagamento ao qual somos obrigados porque fazemos uso de instituição, ou de um estabelecimento, que o poder público criou no interêsse geral, mas com intúito não absolutamente fiscal" (*Les revenues de l'État*, trad. pág. 23).

Em Nitti: "As taxas são a compensação de um serviço obtido do Estado ou dos poderes locais, paga por serviço particular de natureza divisível" (*Princípios de Ciência das Finanças*, trad., I, pág. 246).

Em Seligman: "A taxa é o pagamento que cobre as despesas de cada serviço periódico, empreendido pelo govêrno sobretudo no interêsse público, mas conferindo ao contribuinte uma vantagem particular mensurável" (*Essair sur l'impôt*, II, pág. 174).

Em Graziani: "As taxas são contribuições devidas ao consórcio político pelos que usam um serviço público, e correspondentes ao serviço conseguido" (*Istituzioni di Scienza delle Finanze*, pág. 246).

Em Rau: "É o tributo que se faz pagar o cidadão na oportunidade em que se coloca em relação de benefício particular com um serviço do Estado ou uma instituição essencial dêste" (*Finanzwissenschaft*, I, pág. 349, *in Trattato di Scienza delle Finanze*, de Schöenberg).

Em Fubini: "As taxas pressupõem a possibilidade de constituir-se uma verdadeira e própria relação comercial sistemática entre o Estado e o cidadão, que dá lugar a uma verdadeira e própria troca de serviços. A taxa, em outros têrmos, é, antes de tudo, um preço (*Lezioni di Scienza delle Finanze*, pág. 64).

Em Laferrière e Waline: "A taxa é uma prestação pecuniária exigida de um indivíduo por ocasião e por motivo de uma vantagem determinada que o Estado lhe fornece" (*Traité Élémentaire de Science et de Legislation financières*, 1952, pág. 234).

Poderíamos, na realidade, colecionar centenas de opiniões que seriam sediças, porque harmoniosa a concepção tradicional da taxa-preço, contraprestacional. Apenas para ilustrar mais, vejamos os nossos.

Em Veiga Filho: "Taxa é a contribuição exigida em virtude de um serviço especial, divisível, provocado, e é cobrada como uma remuneração ou retribuição de um fato *a posteriori*" (*Manual de Ciência das Finanças*, págs. 94 e 189).

Em Rui Barbosa: "As taxas são contribuições pecuniárias, que o indivíduo paga, a trôco e por ocasião de um serviço determinado, que êsse indivíduo recebe de certa e determinada vantagem, que um serviço público lhe ministra" (Parecer sôbre a Cia. Docas de Santos, na *Revista Forense*, XXXI, pág. 231).

Em Amaro Cavalcânti: "A palavra taxa, na sua acepção própria, designa o gênero de contribuição, que o indivíduo paga por um serviço diretamente recebido" (*Elementos de finanças*, pág. 170).

Em Carlos Maximiliano: "Taxa é a retribuição ao Estado fundador e mantedor de um instituto pelo serviço especial que êste prestou ao indivíduo" (*Comentários à Constituição de 1891*, pág. 191).

A definição tradicional está admiràvelmente enunciada na obra de Pugliese, que integra no conceito todos os elementos dados como qualidades intrínsecas e personalíssimas da espécie tributária, para afirmar que *esse constituiscono como un compenso speciale, per un servizio individuale reso dallo Stato al con contribuente e da questi richiesto* (*Le tasse nella Scienza e nel diritto positivo italiano*, 1930, pág. 5). Dessas definições, e especialmente da de Pugliese, que constitui síntese, poderemos dar, como caracteres essenciais da taxa, nessa doutrina limitativa, os seguintes:

a) voluntariedade na busca do serviço;
b) divisibilidade do serviço prestado;
c) individuação do beneficiário contraprestante;
d) equilíbrio econômico entre o favor recebido e a contraprestação feita.

Examinemo-los, para o fim da revisão conceitual a que nos propomos.

3. A voluntariedade na busca do serviço, o caráter espontâneo da prestação, só corresponde a uma realidade quando a entrada, comumente denominada taxa, nada mais é que um simples preço de uso de um serviço de utilidade pública, melhor denominado *tarifa* ou preço *quase privado* (taxas de água, luz e fôrça, transporte, abate de gado em matadouros).

Mesmo nesses casos, quando a lei ou as circunstâncias impõem a unidade do serviço, fazendo aparecer um monopólio, de fato ou de direito, *surge a coação*, já que o indivíduo deixa de ter por onde escolher: se quer água em sua residência, terá que se utilizar da que é fornecida pela Prefeitura, pagando a taxa devida. Cammeo propõe-nos o dilema: *vi é coazione, se é obbligatorio utilizare il servizio* (*Corso*, I, pág. 239).

Rui Barbosa, não obstante sua simpatia pela teoria contraprestacional, nesta não adiciona o elemento da voluntariedade na busca do serviço. No seu famoso parecer sôbre a cobrança de taxas pela Companhia Docas de Santos teve a oportunidade de amplamente debater a questão, concluindo por inquinar de inábil e falsa a propalada característica de espontaneidade.

Em trabalho bem elaborado, J. H. Meireles Teixeira (*Estudos de Direito Administrativo*, I, págs. 1 e seguintes) fartamente ilustra a inoperância dos elementos vontade e espontaneidade. E cita Santi Romano para afirmar, com o mestre italiano, que "os partidários da tese da voluntariedade confundem liberdade formal de provocar o fato, do qual a lei faz depender a obrigação de pagar a taxa, com a liberdade substancial de abster-se de requisitar o serviço, ao qual a taxa corresponde. Nestas condições, mesmo abstraindo-se os casos em que a lei impõe, diretamente, requisição de um determinado serviço, a obrigação de pagar a taxa não deriva jamais da vontade individual, mas do fato

pelo qual se provoca a atividade da administração, e do qual se obtém vantagem" (*Principii di Diritto Amministrativo italiano*, pág. 353).

Considerada a taxa, exclusivamente, pelas mais recentes manifestações dos doutrinadores atentos à tradição, como um fenômeno de troca, em seu processo de formação (Pugliese, cit. pág. 11), isto, ao invés de alterar a argumentação no sentido da impropriedade da característica volitiva, dar-lhe-ia fôrça e maior sustância. É que essa teoria da taxa pressupõe a influência predominante, quase exclusiva, do interêsse público: a taxa decorrerá, sempre, de um monopólio estatal de direito. Além disto, como Pugliese imagina, a troca não é característica formal das taxas.

Noi osiano dubitare dell'esattezza di questi insegnamenti. Il principio dello scambio regge una vasta serie di fenomeni economici, ed è il pressupposto su cui poggia la teoria dei prezzi. Il dire che le tasse sono rette dal principio dello scambio non significa dunque ancora nulla, perchè, con questa affermazione, non si dice affatto in qual modo le tasse si distinguerebbero per caratteristiche proprie dagli altri prezzi — sià pure monopolistici — dell'economia privata, retti anchéssi dal principio dello scambio" (cit. pág. 13).

Indicado o caráter de direito público da taxa, o seu fundamento está claramente na soberania política do Estado e a sua base é impositiva, coativa, obrigatória em todos os casos. Como se entenderia, sem êsse toque da soberania, que a taxa dágua, a mais típica forma de contraprestação, seja cobrada, também, daqueles que não pediram a ligação do serviço, nem a querem, mas têm suas propriedades ali onde atravessa a rêde de distribuição do líquido?

A natureza econômica da prestação não basta para situar a fórmula jurídica em base da característica híbrida, subdividindo as taxas em obrigatórias e facultativas. Alguns autores assim pretendem, desde Cammeo (*Corso*, I, págs. 239-240), mas cometendo, todos, o engano de mal situarem o problema da espontaneidade, além da aberração jurídica de admitirem tributo ora firmado na vontade do contribuinte, ora na coerção estatal, que caracteriza o verdadeiro tributo. Teotonio Monteiro de Barros, no seu notável *As taxas e seus principais problemas teóricos*, também se alinha entre os que, a nosso ver sem razão, classificam o tributo pelo seu elemento volitivo. Como Rui Barbosa conclui, após exaustivo apanhado de opiniões:

"Pouco importa que não se pague a taxa postal, ou a taxa telegráfica, senão quando se recorre ao telégrafo, ou ao correio; são necessidades ordinárias, quotidianas, habituais, inevitáveis na vida social; não se podendo ninguém forrar à exigência comesinha de se utilizar do correio ou do telégrafo, não se pode furtar à obrigação de contribuir com as taxas correspondentes. A inevitabilidade inelutável dêsses e de outros serviços os torna, efetivamente, obrigatórios; e, sendo obrigatórios, de fato, os serviços — obrigatórios são, de fato, as taxas que lhes estão ligadas" (cit.).

Aliás, o grande jurista patrício vai buscar argumentos nas bem elaboradas lições de Gaston Jèze, que dá a *coação* como elemento indispensável à caracterização da taxa — por êle conceituada no velho sentido contraprestacional, para afirmar que: *là, où il n'y a pas contrainte, il n'y a pas taxe proprement dite*; *il y a simplement prix, loyer* (*Cours Élémentaire de Science des Finances*, págs. 75-77). Interessante é observar que os consagrados Laferrière e Waline, atualíssimos, têm o mesmo ponto de vista, tão curiosamente igual ao do mestre Jèze, que lhe repetem as palavras, uma por uma, sem referência à fonte. Veja-se, no *Traité* (cit.), às págs. 233, na 24.ª linha: *Là, où il n'y a pas contrainte, il n'y a pas taxe, mais prix ou loyer...*

Entre nós, o contemporâneo e altamente conceituado Rubens Gomes de Sousa critica, justificadamente, a dicotomia da característica apontada como essencial, para só aceitar o elemento coativo como capaz de precisar a espécie tributária. São suas as seguintes expressões, de candente crítica:

"Esta conclusão, entretanto, é errônea, primeiro porque sendo todo tributo uma imposição da soberania do Estado, a própria idéia de um tributo facultativo é contraditória; além disso, porque os serviços ou atividades não são instituídos em benefício dos particulares individualmente, mas em benefício do interêsse que a coletividade tem na existência e no funcionamento de tais serviços e atividades" (*Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 138).

Para concluir, afinal, que em muitos casos, na técnica jurídica das taxas, o contribuinte "pagará ainda que não se utilize efetivamente do serviço ou atividade" (págs. 139-140).

Ora, os que apresentam tôdas as verdadeiras taxas como constituindo preço de serviço *solicitado*, ou ainda os que pretendem a existência de tal voluntariedade em *certas taxas*, esquecem-se, na realidade, que essa pressuposta liberdade de uso do serviço é meramente subjetiva, individual, mas jamais ilidindo o caráter obrigatório do pagamento do tributo. Refere-se ela *ao serviço*; não se relaciona, de maneira alguma, com *o tributo*.

Como afirma Ahumada: *esta liberdad no es mas que formal, ya que si tal demanda no se produjera, el individuo quedaria al margen de las ventajas que la ley protege* (*Tratado de finanzas publicas*, I, pág. 188).

Também seriam *facultativos, então, os impostos* em geral, eis que os indivíduos são livres de provocar-lhes o fato gerador na quase totalidade dos casos. Especialmente nos impostos sôbre o consumo tal característica seria por demais ao vivo: pago o impôsto porque fumo; sou livre de abandonar o cigarro, libertando-me igualmente do impôsto. Essa liberdade deformaria, então, tôda a estrutura jurídica do impôsto, que perderia a sua característica marcante de imposição.

4. Apenas para não deixar em branco um outro aspecto da taxa moderna, que desmoraliza por completo a pretendida espontaneidade atribuída à espécie tributária, devemos nos recordar que constitui ela, também, como o impôsto, um instrumento de política fiscal, através

do qual a Administração poderá perseguir finalidades extra-fiscais, de ordem ética, social, econômica ou política. Isto é certamente tranqüilo, entre os melhores autores atuais, e dispensaria maior pesquisa. Só para exemplificar, no entanto, e sem o intuito de transformar nosso modesto estudo em obra de tesoura, lembraremos, aqui, a opinião do eminente professor da Universidade de Pensilvânia, Alfred G. Buehler:

The main purpose of most taxes is to secure revenues, but taxes, "like fees, may be employed for regulatory or social purposes. Both fees and taxes are often levied, however, under the police or the taxing power of government" (*Public Finance*, pág. 520).

5. As características da divisibilidade da taxa e da individuação do beneficiário contraprestante decorrem, diretamente, segundo afirmam, da essência da espécie tributária que, divergindo assim do impôsto, pressupõe um *quid pro quo* entre o pagador e a autoridade que a percebe. Mas, se ideològicamente isto se verifica, *aun en aquellos casos en que en materia tributaria tiene cierto valor la idea de reciprocidad de prestaciones no se trata de servicios individualizados e immediatos, sino de un conjunto de ventajas que recaen en determinados grupos de contribuyentes* (Van der Borght, *Hacienda Publica*, II, pág. 7).

Ora, êsse sentido de individualização levar-nos-ia ao êrro grosseiro de dar destaque ao cidadão, em frente ao serviço, que teleològicamente visa ao bem social. Só interessa à Administração realizar serviços que obtenham um resultado hedonístico correspondente a seus fins superiores. Se o fim imediato do Estado é o grupo, a coletividade, o indivíduo aparece, novamente, como fim mediato, eventualmente beneficiário destacado de um serviço público.

Por outro lado, a extensão dada ao sistema das taxas, levando-a para a individualização como o único meio jurídico de justificar a modalidade do tributo, implica num vício ordinário de qualificação, deturpando o sentido orgânico da fiscalidade. Essa tendência desvia, sem oportunismo e sem lógica, o ideal das contribuições forçosas, que é o de buscar a sua base na capacidade contributiva e no mínimo de sacrifício. Como Philip Taylor inteligentemente observa, o govêrno ficará encorajado para despresando a sua finalidade óbvia de promover o bem coletivo, seguir a via favoritista da dispensa de benefícios a indivíduos, particularmente, mediante um simples preço (*The economics of a public finance*, pág. 246).

O Estado, financeiramente, destaca-se pelo seu caráter de órgão tutelar da satisfação das necessidades sentidas coletivamente. Os recursos buscados estariam, segundo a política adotada, ou no sistema geral dos tributos, ou na sua atividade industrial ou produtora. Quer num, quer noutro dos sistemas, a política desenfreada das taxações ou dos preços monopolísticos levaria ao perecimento progressivo das tributações indiretas, — o que, em têrmos, seria um benefício, mas aportaria na solução infeliz de beneficiar indivíduos, ou circunscritas coletividades, em desprestígio dos outros ou das outras. O interêsse público, que deve ser o título supremo justificador dos tributos, impregnar-se-ia

de parasitismo, oferecidos ao govêrno meios ilícitos de favorecimentos por via da prestação de favores individualizados e pagos. A Guido Zanobini repugna a transformação dos impostos indiretos em taxas, como meio de política financeira tornado habitual, entendendo-o como dispersiva forma de ação governamental (*Corso di Diritto Amministrativo*, IV).

O que ocorre, via de regra, é o inverso.

Como Adolfo Wagner expõe:

"O antigo sistema tributário, que descansava especialmente nas taxas evolui desta maneira: parte dêle se transforma em verdadeiros impostos, e outra parte se separa nìtidamente e constitui um complexo de taxas pròpriamente ditas. A transformação deve-se, não só à natureza e às funções do Estado moderno, mas, também, ao fato de que, quanto mais se afirma o caráter coletivo da economia nacional, vai-se tornando sempre mais igual para todos a repartição das vantagens derivadas da atividade do Estado e das comunas, e se torna, sempre, mais difícil distinguir-se quem goza mais ou menos dessas vantagens, pelo que algumas taxas se vão restringindo, paulatinamente, deixando-se envolver por certa categoria de atos ao perecerem as razões de sua existência; outras, desaparecem de vez (*Traité de la Science des Finances*, II, pág. 29).

Karel Englis focaliza essa metamorfose com agudeza explicando que: "na medida em que o interêsse da coletividade nacional inteira e a ajuda aos mais débeis penetra nos diferentes ramos da atividade pública, e na medida em que as diferenças dos interêsses individuais passam a um plano secundário, requer-se menos a satisfação dos gastos do serviço respectivo por meio de contribuições dos interessados, e a compensação por taxas cede à compensação por via dos impostos" (*Introdución a la ciencia financieira*, pág. 97).

Vê-se, pois, que o processo normal de elevação, que decorreria da própria complexidade maior da organização política do Estado, teria tendência para a despersonalização dos beneficiários das ações governamentais e administrativas. As taxas corresponderiam, progressivamente, a doses menores da receita pública, transformando-se os gravames mediante cobertura dos gastos do serviço pela renda geral dos impostos.

Não obstante isto, o que se observa na civilização moderna, de plena evolução para os socialismos de todos os tipos, é que a fase de transição perequaciona os tributos de tal forma, que o instituto da taxa, na sua esfera própria, longe de atrofiar-se adquire limites em campo cada vez mais alargado, invadindo e, por vêzes, absorvendo mesmo a esfera especial dos outros tributos e rendas. Vincenzo Tangorra salienta bem êsse aspecto, admitindo-o como conseqüência do alargamento das atividades próprias do direito público, interessando-se o Estado, hoje, por um grande número de ações individuais que, em outros tempos, lhe eram absolutamente indiferentes. O fato das taxas invadirem o campo próprio de outros institutos, segundo Tangorra, dá-se: ...*unicamente perché l'evolucione economico sociale e giuridica importa che il legame*

tra i rapporti della vita individuale e quelli della vita coletiva diventono ognora più stretti e vari, e che lo Stato e gli altri enti pubblici vengono percio esplicando la loro attività in confronto di molteplici rapporti della prima especie, alta volta interamente sottoposti ai principii de diritto privato (*Trattato di Scienza delle finanza*, pág. 544).

Essa surpreendente deformação da estrutura financeira, que não se ajusta corretamente à formulação científica, ocasiona, da parte dos sistemas tributários, um apêlo cada vez mais freqüente às taxas, como meio de provimento orçamentário. O Estado desvia-se de seus rumos hedonísticos, que o conduziriam à máxima vantagem social, e demanda-se na política paternalista dos serviços particulares, impróprios, com a oferta de vantagens individualizadas.

Nem sempre, porém, isto se deve exclusivamente às relações cada vez mais estreitas entre a atividade dos entes públicos e as ações de ordem privada. A manifesta tendência para a política das taxas origina-se, além dêsse aspecto multiplicativo das atividades públicas, de uma série de fatôres de outra ordem, quais sejam:

a) impossibilidade de aplicar-se a teoria à prática, principalmente sob o regime de especificações como as de mensurabilidade do benefício e correspondência particular entre o gasto executado com a prestação individual e a renda auferida;

b) ignorância dos princípios teóricos por parte do legislador;

c) vício consumado, fornecendo a conseqüência do uso, derivado da ignorância ou desobediência, já não poder cessar sem transtôrno grave no equilíbrio orçamentário;

d) ganância de receita, especialmente da parte do poder local, que não pode criar outros impostos além dos que são discriminados na Constituição.

6. A primeira razão fornecida, desmoralizante do fundamento contraprestacional clássico, é fácil de ser apurada, bastando consulta rápida aos sistemas tributários dos Estados de mais avançada civilização, para obter-se nítido retrato dessa briga entre os princípios tradicionais e a prática da taxação.

Em França, por exemplo, é comum e tranqüilo o critério de se gravarem com *taxas* certas atividades de fiscalização e contrôle do Estado, provocadas por especiais profissões. Maurice Félix, Subdiretor da Prefeitura do Sena, fornece-nos os seguintes exemplos:

a) *Taxe sur les billards publics*;

b) *Taxe sur les cercles, societés et lieux de réunion*;

c) *Taxe sur les véhicles automobiles, les cycles-cars et motocyclettes*;

d) *Taxe sur les établissements de nuit*;

e) *Taxe sur les entrées payantes aux champs de course, vélodromes et autodromes*;

f) *Taxe de publicité*;

g) *Taxe sur les proprietés non bâties.*

Vejamos o comentário de Félix sôbre a primeira, apenas para exemplificar a antinomia:

La taxe est due par tous ceux qui détiennent des billards, qu'ils en soient ou non propriétaires, qu'ils en fassent ou non usage, qu'ils les tiennent à la disposition du publich ou les réservent pour leur usage privé (*Commentaires à la loi organique*, pág. 206).

E que se dizer, então, da chamada *Taxe sur les proprietés non bâties*, carregando *le revenu net, compte tenu de la majoration de 50%*, e cuja finalidade, iniludìvelmente, é extrafiscal, visando a obrigar edificações?

Não obstante, a jurisprudência francesa afirma que a taxa é contraprestação de serviço divisível, requisitado pelo contribuinte (observem-se as decisões do Conselho Prefeitural do Sena, de 25 de fevereiro de 1935 — Bonnefoy; da Côrte de Cassação Civil, em 12 de fevereiro de 1935 — Palomé; do Conselho de Estado, em 4 de maio de 1934 — Sindicato dos Proprietários de Mulhouse).

Na Inglaterra, as taxas usuais, desde muito integrantes dos sistemas tributários, afastam-se por demais, também, das características essenciais do conceito estrito, contraprestacional. E o caso das *fees for police and justice*, carregando processos criminais e os forenses em geral, mas a *cargo da parte perdedora* nas causas. As taxas sôbre conferência de metais preciosos constituem, também, irretorquível comprovação da divergência entre a teoria, formalística e rígida, e a prática liberalíssima da aplicação das *fees*. Bastable nos fornece relação pormenorizada das *administrative fees*, com seus respectivos pontos de incidência, o que torna clara a discordância (*Public Finance*, págs. 160 e seguintes).

Na Itália, por outro lado, não é diversa a situação. Podem-se observar, ali, tipos de taxas oriundas de provocação de atividade onerosa de fiscalização, como são as *tasse sul marchio dei metalli preziosi, tasse di veicoli, tasse sanitarie ed igieniche*, etc. Outros tipos, talvez a maioria, constituem revivescência dos medievais direitos regalianos, como as *tasses per la concessione di titoli ecclesiastici, per la concessione di essenzioni da obbligui legali, porto d'armi, caccia e pesca*. Ricca Salerno (*Scienza delle Finanze*, págs. 139 e seguintes) e Gangemi (*Elementi di Scienza delle finanze*, I, 390 e seguintes) noticiam com precisão êsse contraste entre teoria e prática.

Seria dispersivo entrarmos em detalhes maiores, para retratar a afirmativa inicial dêsse conflito indiscutível entre a teoria clássica da taxa e a prática habitual do uso de tal espécie tributária, nos vários sistemas fiscais.

7. Disso resulta, no entanto, inquestionàvelmente, a dúvida que atormenta os melhores autores, quando sob tal aspecto reexaminam o conceito tradicional. Bastable, publicista de nomeada e partidário firme da teoria contraprestacional, titubeia quando enfrenta o problema prático:

But a more serious difficulty remains. Perhaps the commonest use of fee in this sense in the English language is its employment to describe the charges made for various official acts. We speak of court fees or registration fees far more readily than of postal fees. "In those cases, however, the idea of equivalent service is not very proeminent". A certificate of birth or the issue of a writ involves some payment, "but in each case there is really a small contribution towards the expense of a public department, not a charge based on the special benefit accruing to the individual" (cit. pág. 165).

Com isto, acentua C. Plehn, citado por Bastable:

The term "fee" has not been treated in this way. Its extension has been enormously increased, and, as a necessary consequence, its intension has not reduced, and, judging from the somewhat dreary disputes on the matter, "has lost, not gained, in clearness".

Tal é a confusão, que Ricci (*Le budget de l'État Egyptien*, 434) Gangemi (cit., 386) aceitam a expressão *tassa-imposta* para o tributo pago por ocasião do serviço, mas cobrado com preço superior à despesa de produção. Renzo Fubini chega a noticiar:

Nella nostra legislazione si fa un uso promiscuo dei due termini: tassa e imposta; sono spesso usati quasi indifferentemente come sinonimi, talora nello stesso testo di legge (*Lezioni di Scienza delle Finanze*, pág. 64).

Como conseqüência, o ilustre professor de finanças das Universidades de Bari e Triestre afirma a irrelevância jurídica da distinção entre a taxa e o impôsto, em tais têrmos:

...siffatta distinzione, assai importante da un punto de vista tecnico-econòmico, è irrilevante da un punto de vista giuridico. In tutti i casi al cittadino non resta che aderire alle condizioni poste dall'ente pubblico (págs. 64).

O que para muitos, e dentre êstes nós mesmos, sobreleva tanto: o aspecto jurídico da distinção, decai de prestígio e perde nitidez. O motivo? Sem dúvida, o mau, ou o obsoleto, sentido teórico da gravação. Chega a tanto a confusão, que mestres da estirpe de Luigi Einaudi passam a repugnar, até, a figura da taxa como espécie particular de tributo:

En el lenguage administrativo italiano la palavra tasa se usa para indicar instituciónes muy diferentes las unas de las otras: impuesto, precio publico, precio economico, precio politico, contribución. En otros paises, como en los de lingua inglesa, denota siempre el concepto para el cual se usa en Italia la palavra impuesto. Parece con eso oportuno que en el terreno teorico cada institución se indique con una palavra especifica, que se preste al equivoco lo menos posible (*Principios de Hacienda Pública*, pág. 9).

Ora, êsse tipo de tributo, deformado e irreconhecível, transforma-se em panacéia capaz de dar alívio aos males orçamentários do Estado. Êste, envolvendo-se em tôdas as atividades sociais, que passa a acolher como suas e a tutelar, quer pelo intervencionismo de estrutura, quer pelo funcional, vai descobrindo sempre fontes novas de renda e estas, em sua fase de origem, enquadram-se, sempre, no campo das taxas. Não importa a deformação; é como diriam Marsili-Libelli: *quando si ha bisogno di denaro, tutti i mezzi, anche se mezzuchi, sono utili.*

No histórico das contribuições, pois, introduz Hugh Dalton, com tais fundamentos, uma diretiva diversa, atestando que *los impuestos se convierten en cierta medida en tasas, cuando los servicios prestados por la autoridad publica a los contribuyentes mantienen una cierta relación con los pagos efetuados por estos últimos* (*Princípios de finanzas publicas*, pág. 33). Seria, não fôsse a excepcionalidade do fenômeno, uma contratese a Wagner (cit.) e à grande maioria dos autores que, como Ahumada sintetiza, entendem ser a transformação da taxa em impôsto a regra, produzindo-se quando a maioria da sociedade faz uso do serviço, não se podendo estabelecer diferenças dos graus de aproveitamento dos mesmos por particulares. *Entonces*, diz êle, *se repartirá el costo sobre la collectividad, y se financiará la necesidad publica con impuestos* (cit., I., pág. 191).

8. As taxas vão se incorporando, fielmente, à receita ordinária do ente público e lá criam raizes tão fortes, que nem os juízes poderão mais enfrentar o problema da legitimidade delas sem uma séria indagação preliminar: como poderá o Estado arcar com os seus compromissos assumidos, se dêle retirarmos a taxa X? Por vêzes, a receita particular de tais taxas representa tanto, e liga-se a tão sérios encargos administrativos, que o desfalque equivalerá à bancarrota.

Imaginemos, por exemplo, que a Taxa de Recuperação Econômica, criada pelo Estado de Minas Gerais com incidência sôbre os mesmos fatos tributáveis gravados com o Impôsto sôbre Vendas e Consignações, seja declarada ilegítima, porque desatende aos princípios tradicionais da espécie tributária. E desatende, de fato, à mais suscinta análise. Como conseqüência imediata, o plano de administração do Estado sofreria o impacto gravíssimo da carência de financiamento para serviços indispensáveis à economia regional, financiamento que se opera por via da vinculação legal de parcelas da taxa aos serviços de fôrça e luz, de rodovias, de campos de pouso e de pesquisas atômicas.

É fácil entender-se que um argumento de tal valia terá séria influência sôbre o juízo a ser formado em tôrno da legitimidade do tributo. O juiz hesitará, de certo, e buscará a solução do problema jurídico, tanto quanto possível, em elementos realísticos, que lhe serão facilitados por uma doutrina nova, mais lógica e melhor conformada aos atuais pressupostos do Estado.

Essa doutrina, que alarga e atualiza o conceito de taxa, não possui ainda precisos contornos jurídicos, mas funda-se em bases econômicas de certa relevância, como veremos a seguir. Procuraremos atualizá-la,

com o acréscimo de um elemento jurídico, que não constitui pròpriamente novidade, mas que tem sido situado sem nitidez na teoria financeira.

9. Comecemos, então, pela atualidade da característica econômica da mensurabilidade do benefício particular, ou melhor, do equilíbrio econômico entre o favor recebido e a contraprestação oferecida ou exigida. É êste, sem dúvida, o ponto preponderante da teoria tradicional. O conceito do custo aproxima as taxas dos preços de outra natureza, cobrados pelo Estado. Não se deverá, apriorìsticamente, levar em consideração o lucro econômico, que decorreria da prestação, como adverte Karel Englis.

El fin superior de las tasas no es nunca el rédito. No se puede hallar otro limite entre administración pública y las empresas del Estado, que el hecho de que éstas admiten el rédito y la administración publica lo excluye. No seria admisible que las tasas escolares o judiciales fueran tan altas que las escuelas se transformasen en instituciones lucrativas, es decir, en empresas (cit. pág. 97).

A repartição da carga-contrapartida, segundo os autores da fase de delineamento jurídico das espécies tributárias, far-se-ia sempre em funções do benefício especial, e na medida dêste. Justi e Sonnenfels, ao tratar dessa fase de formação (rendas acidentais: *Zufällige ein Kunfte*), não descobriam outro processo para caracterizar as taxas (*gebühren*) e distingui-las dos impostos (*steuern*). Também Schall (*in* Schonberg, *Trattato*, I, pág. 369) esclarece que, na prática, e na compilação dos balanços, o único critério distintivo entre a taxa e as entradas ocasionais e os impostos seria a proporção da renda com o benefício.

Com o decorrer do tempo, as transformações sucessivas por que vem passando o instituto das taxas ocasionou cada vez menor confiança na característica, antes essencial, do balanceamento particular dos benefícios. A proporção em que se repartirá o custo geral do serviço público entre os seus usuários, para se dar medida exata ao preço, é problema de política financeira pura, ou de técnica, e a repugnância que causa aos publicistas o estudo de tal pormenor decorre, evidentemente, da extrema dificuldade em fixar-lhe norma de agir, aplicável a todos os casos objetivos.

O que se encontra comumente, na prática, é o desrespeito absoluto à característica, a despreocupação do editor da lei em dar-lhe acolhida, a ingênua ignorância da necessidade do balanceamento. Nem mesmo a melhor doutrina estabelece seguras bases para tal confronto, nos casos em que seja o mesmo possível. Procuram os autores a fórmula mais cômoda, através da qual possam fugir a critérios de medida, que afirmaram essenciais. Wagner, por exemplo, autor de uma definição de taxa que se aproxima bastante do largo conceito moderno, chega a afirmar:

"Pode-se estabelecer que um tributo é uma taxa pela razão de medida *entre a gravação*, por um lado, e, por outro lado, *o valor do*

serviço público para o beneficiado e o montante das despesas que a prestação dêsse serviço ocasiona à pessoa pública (cit.).

Introduz, aí, pois, no conjunto do balanceamento, um fator ainda não cogitado: o montante das despesas *ocasionado à pessoa pública.* Mas, sendo assim, qual a operação a ser realizada, capaz de fornecer medida exata à contribuição? Wagner não o diz, como não o fazem Schaeffle, Neumann, Reitzenstein, Hekkel e Mayr, ao papagaiarem, repetindo a lição do mestre orientador da escola socialista alemã.

A teoria, que leva a medida da taxa para um critério eminentemente de consumo individual, proporciona reação de cientistas ilustres, que não se ajustam à linha. Dentre os modernos, na realidade, não se encontra nenhum que sustente o insustentável balanceamento. Ahumada explica que: *muchas vezes la medida de la tasa no guarda relación con las ventajas que el particular cree obtener con su pago, además de ser dificil de establecer la apreciación individual del beneficio. Habrá tasas muy inferiores para servicios de importancia, y simultaneamente se poderá comprobar la existencia de otras que, por su elevado monto, "parecem consultar elementos de capacidad contributiva excelente, que pueden gravarse para el mejor logro de las finalidades publicas* (*Tratado*, I, 190).

Volta o eminente professor da Universidade de Córdoba a insistir na mesma tecla posteriormente, afirmando que as taxas poderão ser cobradas *ajustandose el pago excepcionalmente a los índices de capacidad contributiva* (pág. 209). O critério da habilitação econômica pessoal, ou seja, da capacidade contributiva, é desmoralizante para a teoria contraprestacional, servindo para, com os sinceros dados dos sistemas tributários, que o atestam, tornar inválido o elemento do balanço entre consumo e benefício, dado como exclusivo e essencial. Na afirmação, porém, Ahumada tem o resguardo de outros autores de alto mérito, como R. van der Borght, que assim expõe seu pensamento:

La esencia de las tasas no radica en que la entidad publica no rebase con esta retribución la cantidad de gastos que la prestación lleva consigo, sino en que estas retribuciones, cuya cuantia se establece por la misma entidad, sean previamente percibidas. El hecho de que los gastos con la prestación hayan de ser total e parcialmente cubiertos o en ocasiones rebasados por las tasas depende esencialmente de la índole de la prestación efectuada (*Hacienda publica*, 138).

Para afirmar, então, que *las tasas tienen en cuenta la capacidad de pago del individuo* (pág. 144).

Com maior clareza ainda, pronuncia-se o notável mestre italiano Benvenuto Griziotti, mentor de prestigiosa corrente de publicistas, na linha de estudos sociológicos das finanças públicas. Para êle, a capacidade contributiva é sempre elemento a se considerar na fixação das taxas:

Se afirma a menudo que las tasas deben mantener dentro de los limites del costo de produción de los servicios públicos, debiendose

considerar el sobrante como un impuesto directo o indirecto, de acuerdo con cada caso. Tal diferenciación es infundada. Aún siendo la tasa una contraprestación de los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se compreende que este, en el ejercicio de su soberania tributária, "puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular segun todos los elementos que el Estado considere importantes, para valorar dicha capacidad contributiva", no excluyendose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado (*Principios de Ciência de las finanzas*, pág. 206).

Ainda que se possa, elementarmente, contestar tantas e tão valiosas opiniões, o próprio fundamento jurídico das taxas, que se contém na soberania, seria forte e suficiente para dar razão aos que se opõem à medida estreita e balanceada do montante da taxa a ser cobrada. Daí, certos autores de nomeada procurarem estabelecer critérios de outra ordem, como o faz Ricci:

L'applicazione di una tassa, la misura della tariffa e l'aumento o la diminuizione di quest'ultima dipendono dai seguenti fattori:

a) valutazione "approssimativa" del costo del servizio;

b) valutazione, anch'essa "approssimativa" della legge della domanda de servizio;

c) valutazione — "grosso modo" — della rispettiva importanza del servizio generale e del servizio speciale;

d) "esigenze finanziarie dello Stato" (cit., pág. 446).

Veja-se que o autor, na impossibilidade de estabelecer fórmula precisa, apenas indica elementos *aproximativos*, que deverão orientar o agente lançador do tributo em espécie. E, para corolário, indispensável à dosagem de interêsse público do serviço, aponta como elemento capital da aplicação do tributo as *exigências financeiras do Estado*, o que, pràticamente, desfaz todo e qualquer critério científico dos fatôres apresentados.

Lello Gangemi, também em linha equivalente de repulsa à teoria tradicional, coloca o problema com a mesma e nebulosa fórmula de Ricci:

È facile rilevare che le tasse devono essere fissate nella misura unitaria ocorrente, affinchè il costo complessivo del servizio si distribuisca fra i privati che ne fanno domanda e la colletività, nella proporzioni in cui — "secondo il giudizio dell'ente publico" — i benefici del servizio stesso si distribuiscono fra i primi e la seconda; vale a dire: la misura della tasse debbe essere in ragione inversa del vantaggio generale che il servizio pubblico presenta, senza mai giungere, generalmente, a cobrire l'intero costo (cit., pág. 388).

Só por curiosidade, transcrevemos, aqui, o ponto de vista de Marco Fanno, anterior ao de Gangemi, e cujas palavras tornam fácil observar-se onde foi êste último buscar as suas:

...le tasse, devono essere fissate nella misura necessaria a che il costo complessivo del servizio, per cui esse sono pagate, si destribuisca fra i privati che ne fanno domanda e la collettività nelle proporzioni in cui, nel giudizio dell'ente pubblico che "presta" il servizio, i benefizi di questo si distribuiscono fra primi e la seconda (*Elementi di Scienza delle finanze*, pág. 68).

E, note-se, Gangemi nenhuma referência faz à obra de Marco Fanno...

Tanto disfarce, é claro, para encobrir a verdadeira razão de ser da medida, como está confessado no próprio texto: *...secondo il giudizio dell'ente pubblico.* Sim, somente *segundo a vontade do legislador,* tendo-se em vista aquêle elemento apontado por Ricci: as exigências financeiras do Estado. Mais sincero, e menos seguro em fórmulas abstratas G. Capodaglio confessa que: *Non può, insomma, negarsi che entra in gioco la valutazione dell'importanza del servizio per l'interesse privato e l'interesse generale. "Questi interesse non sono misurabili nè in pratica, nè in teoria. Basta que siano misurabili grosso modo e no con la bilancia dell'orafo"* (*in* Gangemi, pág. 389).

O elemento custo, pois, como o elemento interêsse geral ou interêsse particular, são meros índices para o legislador, não obrigatórios e, na realidade, impossíveis de serem sopesados para a fixação do *quantum* da taxa. É o que supõe Harley Leist Lutz, professor da *University of Princeton*:

In practice, many fees are arbitrarily adjusted without regard to the present cost of the service, and their amounts are frequently matters of historical accident (*Public Finance*, pág. 232).

Essas ocorrências históricas, poderiam justificar, na verdade, muitas gravações, ainda vigentes, de certas taxas, que se encontram em inteiro desajuste com o real custo do serviço prestado. Um exemplo encontra-se nas muitas taxas de conservação de estradas, ou taxas rodoviárias, criadas quase tôdas pelos governos locais logo após a Constituição de 10 de novembro de 1937 ter retirado do município a competência para decretar e arrecadar o antigo impôsto cedular sôbre a renda dos imóveis rurais. Desorientados com a queda brusca da receita, os governos locais recorreram àquelas taxas, que incidiam sôbre os proprietários rurais em base equivalente à do impôsto perdido, com a finalidade única de substituir a renda e sem nenhuma preocupação com o custo do serviço de conserva de rodovias. E até hoje tais taxas sobrevivem, naquela histórica base de incidência.

O acentuado índice de que o custo é mero elemento de guia para o legislador foi bem pôsto, também, na obra de Slade Kendrick, da Universidade de Cornell:

The amount of a fee cannot be adjusted by the value of the service rendered. There would be no way of determining such diverse values in order to impose the appropriate charges. "Some amount exceeding the service could, however, be charged to everyone and thus a profit

made. The cost serves more as a guide to the amount as a measurement" (*Public finance*, págs. 83-84).

Também, entre nós, com sua autoridade, Rubens Gomes de Sousa acentua o aspecto discricionário da fixação da taxa, tendo o custo meramente como critério:

"O montante da taxa *é sempre fixado unilateralmente pelo Estado*, de modo que o *critério* de sua fixação não é a vantagem individual, mas a repartição do custo do serviço ou atividade pelo número de contribuintes que se utilizam de uma ou de outra" (cit., pág. 139).

Donde se verifica que, na realidade, o critério é menos econômico que político, ficando ao alvedrio do legislador estabelecer o montante da gravação, apenas vinculado à obrigação moral de realizá-lo segundo distribuição do custo entre número de cidadãos relacionados com o serviço.

10. Mas, se o *custo* não serve como elemento essencial da mensurabilidade da taxa, para se fixar, através dêle, o gravame particular, é êle, no entanto, elemento de base para a própria e moderna conceituação da taxa, que a torna distinta do antigo conceito estrito, contraprestacional. Os melhores autores apóiam-se na existência de um custo particular do serviço público para neste, essencialmente, fazerem repousar o fundamento econômico-jurídico da taxa. Como diz Vincenzo Tangorra: *"inoltre, le tasse si appaiano spesso nella veste di tributi supplementari, in quanto di regola servono a coprire quella parte del costo de publici istituti, alla qualle non é opportuno di provvedere con imposto"* (cit., pág. 544).

Fato jurídico e político, a um tempo, mas que fornece colorido diferente e realístico às taxas:

Per quanto poi riguarda l'essenza del fenomeno della tassa, anzichè una consequenza o un aspetto d'un fenomeno di scambio, "vi scorgiamo l'effetto di un fatto di distribuzione di costo, cioè d'un metodo particulare adottato dallo Stato per ripartire il costo d'un pubblico istituto sull'universalità dei cittadini e su coloro che ne domandono e ottengono le prestazioni" (*Trattato*, pág. 548).

Na realidade, isto subverte, totalmente, a teoria da troca, dando ao conceito de taxa um outro panorama econômico, e mesmo jurídico, que se comportará no princípio da repartição do custo do serviço público particular.

O elemento custo foi introduzido na teoria das taxas, para justificar a espécie tributária, e quase a um só tempo, por Bilinski (*I tributi locali*) e Roscher (*Saggio di una teoria delle regalie finanziarie*). Desenvolveu o tema, para adaptá-lo à própria justificação do tributo, o insigne Reitzenstein (cit., págs. 608 e seguintes), para confundir-se, afinal, colocando a repartição do custo do serviço, elemento de fundamentação do tributo, como meio de legitimar a espécie, através da medida balanceada entre custo e benefício individualizados.

Tangorra, sem dúvida, foi quem colocou em campo científico a questão do custo repartido, enunciando-o como fundamento da espécie

taxa. Depois, os autores inglêses e americanos, dos mais modernos, não tiveram dúvida em sustentar a tese, que, além da comodidade, pressupõe método classificado pelo elemento econômico, tão do seu agrado. Citemos alguns dêsses publicistas, como a seguir:

Buehler: *A fee is a charge for particular service of special benefit to individuals or to a class and of general benefit to the public, "or it is charge to meet the cost of a regulation that primarily benefits society"* (cit., pág. 519).

...Fees are employed by all grades of government "to meet some or all of the costs for certain services", without uniformity of action concerning the services thus financed.

Fees are collected either according to the arbitrarily assessed benefits that the payers hypothetically obtain from a service "or according to the cost of the service" (cit., pág. 520).

Em Lutz: *...The fee is supposed to be based upon the cost of the service rendered, "or at least on the special cost involved in maintaining and operating the office or bureau by which the service is performed"* (cit., pág. 232).

Em Harold Groves: *It also may collect certain charges for special services to the individual, such as in the grant of patents, "or for special costs which the government incurs on his account". The former costs are usually called fees* (cit., pág. 410.) *In the case of fees the special benefit "or cost element predominates"* (pág. 411).

Em Jens P. Jensen: *In either event they may reasonably be required "to pay all or a part of the cost of supervision"* (cit., pág. 154).

Em Fairchild, Furniss e Buck: *A fee is a payment by a person to the government on account either of a special benefit received from the government "or a special cost imposed upon the government in connection with a government service performed for the common benefit"* (*Elementary economics*, II, pág. 8).

Em Bastable: *Fees admit of a somewhat similar analysis. Usually they are but a small return for the expenses of the State agency to which they are paid* (cit., pág. 159).

Posteriormente a essa orientação, que se transformou em sediças afirmações, e iterativas, por parte da doutrina financeira norte-americana e inglêsa, os franceses, também, aceitaram a linha proposta por Tangorra, como se poderá ver em Jèze:

Les taxes sont les sommes prelevées sur les patrimoines de certains individus à l'occasion d'une contraprestation déterminée à eux fournie par l'administration, "ou de depenses particulières par leur fait" (*Cours 1930-1931*, pág. 427).

E também em Laferrière e Waline:

Les taxes sont des redevances perçues sur certains particuliers comme contrepartie de l'avantage espécial que leur procure une intervention de l'Etat "ou de la dépense occasionée à l'État par cette inter-

vention" (cit., pág. 235) *La nature de cet avantage peut varier. Ce peut-être... ou bien l'administration a fait de frais supplémentaires qui facilitent l'activité de certaines individus... ou bien l'individu qui use du service lui occasione des frais supplémentaires, ou bien le fonctionnement d'un service procure a un individu un endichissement* (pág. 234).

Entre nós, Aliomar Baleeiro foi quem com maior sagacidade compreendeu a nova fórmula de fundamentação da taxa, avançando sôbre todos os autores nacionais, para alicerçar teoria perfeitamente correta e ajustada à realidade de nossos sistemas tributários federal, estaduais e locais:

"A taxa é sempre uma técnica fiscal de *repartição da despesa com um serviço público especial* e mensurável pelo grupo restrito das pessoas que se aproveitam de tal serviço, ou o provocaram, ou o têm ao seu dispor.

...a taxa tem, pois, como causa jurídica e fato gerador, a prestação efetiva ou potencial dum serviço específico ao contribuinte, ou a compensação dêste à Fazenda Pública por lhe ter provocado, por ato ou fato seu, despesa também especial e mensurável" (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, I, pág. 312).

Antes do eminente publicista baiano, Teotônio Monteiro de Barros também já se referia às taxas como meio financeiro de repartição proporcional do custo entre todos aquêles que se beneficiam do serviço (*As taxas e seus principais problemas teóricos*, págs. 33 e seguintes). Sem a precisão corajosa de Baleeiro mas em idêntico rumo, o mestre paulista filia-se a um grupo destacado de autores que compreendem bem, e o apregoam altissonante, a inatualidade do antigo e estrito conceito da espécie tributária. Meireles Teixeira, Temístocles Cavalcânti, Pontes de Miranda e a equipe excepcional da secretaria do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, que preparou e realizou três Conferências de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários e uma Conferência Tributária Nacional, são na verdade os precursores do lançamento, entre nós, dessa atualização do conceito de taxa. Tanto se fêz sentir essa influência, patrocinada especialmente por Afonso Almiro, Gerson Augusto, o saudoso Aurino de Morais e outros moços entusiastas dos estudos financeiros, que a 1.ª Conferência de Contabilidade Pública aprovou norma, consolidada no Decreto-lei federal n.º 1.804, de 1939, definindo, em texto expresso de lei, a taxa com essa nova, alargada e realística função orçamentária e fiscal. Depois, na 2.ª Conferência, a norma foi revista, para transformar-se no § 2.º, do art. 1.º, da Codificação aprovada pelo Decreto-lei federal n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, *verbis*:

"A designação de impôsto fica reservada para os tributos destinados a atender, indistintamente, às necessidades de ordem geral da Administração pública; a de taxa, para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas ao custeio de atividade

des especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas".

É pena que tal texto, que tanta celeuma causou em sua aplicação, no princípio, não tenha alcançado, também, a solução do conceito das taxas federais. O abuso, dantes existente no campo das taxas, e que sempre constituiu praxe nas leis tributárias patrícias, em nada foi aumentado com a aplicação da lei definidora. Mas, por outro lado, pelo menos houve o benefício sensível de serem ajustadas jurìdicamente, segundo o conceito legal, as várias taxas que, correspondendo e enquadrando-se no conceito novo, antes eram repugnadas pela doutrina medieval da troca e pelo ranço dos nossos juízes. Essa virtude, que é excepcional sob o aspecto de dar vivência jurídica a uma teoria que se impõe pelo realismo, sobressai sôbre o defeito da conceituação legal transcrita, e que se traduz em descomedimento da legislação, alcançando demais, fornecendo limites excessivamente largos ao novo aspecto jurídico do tributo, ou seja, ao seu fato gerador.

A teoria do custo, que informa o legislador em relação à parte final do conceito, não está precisada, nem nítida, em referência ao fundamento jurídico dos tipos não contraprestacionais da taxa. Mas, para isto afirmarmos, será indispensável uma análise ligeira do conceito estabelecido na lei, através de seus vários elementos e fórmulas.

11. O princípio do benefício, que ilustra a primeira parte do conceito: ..."remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte", não demanda exame detido. Trata-se de respeito à tradição e à prática das taxas, desde a sua formação, e corresponderá à feição contraprestacional, parenta próxima dos preços de tôda a natureza cobrados pelo Estado e devidos em razão do uso de seus serviços. Êsse tipo de taxa, porém, deve-se notar, terá base política, correspondendo sempre à natureza mais ou menos geral do serviço, segundo o interêsse social que nêle — ou na sua execução — têm o Estado e os cidadãos.

Também deve-se acentuar a nítida preocupação do legislador em dar, inclusive nesse tipo particular de taxa, o toque da soberania do Estado, envolvendo tôdas as modalidades em fórmulas de *exigência* tributária. Com isto, aprioristicamente, o conceito afasta a hipótese de taxas facultativas ou rogadas, para anotar, como critério único de cobrança, a coerção.

12. Aliás, na verdade o aspecto da obrigatoriedade aparecerá, no tipo da taxa contraprestacional (água, esgotos, etc.), também, por via do segundo têrmo da análise, ou seja, do tributo exigido como remuneração de... *serviços postos à disposição do contribuinte.* De fato, conforme a dosagem de interêsse público do serviço, a sua importância para a coletividade, por razões de bem estar geral (mais ou menos individualizado), de saúde ou higidez (idem), de polícia urbana (idem), destaca-se a maior ou menor dose da coercividade em referência à prestação e, pois, ao pagamento da taxa respectiva, a que se liga o usuário ou o provocador da despesa.

As taxas dizem respeito, quase sempre, aos *serviços públicos especiais,* mas poderão vincular-se, também, nos têrmos da lei, a serviços

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

públicos pressupostamente gerais (conveniências de caráter geral), como se verá. É fácil entender-se como se opera essa diferenciação de interêsses. Para isto, bastará que transcrevamos, aqui, página de trabalho nosso, onde procuramos dar precisa caracterização às várias gamas do serviço público que amparam a aplicação das taxas (*Manual de Ciência das Finanças*, Parte Geral, págs. 50 e seguintes). Essas anotações são baseadas, conforme a bibliografia apresentada, especialmente nas obras de Griziotti e Einaudi:

"Os bens e os serviços públicos poderão corresponder a necessidades individuais e serão denominados *serviços públicos especiais ou particulares*. Assim, por exemplo, a necessidade de instrução corresponde a uma necessidade pública, pelo benefício que leve ao Estado sua divisão, mas é, também, uma necessidade experimentada pelos particulares, pela utilidade que proporciona a êles, individualmente.

Em outros casos, os serviços públicos proporcionam vantagens à coletividade como tal, ou provêem a necessidade das gerações futuras, e só indiretamente interessam aos indivíduos, que podem até sofrer danos imediatos, como é o caso do serviço de defesa militar. A êstes denominados *serviços públicos gerais*.

Segundo a diferente natureza dos serviços públicos, variam sua oferta e sua procura.

A prestação dos serviços públicos gerais não se faz como conseqüência de procuras particulares para o consumo dêsses serviços já que, de outra maneira, não se chegaria à satisfação integral e tempestiva da necessidade pública. A procura de tais serviços se presume e a oferta se determina por parte dos entes públicos, sem que os particulares possam recusar o serviço público. O exército, a segurança pública, a iluminação, as estradas, se estabelecem na medida, modo e tempo que se presumem adequados à necessidade ou se considerem convenientes ao interêsse público.

A oferta dêsses serviços difere, pois, essencialmente, da oferta dos bens e serviços por parte de empresários particulares, que buscam fazer corresponder a produção à livre procura dos consumidores.

Produzida a quantidade de serviços públicos gerais segundo a procura presuntiva, ou segundo os critérios políticos predominantes, o consumo poderá ficar livre e limitado (iluminação, vias de comunicação); em outros casos, o consumo poderá ser disciplinado (segurança, justiça).

Algumas vêzes, a oferta de serviços públicos poderá efetuar-se em quantidade que supere a necessidade efetiva. Isto pode fàcilmente acontecer quando não se faz ou não é possível fazer a previsão do consumo efetivo. O desperdício de serviços públicos, que se manifesta, também, na forma de excesso de funcionários ou de gastos para obras públicas, pode ser considerado como uma das causas do aumento da despesa pública.

Também, podem ser gravados os serviços públicos especiais ou particulares, quando o Estado considere oportuno ordená-los segundo seus próprios fins. Por exemplo: a instrução primária obrigatória,

porque o interêsse do Estado é o de que ninguém seja analfabeto; a inscrição coativa dos atos jurídicos, porque, acima dos interêsses dos particulares, está a necessidade de salvaguardar a fé pública, mediante a publicidade.

Os serviços públicos especiais poderão grupar-se em diversas categorias, que se distinguem pela diferente intensidade do interêsse público a que servem com relação ao interêsse privado.

Uma primeira categoria compreende aquêles serviços que visam a um fim público, como propósito direto e predominante, a exemplo da construção e da manutenção de uma estrada, mas proporcionam, também, uma vantagem particular para aquêles que, pelo caminho, conseguem acesso a suas propriedades.

Uma segunda, compreenderia serviços tais como o da justiça civil, que provêem a um interêsse público mais relevante, mas, ao mesmo tempo, e de maneira direta, a consideráveis interêsses particulares.

Uma terceira categoria se refere ao interêsse individual predominante sôbre o interêsse público, como no caso dos serviços ferroviários, postais e telefônicos.

Outra, por fim, compreende serviços quase inteiramente de interêsse privado e vinculados só incidentalmente a fins públicos. Trata-se de serviços como os de água potável, gás, luz elétrica ou entrepostos que, por razões de oportunidade econômica ou social, mais do que por motivos políticos, são tomados pelas municipalidades ou pelo Estado para exploração.

A distinção entre serviços públicos gerais e especiais, bem como a que se estabelece entre as diferentes categorias dos últimos, não é rígida. Varia segundo os critérios políticos com que se estimam os fins do Estado e de acôrdo com as necessidades individuais. Em determinado momento poder-se-iam classificar os serviços públicos especiais por categorias, segundo os critérios indicados".

Das anotações acima verifica-se que a dosagem maior ou menor do interêsse público e do interêsse particular, na execução do serviço, ditam a norma de conduta fiscal. Nas taxas, ainda que contraprestacionais tìpicamente, se o interêsse público é de intensidade a justificar a coerção, o simples fato do serviço ser colocado à disposição do usuário potencial justifica o gravame. Casos típicos são os das taxas de água, esgotos, e remoção de lixo, que, pela alta dosagem de interêsse gregário, por se relacionarem, diretamente, com a salubridade pública, tornam-se exigíveis em situações nas quais o cidadão, tendo os serviços à sua disposição, dêles não se utiliza.

13. Uma outra particularidade da taxa moderna, conceituada nos têrmos do direito positivo nacional, diz respeito à interpretação, que autoridades incontestáveis fornecem, à *presença* do serviço que fundamenta o tributo.

Pontes de Miranda, iniludìvelmente constitucionalista dos mais eméritos, extrai corolário da oferta do serviço para afirmar:

"Se o tributado tira, concretamente, ou não tira concretamente, vantagem da obra ou serviço que justificou a taxa, não importa: o que

assegura a constitucionalidade da taxa é poder o taxado aproveitar-se do serviço ou obra. *Não é fundamento jurídico da taxa a utilidade prática, concreta, imediata da atividade pública*; porém não seria taxa a tributação que apanhasse particulares que não poderiam tirar vantagem" (*Comentários à Constituição de 1946*, II, págs. 101-102).

Daí, tirar-se a ilação de ser a taxa tributo prestante para *serviços potenciais*, mas sempre particulares e concretos. Êsse conceito da potencialidade do serviço, no entanto, serve para afirmações mais ousadas, como a do eminente Ministro Orosimbo Nonato, coestaduano ilustre e Presidente do Supremo Tribunal Federal:

"A hipótese envolve questão da maior relevância: a distinção entre impôsto e taxa, para verificar se a noção se alterou. Aceito êsse pressuposto, ainda se debateria se, na expressão "completamente livre de direitos aduaneiros", não estaria, também, compreendida a taxa, já que êsse têrmo, no direito moderno, tem amplitude muito maior, pois já não se exige, para caracterizá-lo, contraprestação direta, desde que haja benefício a determinado grupo.

O assunto é, realmente, muito interessante. A divergência entre taxa e impôsto é objeto de discussões muito vivas e um autor, de maior autoridade no direito financeiro e fiscal, chegou a dizer da impossibilidade de se estabelecer extremação nítida entre as duas categorias de tributo. Mas, essa confissão importaria a da falência da ciência financeira, tais são as conseqüências, legais e doutrinárias, dessa distinção.

Ela existe e produz conseqüências. Nosso direito positivo ampliou o conceito da taxa, sendo, entretanto, irredutível o caráter contraprestacional. *Apenas a contraprestação é de serviço, direto ou indireto, a indivíduo ou grupo e tanto pode ser efetivo, como potencial ou futuro. O serviço ou perspectiva de serviço é necessário sempre*" (Voto na apelação n.º 8.332, em 7 de julho de 1944, *Diário da Justiça*, apenso ao n.º 286, pág. 5.714).

Vê-se que foi longe o mestre, no uso da autoridade que ninguém lhe recusa. A taxa diria respeito, então, também, a serviço potencial ou *futuro*, sem o imediatismo da prestação, que a doutrina consagra. Entende a espécie tributária como *contraprestação* pura, mas admiti-la em perspectiva da prestação, como se lê claro no seu preciso voto.

Na verdade, no nosso modesto entender, careceu o voto do eminente juiz apenas de elucidação maior a respeito de duas e singulares facetas da tributação, como a afirmam a doutrina atualíssima e o texto da lei reguladora:

a) o caráter contraprestacional, que não é absoluto, e sim relativo nos casos de provocações de gastos por parte de indivíduos ou grupos, por razões de conveniências de ordem geral ou dos grupos;

b) o sentido da futuridade do serviço, isto é, se o serviço se realiza normalmente, fruído por usuários imediatos, e apenas é potencial, sem gôzo imediato por parte dos outros contribuintes, que arcarão com o tributo sem se utilizarem do serviço, ou se a futuridade diz respeito a serviço ainda não realizado, nem prestado, em mera perspectiva de execução no futuro.

Isto, a nosso ver, é importantíssimo.

14. O caráter contraprestacional não é absoluto, conforme procuramos demonstrar nessa ligeira análise do texto legal. Refere-se êle à primeira parte da definição contida na codificação aprovada pelo Decreto-lei n.º 2.416: "*...tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte*", e poderá dizer respeito, como quer Orosimbo Nonato, à potencialidade do uso do serviço, como se lê, logo a seguir, na definição: ..."ou postos à sua disposição", mas, de nenhuma forma teria relação jurídica com o final do conceito legal, cujo fundamento seria a *distribuição do custo de atividades especiais do ente público provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas*. Não se descobre, aí, o caráter contraprestacional, direto ou potencial, desprestigiando-se, assim, o princípio do benefício. O fato gerador do tributo será, então, um *custo provocado* e, não, um *benefício particular, gozado ou oferecido*.

É de se enquadrar, também, com precisão, o aspecto da *provocação do serviço*, como característico de *certas taxas*, o que é apontado por vários autores, desde Reitzenstein:

Le tasse poi possono essere levate sia in occasione di atti di amministrazione, la cui provocazione da parte degli interessati in essi é voluntaria, "sia in occasione di atti, che sone dell'amministrazione compiuti anche se non provocati e voluti dagli interessati" (cit., pág. 610).

O estudo de Meireles Teixeira, fundado nessa nova concepção, apóia-se, especialmente, na autoridade de Wagner, Pugliese e Schall, e preocupa-se, sobremaneira, com o aspecto da provocação dos gastos. Em Wagner, o primeiro escritor da escola alemã a oferecer, calculadamente, aspectos diferenciados na aplicação das taxas, a própria definição é interpretada, pelo notável jurista de São Paulo, como indicando a ocasionalidade das taxas pela provocação de um custo do serviço oficial. Vejamos a definição:

"Taxas são os tributos que os cidadãos, ou grupos de cidadãos, pagam de uma certa forma, determinada exclusivamente pelo Estado, a ocasionalidade das taxas pela provocação de um custo do serviço que recebem do Estado ou de ente administrativo autônomo, *seja pela despesa que ocasionam ao Estado em conseqüência do exercício de uma atividade dêste*" (*La Scienza delle Finanze*, in *Raccolta di Economia Politica*, X, pág. 628, cit. de Meireles Teixeira, pág. 19).

O publicista Meireles Teixeira assim comenta a definição:

"O conceito de Wagner, muito mais amplo, abrange, também, todos aquêles casos em que se não pode, pròpriamente, falar em *benefício* ou serviço especial *em favor* do contribuinte, mas, simplesmente, de retribuição de *uma despesa acarretada por um serviço executado ou exercido pelo poder público, por motivo de determinada atividade de particular*.

Por outras palavras: sempre que particulares, por exercerem determinada atividade especial, *provocarem ou ocasionarem uma outra atividade especial da Administração, concretizada num serviço público*,

devem, também, contribuir de modo especial, para as despesas com êsse serviço. Tal contribuição torna-se efetiva pela cobrança de uma taxa" (pág. 20).

A ilação tirada, a nosso ver, é um pouco forçada, mas justifica-se. Na definição de Wagner não se fala, precisamente, com clareza, em *provocação* particular, por via de atividade especial do contribuinte. O conceito contido na *Raccolta*, e transcrito por Meireles Teixeira, evolui bastante em relação ao definido no *Traité* (vol. II, pág. 15). E a nova redação possibilita, na verdade, sem muito esfôrço retórico, chegar-se à fórmula da *provocação*.

Onde está muito claramente exposta a teoria, que com o patrocínio nacional de Meireles Teixeira e do destacado grupo de técnicos, a que antes nos referimos, obteve o *placet* legal, é na obra de Schall, verdadeiro sustentáculo do estudo do jurista de São Paulo. O autor alemão, que tanto influenciou na revitalização da teoria tributária, enxerga na provocação particular das despesas o *leit motiv* da espécie tributária. Assim resume Meireles Teixeira o seu pensamento:

"O Estado arrecada, para fazer face às despesas com os serviços indivisíveis de interêsse geral, tributos denominados impostos. Mas os cidadãos que, sob a forma de impôsto, concorrem para fornecer ao Estado os meios necessários à satisfação dessas necessidades comuns, têm razão de querer sejam os impostos efetivamente empregados no interêsse da comunidade, e não para prover a despesas provocadas pelo interêsse particular dêste ou daquele indivíduo. Em outras palavras: os particulares têm o direito de exigir seja seu poder econômico requisitado pelo Estado sòmente para fins de utilidade comum, e que, antes de fazer-se incidir sôbre a comunidade a despesa necessária para a realização de tais fins, *separe-se, sob forma de taxa, a quota a ser suportada por aquêles que, na afirmação do seu interêsse, usufruem e provocam, de modo especial, serviços e atividades do Estado*" (pág. 22).

De tal raciocínio tira Schall a conclusão:

Donde anche consegue "che condizione perché sorga il debito di una tassa è la provocazione, in modo particulare, di una certa attività di Stato" e che quindi l'obbligo della tassa dev'essere esattamente stabilito e delimitado (*Le tasse*, in *Trattado*, de Schoenberg, págs. 372 e seguintes).

Assim, dar-se-ia à taxa reajuste pacífico com a realidade tributária, sendo a *provocação* do serviço, ou melhor, do serviço oneroso, o ponto de contacto com essa realidade. Essa provocação, segundo Meireles Teixeira, poderá assumir diferentes modalidades, como a seguir:

a) Em alguns casos, *o indivíduo requisita, do Estado, particulares vantagens em seu interêsse privado*, seja porque pretenda subtrair-se, por via de dispensa, da observância de certas disposições gerais de lei, seja para obter do Estado certas autorizações particulares ou concessões. Em tal hipótese, além da despesa provocada, dever-se-á ter em conta, na fixação do *quantum* de taxa, o valor do benefício obtido.

b) Em outros casos *o indivíduo não pretenderá, essencialmente, entrar em contacto com o poder público, ou dêle obter diretamente qualquer ato conducente a um interêsse privado, mas dará ao Estado ocasião de desenvolver sua atividade em tutela de interêsses mais elevados,* e a taxa será então fixada, quanto ao seu valor, proporcionalmente à despesa ocasionada pelo indivíduo.

Essa distinção, aliás, estará de pleno acôrdo com a definição de taxa fornecida em lei de 1929, de Wurtemberg, segundo a referência de Schall:

"São taxas os tributos que, para aliviar a massa dos contribuintes, devem ser pagos, especialmente, por aquêles cujos negócios mais especialmente requerem a ação das instituições criadas e mantidas a expensas do Estado, e aos que pretendem ser dispensados da observância de disposições gerais de lei, ou obter do Estado autorizações especiais".

A nosso ver, o final do conceito revive a tradição do direito regaliano, deixando, apenas, para a primeira parte a formulação do princípio da taxa, segundo provocação convencional, pelo interêsse direto e particular, o que daria em conseqüência a troca, ou a provocação ocasional pelo exercício de atividades onerosas ao Tesouro, mas que constituirão ações de tutela do interêsse superior, não dirigidas ao contribuinte.

15. O aspecto da futuridade do serviço, em que se bastará o legislador para atribuir taxas aos cidadãos, não se poderá compreender como relação jurídica capaz de fundamentar o tributo, se o serviço ainda não se executa, nem se exerce, nem é presente, para justificar a potencialidade. *A existência do serviço* é condição jurídica indispensável à exigência fiscal, em razão da taxa, para legitimá-la. Não existente o serviço, não há que se cogitar de taxa.

Deve-se limitar a aplicação das taxas, òbviamente, àqueles casos relacionados na lei — o Decreto-lei n.º 2.416 — e que fornecem o mais amplo campo, dentro da mais liberal e moderna doutrina. Ora, ainda naquele texto legal, como em todos os conscientes autores de finanças públicas, não se descobre fórmula para admitir a cobrança da taxa em relação a serviço inexistente, a executar no futuro ou momentâneamente paralisado. A *presença* do serviço, seja de benefício direto, seja colocado à disposição, ou seja provocado por atividade especial do contribuinte (e a êste beneficiando ou não), é o alicerce da taxa.

A futuridade, pois, só diz respeito à potencialidade, à oferta do serviço presente, que coage o cidadão a pagar o tributo, como se do serviço gozasse.

16. Nos têrmos propostos, a doutrina atualizada pela larga porta da definição legal poderia nos levar, dada a extensão do conceito, a equívocos lastimáveis. Extremada a aplicação da taxa até onde permitiria uma interpretação capciosa, nenhum laço jurídico descobrir-se-ia, mais, entre aquela espécie tributária e o impôsto. Admitimos o máximo, para tornar válida a fórmula da mais recente doutrina, em frente ao quadro da realidade tributária. Ir além, ao abuso, seria o retôrno ao processo

da fome fiscal, sem visar aos processos científicos e técnicos que devem orientar as boas finanças.

Então, perguntar-se-ia, qual a barreira que os elementos científicos apresentam, para que o uso da doutrina ampla, consagrada na nossa lei, se não transforme em aberração jurídica? Qual o elemento especioso, exato, que servirá de tapume entre a taxa e o impôsto?

Depois de repugnar tantas, ou tôdas as características formais, que a doutrina tradicional apresenta como distintivas entre as espécies tributárias, resta-nos um apêlo à própria paisagem da teoria atualizada, como destaque de pormenores de alta relevância jurídica, mas não iluminados pela doutrina, nem pela lei.

A existência do serviço específico prestado ao contribuinte ou pôsto à sua disposição, ou custeado pelo Estado em atenção à provocações individuais ou de grupos, é o primeiro elemento discriminatório. Ao passo que o impôsto constitui *repartição do custo geral dos serviços públicos*, a taxa é *repartição do custo de um determinado serviço, presente e particularizado*. Isto se verifica, até, com justeza, na própria denominação dos tributos. O impôsto tem, em sua titulação, o índice da fonte que irá gravar, o motivo do seu fato gerador. Impôsto *sôbre a renda*, impôsto *sôbre as vendas e consignações*, impôsto *predial*, impôsto *sôbre as diversões públicas*, impôsto *sôbre o consumo*. Já as taxas têm o rótulo indicativo do serviço especial a que se vinculam: taxa *de educação e saúde*, taxa *rodoviária*, taxa *de água*, taxa *de esgotos*, taxa *de fomento*.

Êsse aspecto da individualidade e presença do serviço serve para tornar válida uma distinção, lògicamente proposta por De Viti de Marco: a taxa pressupõe a *existência de serviço público prestado pelo Estado*, enquanto o impôsto constitui um *adiantamento de meios, feito ao Estado, para que possa prestar serviços*.

E admite, inclusive, ser lógica a distinção oferecida por Teotônio Monteiro de Barros, no sentido de que ao impôsto, para a sua exigibilidade, *bastará a sua criação em lei*, ao passo que a taxa, para ser exigível, *além de sua existência legal reclamará a existência concreta de um serviço público especial, prestado pelo Estado*.

17. Tudo isto, sem dúvida constitui elemento distintivo, e bem preciso, entre as duas grandes espécies de tributo. Mas pretendemos dar um destaque especial a um outro caráter, eminentemente jurídico, que deverá servir de limite entre taxa e impôsto e que, por outro lado, influenciará, decisivamente, também, na precisa fórmula de aplicação da taxa, segundo a doutrina inovada. E êsse elemento, a um tempo identificador e limitador, encontra-se em um laço jurídico existente, entre o serviço particular e o indivíduo.

O fato gerador, ou a causa jurídica, como já vimos, não é sempre o mesmo. Como diz Aliomar Baleeiro:

"A taxa tem, como causa jurídica e fato gerador, a prestação efetiva ou potencial de um serviço específico ao contribuinte, ou a compensação dêste à Fazenda Pública por lhe ter provocado, por ato ou fato seu, despesa também especial e mensurável" (cit., I, pág. 312).

Se bem que já tenhamos manifestado desagrado da doutrina atual em relação à parte final do conceito, eis que a mensurabilidade do benefício ou do gasto constitui mera contingência na aplicação de algumas taxas (sendo admissível, inclusive, a gravação segundo a capacidade contributiva), ali estão descritos os processos de geração da taxa, dissímiles e sem um aparente elemento identificador. Mas, em qualquer dos casos, pode-se observar, há um serviço específico, sempre localizado e atual, e existe um indivíduo, isolado da massa, beneficiário direto ou potencial da prestação ou provocador da atividade administrativa particular e onerosa. Não se poderá falar em taxa quando um laço preciso, de caráter jurídico, não una tal serviço especial a tal indivíduo contribuinte. O laço será o gôzo direto do serviço, ou o gôzo potencial, ou a provocação particular. Qualquer dêsses meios, que a doutrina e a lei indicam, satisfará para atar o serviço — aquêle, e não outro qualquer — ao indivíduo, — o que dêle gozou, ou o teve à disposição, ou o provocou.

Vê-se que, em muitos casos, na organização das taxas, falta êsse laço identificador entre indivíduo e serviço, o que faz com que o tributo, assim defeituosamente estruturado, assuma o caráter de impôsto, ou, em melhores têrmos, de impôsto especial. A generalidade do gravame, sem a preocupação do laço jurídico, ocasiona deformidade insanável no tributo.

Vejamos alguns exemplos, para ilustrar.

As taxas rodoviárias locais, criadas para cobrir a renda em fuga de impôsto retirado à competência do município, são em geral organizadas com a gravação sôbre os proprietários de imóveis rurais. O serviço de rodovias locais existe, indiscutìvelmente, é oneroso e beneficia em especial os moradores nas zonas rurais, sendo além de tudo divisível, pôsto à disposição dos usuários, os quais, por sua vez, o provocam. No entanto, as taxas de tal espécie, em geral, recaem sôbre o valor da propriedade rural, independentemente dos proprietários contribuintes se beneficiarem, direta ou indiretamente, com as rodovias municipais. Faltou, sem dúvida, o laço identificador. A generalidade da tributação deu falso rótulo à taxa, que é, na verdade, um impôsto.

Se isto ocorre, porém, a taxa rodoviária cobrada pelo Estado assume, de fato, feição de taxa. Estabeleceu-se o laço indispensável entre o serviço e os contribuintes, adotando-se critério de bastante lógica, qual seja o de fazer recair a taxa sôbre os veículos, segundo elementos diferenciados do uso (tonelagem, capacidade em passageiros, etc.). Nota-se, pois, que a melhor organização do tributo resolveu o problema da sua juridicidade.

A tradicional taxa de fiscalização sanitária incide sôbre os proprietários de açougues, quitandas, etc., ou seja, dos proprietários de estabelecimentos industriais ou comerciais, que exigem a fiscalização sanitária do Estado. Ora, não importa a dosagem da taxa, nem o seu modo de incidência. O laço preciso, identificador, estabeleceu-se entre o serviço particular de fiscalização, oneroso e presente, e o contribuinte que, por especial atividade sua, provoca um custo correspondente ao serviço.

Êste, que é de conveniência geral, exercita-se, no entanto, mediante clara provocação do cidadão que abre um açougue, que coloca uma banca de venda de verduras no mercado, que instala uma peixaria.

Certa municipalidade, no entanto, criou uma taxa sanitária de outro tipo, incidindo sôbre os papéis em trânsito pela Prefeitura, mas destinando-se, vinculadamente, aos serviços de esgotamento e saneamento das zonas inundáveis da cidade. Vê-se, da nova organização do Tributo, que careceu êle daquele preciso elemento identificador, tão claro nas outras taxas sanitárias. Generalizando, deformou-se e perdeu a categoria de taxa, da qual só conservou o rótulo.

18. Não pretendemos, neste estudo modesto, apresentar novidades. Nosso intuito, se ousado, justifica-se pelo apanhado geral da opinião das melhores e mais atuantes autoridades em finanças públicas, para dar síntese e ordem ao que, desde muito, salta aos olhos de todos. Êsse trabalho de costura afeiçoa-se à timidez do autor, mas tem o mérito de oferecer bibliografia, e rumos, a quem melhor, e com mais brilho, se decida a enfrentar o problema.

O trabalho apresentado é de síntese. Poderíamos transformá-lo em monografia, melhor ordenada e bem ilustrada, mas tivemos dúvidas sérias a respeito de sua aceitação. Preferimos, pois, oferecer ao juízo dos doutos essa notícia sôbre a atualização necessária do conceito tradicional de taxa, a qual, talvez, possa oferecer alguma utilidade aos juristas e aos juízes, convocando-lhes a atenção para o problema.