DISTINÇÃO FUNDAMENTAL ENTRE IMPOSTOS E TAXAS

ANTÔNIO DE OLIVEIRA LEITE

Livre docente na Faculdade Nacional de Ciências Econômicas. da Universidade de Brasil

SUMÁRIO: *Importância política e jurídica da distinção — Dados objetivos e subjetivos da capacidade contributiva (art. 202, da Constituição) — Serviços públicos gerais e especiais — Êrro na ressalva do art. 27 da Constituição — Dupla acepção da expressão "serviços públicos especiais" — Normas gerais de direito financeiro: o art. 10, § 2.º, da lei normativa, Decreto-lei n.º 2.416, de 17-7-40 — Princípios da conveniência e suficiência, nas administrações fiscais coexistentes — Receitas tributárias vinculadas.*

1. Muito se tem discutido sôbre a distinção entre impostos e taxas, sem que se haja chegado, ainda, a um acôrdo sôbre essa diferença. De relêvo se apresenta o problema de delimitar essa distinção, em nosso país, tendo em vista que a Carta Magna de 1946 alude, em alguns pontos, a tributo, gênero compreensivo de três espécies, o impôsto, a taxa e a contribuição de melhoria, e em outros refere, expressamente, o impôsto ou a taxa, do que ressalta a importância do problema, salientada, aliás, na obra do professor Aliomar Baleeiro (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I), com as seguintes expressivas palavras, dirigindo as vistas para a jurisprudência não só administrativa, mas, também, judiciária, cuja elaboração virá completar os ensinamentos da boa doutrina:

"A importância dêsse critério, fundamentalmente jurídico e político, é evidente para um país que, em suas Constituições, vem acentuando a rigidez da discriminação das receitas entre as três órbitas da estrutura federal.

Se o conceito de taxa, expressamente previsto no art. 30, II, da Constituição, não fôr racionalmente fixado pelos legisladores e tribunais, arruinar-se-á o sistema de separação de receitas que o constituinte delineou no propósito de assegurar a autonomia dos Estados e Muni-

cípios e, também, garantir os indivíduos contra as bitributações que infernam a vida dos contribuintes norte-americanos".

Com o intuito de lançar alguma luz sôbre o assunto dedicamos as linhas que integram êste trabalho a tão magno problema, na firme convicção de que algum esclarecimento êle virá trazer à discussão de tão importante questão, e vamos começar nosso estudo canalizando a atenção para os princípios informativos da tributação.

2. É sabido que, em se tratando de taxas, nenhum problema, ou melhor, um problema de simples solução, se apresenta ao Estado, na determinação do montante da alíquota devida pelo contribuinte a título de taxa. É que a prestação do serviço público especial é feita *a determinados indivíduos* que o utilizam efetivamente, e, portanto, tudo se reduz a calcular o custo de produção dêsse serviço, dividí-lo pelo provável número de unidades que virão a ser produzidas em determinado período, geralmente um ano, tendo em vista o consumo efetivo em período anterior, fixando, então, diretamente, o montante da taxa, ou a alíquota que corresponde à repartição dêsse encargo por entre o número de contribuintes futuros. Trata-se de simples operação aritmética, realizada com base nos dados estatísticos reveladores do número de *unidades consumidas* em período anterior. Em se tratando, pois, da determinação do montante ou da alíquota da taxa, o Estado realiza êsse simples cálculo, sem levar em conta qualquer dado relativo à capacidade contributiva do indivíduo, princípio a ser observado pelo legislador da lei tributária, de acôrdo com o art. 202 da Constituição, sòmente com vistas aos impostos, e nunca às taxas.

Diferente, sem dúvida, é o princípio informativo do impôsto. Ao fixar, unilateralmente, o seu montante, vê-se o Estado na contingência de efetivar o princípio de justiça social, que se fundamenta na capacidade contributiva de cada um, a qual, sendo diferente com vistas a cada cidadão, determina, por outro lado, a necessidade de realizar o princípio da igualdade, tendo em vista a preliminar de que se trata de indivíduos desigualmente ricos, possuidores de riqueza, isto é, bens e serviços prestados por êsses bens, em quantidades diferentes. O Estado realiza o princípio da igualdade, levando em conta a preliminar desigualdade econômica dos indivíduos, classificando-os em grupos, a fim de pôr em destaque essa desigualdade, e exigindo mais de quem mais possui e menos de quem menos tem, através a política fiscal de aplicação dos chamados impostos graduados.

O princípio informativo da contribuição de melhoria assemelha-se ao das taxas, muito embora na contribuição o legislador reparta o custo da obra, e não o custo de produção do serviço, por entre os beneficiários dessa obra, tendo em vista a maior ou menor valorização sofrida por imóvel ou imóveis pertencentes a cada contribuinte. No caso da contribuição de melhoria o Estado atenta, exclusivamente, para a maior ou menor valorização do imóvel, que pode ser considerada como um índice de capacidade contributiva, mas não se preocupa como o faz quanto ao impôsto, com os dados objetivos e subjetivos da capacidade econômica de cada um.

3. Sabido, também, é, de outro lado, que na apreciação da capacidade contributiva de cada qual, o Estado tem, sempre em vista, a realização do ideal de justiça tributária, mais adequadamente de justiça impositiva, uma vez que só lhe é dado observar o princípio da justiça, ao fixar unilateral e diretamente o *quantum* do impôsto devido, muito embora essa fixação esteja na subordinação prévia da aprovação do Congresso Nacional através os representantes do povo.

Êste é problema que encerra julgamento de valor e não de existência, de onde ressalta que *a justiça* objetivada e afinal realizada pelo Estado, ao fixar o *quantum* do impôsto devido da parte de cada cidadão, é *relativa*, o que importa em afirmar ser êsse um problema mais de moral administrativa, do que pròpriamente de Ciência das Finanças, ou mesmo de Política Tributária.

É, ainda, o mesmo professor Baleeiro, quem, na obra já citada, págs. 382, afirma a respeito:

"A justiça, para o financista, é, apenas, um dado do problema fiscal; em todos os tempos e lugares, a consciência do povo deseja que o impôsto seja justo, como aspecto da justiça das leis. Essa aspiração tem suscitado modificações e complexidades dos aparelhos tributários. Em geral, o fato social apresenta uma *faceta ética*, que influi em em sua realização e seus efeitos (o grifo é nosso).

Quando o direito positivo dum país exterioriza diretrizes programáticas no sentido de certa concepção de justiça fiscal, o problema passa a ter um dado institucional concreto..."

Duas ordens de dados leva em conta o Estado ao apreciar a capacidade contributiva de cada um: os dados objetivos, que são a riqueza, adquirida ou em formação, constituída dos bens e serviços, e os subjetivos, que são inerentes à pessoa do contribuinte, refletindo condições da vida social, que precisam ser levadas em conta pelo legislador da lei instituidora do impôsto, sob pena de grande injustiça para com os menos aquinhoados. A circunstância de ser ou não casado, de ter ou não filhos, de criar ou não crianças, de ser ou não parente do falecido, tudo isso leva o Estado a diminuir o *quantum* do impôsto devido, atentando assim para a *faceta ética* referida pelo autor transcrito linhas acima.

4. Isto pôsto, passemos a estudar, agora, a diferença fundamental entre impostos e taxas, que repousa, na diferença entre serviços públicos *gerais e especiais*.

A construção de uma estrada é um serviço público geral, se a cargo do Estado realizá-la, e, portanto, deve ser custeada com o produto dos impostos. Atende, sem dúvida, à satisfação de uma necessidade coletiva ou pública. Esta, no ensinamento elementar, mas valioso, de Alberto Deodato (*Manual de Ciência das Finanças*, págs. 24, Edição Saraiva, S. Paulo, 1952), "não deve ser confundida com a geral (nós preferiríamos dizer "necessidade comum"), que é aquela que alcança *vários indivíduos* integrantes de uma coletividade, mas que pode, isso não obstante, ser atendida com a utilização de um único bem, por exemplo, um fôrno para fabrico de pão, para consumo de uma família, ou mesmo de um

grupo de famílias para consumo da clã. Esta é — prossegue o mestre — como diz Di Marco, homogênea para todos os indivíduos que compõem a coletividade, como a necessidade do pão. A necessidade coletiva não é homogênea para todos. É uma soma algébrica de quantidade positiva que sentem alguns, para que certo serviço seja produzido e da necessidade negativa de outros para que tais serviços não sejam produzidos".

Na necessidade coletiva, que é aquela que sente a coletividade politicamente organizada, *considerada como um todo*, a aferição do grau de necessidade, e da maior ou menor imperatividade do seu atendimento, fica na subordinação do pensamento dos integrantes da coletividade, que passam a constituir grupos, *sentindo de maneira diferente*, achando uns que existe a necessidade coletiva ou pública, outros que não; achando uns que ela é de atendimento urgente, outros que, embora exista, é de satisfação adiável.

No exemplo figurado, o pão é o bem que satisfaz a necessidade individual, o fôrno é o bem que atende à necessidade comum ou geral, e a instalação de serviço de fornecimento de pão, a preços módicos, ou mesmo a título gratuito, representa o serviço que satisfaz à necessidade coletiva ou pública.

Com a citação do exemplo, estamos palmilhando o terreno da distinção entre necessidade coletiva, de um lado, e pública, de outro, estabelecida pelo mesmo professor Baleeiro (obra citada, 1955, pág. 11), nos seguintes têrmos:

"A despeito de quanto se tem escrito e discutido, não há critério rigorosamente científico para tal distinção. Em princípio, tôdas as necessidades públicas são coletivas, mas a recíproca está excluída, pois existem necessidades de interêsse geral ou coletivas que não são necessidades públicas.

A necessidade é pública quando, em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo do serviço público, isto é, quando o Estado ou outra pessoa de direito público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico especial..."

No exemplo apontado se o Estado reconhecendo a necessidade de fornecimento de pão aos integrantes da coletividade, por preço módico, ou a título gratuito, institui o serviço com essa finalidade, a necessidade, que era, até então, coletiva, passa a ser pública, uma vez que será atendida pelo processo do serviço público.

Por isso mesmo, costuma-se dizer, como o faz o professor Deodato, que o juiz da necessidade pública é o Estado. O Estado é que decide, em definitivo, se o serviço público geral deve ou não ser prestado, tendo em vista uma necessidade coletiva. Êsse último professor menciona, para exemplificar a necessidade coletiva e a prestação do serviço público geral que lhe corresponde, com o caso da construção de uma estrada, uma das primordiais tarefas que incumbem ao Estado, especialmente em países como o nosso de grande extensão territorial. E o faz nos seguintes têrmos: "Assim, pode haver a necessidade para o Estado de uma estrada de rodagem ligando Santa Luzia a Pedro Leopoldo, sem que os moradores da zona tenham necessidade de tal serviço.

Pode acontecer que todos os indivíduos residentes por interêsses individuais, não queiram a estrada. Apesar disso, a estrada é de necessidade pública".

5. Não atentou, infelizmente, para essa circunstância, a de que a construção de uma estrada constitui, sem dúvida, prestação de serviço público geral, o nosso constituinte de 1946, sem dúvida um dos principais causadores da confusão reinante a respeito do assunto objeto dêste estudo. Prova disso é que, no art. 27, ao proibir as limitações de tráfego por meio de tributos, excetuou a cobrança de taxas, no que andou acertado, conforme veremos, uma vez que essas últimas custeiam serviços públicos especiais, mas, ao aludir ao destino de sua arrecadação, referiu, inexplicàvelmente, a indenização das "despesas de construção... de estradas". Está positivamente errado. A construção de uma estrada atende a uma necessidade coletiva ou pública, de acôrdo com a doutrina, e, portanto, constitui serviço público geral, que deve ser custeado pelo impôsto, e não pela taxa.

A *conservação ou melhoria* de estradas, estas constituem obras que representam prestação de serviços públicos especiais, isso porque sòmente após ter providenciado a realização da obra, isto é, a construção da estrada, deixa o Estado a estrada em *estado potencial de consumo*, isto é, em estado de poder ser transitada pelos passageiros ou pela mercadoria. Observa-se assim que, com vistas a certos serviços públicos, o de caráter geral *antecede ao de natureza especial.* A regra de cunho administrativo transplantada para o terreno financeiro, significa que, em certos serviços, como o de construção, conservação e melhoria de estradas, hipótese prevista no dispositivo constitucional já aludido, a arrecadação do impôsto, cujo produto irá custear o serviço público geral, isto é, a construção da estrada, incluindo-se tôda e qualquer despesa realizada pelo Estado e indispensável a que possa deixar a estrada em estado potencial de consumo, isto é, a ponto de ser imediatamente transitada, — a arrecadação do impôsto, dizíamos, deve, necessàriamente, anteceder à cobrança das taxas, cujo produto irá custear a obra consistente na "conservação" ou na "melhoria" das estradas.

6. Está no mesmo caso o serviço de correios e telégrafos que é, em alguns países, tido como serviço público, diferentemente do que ocorre com o nosso, em que são considerados como serviço redundante de "emprêsa pública", que obtém *receita mista*, classificada em nosso orçamento como receita industrial e destinada ao giro contínuo do capital da emprêsa. A despesa que o govêrno realiza na compra ou locação do imóvel onde funciona o serviço, na compra ou locação de máquinas, de móveis e utensílios indispensáveis ao funcionamento dêsse serviço, material necessário, etc., devem ser cobertas, evidentemente, com o impôsto, uma vez que a sua instalação completa, de molde a propiciar o funcionamento imediato, importa em dizer de maneira a garantir o *funcionamento potencial* do serviço público especial, constitui, sem dúvida, serviço público geral.

O govêrno precisa realizar despesas para pôr o serviço em estado de efetiva, e não presumida, utilização, e quando efetivada essa última

da parte de um ou vários membros da comunidade, representa, já então, o funcionamento de um serviço público especial. A partir do momento em que o Estado põe em funcionamento a repartição, ou melhor, põe em atuação todos os funcionários que devam nela exercer funções, e esteja, portanto, prestando serviço efetivo ao público, claro é que o serviço é, então, especial, e o seu custeio passa a ser assegurado com a cobrança da taxa, cujo montante, já agora, guarda relação com o custo de produção do serviço, quer dizer, o montante total das remunerações devidas a todo o funcionalismo da repartição e suas dependências, o material gasto, e mais as despesas de locação do imóvel onde se acha sediada a repartição, se fôr o caso, bem como conservação e desgaste não só do imóvel, mas, também, dos móveis e utensílios. O serviço entra em sua fase efetiva e constitui um serviço público especial.

Nesse exemplo, a simples existência da repartição, dotada de móveis e utensílios, e aparelhada com o funcionalismo adequado, constitui prestação de um serviço público geral. Quando o funcionamento entra em sua fase efetiva, já o Estado está prestando um serviço público especial.

7. Tanto nesse exemplo, como no das estradas, é possível ao Estado averiguar quantas vêzes, em determinado período, em geral um ano, foram expedidas cartas e telegramas, ou passaram pessoas pela estrada ou nela transitaram mercadorias, de sorte a ficar conhecendo o número efetivo de *unidades consumidas*. Nessa indagação nada interessa ao Estado ficar conhecendo quem, isto é, se João ou Antônio, passou pela estrada, mas, apenas, quantas vêzes indivíduos passaram pela estrada, assim como nenhum alcance apresenta para o govêrno ficar conhecendo a quem pertencem as mercadorias transitadas mas sim, o número de vêzes que por ela passaram, o seu pêso, que causa maior ou menor desgaste, etc. Assim realizando o cálculo prefixará a alíquota da taxa a ser paga no período futuro, de sorte a que com sua arrecadação possa assegurar o custeio dos serviços de "conservação ou melhoria" da estrada.

8. Costuma-se dizer, por isso, que ao serviço público geral corresponde uma vantagem geral para a coletividade, considerada como um todo. Assim, a simples existência de uma estrada ligando determinadas cidades, traz a *todo e qualquer integrante da coletividade*, uma sensação de segurança, que consiste na certeza, para cada um, de que, se fôr necessário, poderá, pessoalmente, transitar ou fazer transitar mercadoria pela mesma, de que se existe a obra, dela poderá utilizar-se a qualquer momento. O mesmo com vistas aos serviços de correios e telégrafos. A simples existência da repartição realizadora dêsse serviço e a certeza de que êle se acha *em funcionamento* traz a cada um dos integrantes da coletividade sensação de tranqüilidade, de segurança, que se traduz, até, em um benefício econômico social, um proveito econômico para o funcionamento normal de tôdas as unidades econômicas, sabido que a repartição cobrará pelo serviço muito menos do que pagaria o interessado ao particular, se o fôsse incumbir dessa tarefa.

A vantagem geral que decorre para cada integrante da coletividade, da simples *existência e possibilidade de funcionamento* de um

serviço público é, em tudo e por tudo, semelhante à que decorre da existência do Estado, quando analisado como entidade realizadora de uma *cooperação econômica*, entre os integrantes da coletividade, cooperação que permite uma redução do custo de produção. Fôsse cada um de nós estabelecer confronto entre o que paga, a título de impôsto, por ano, ao Estado, e o que deveria pagar ao particular, caso a êle necessitasse recorrer, e verificaríamos que as nossas despesas seriam muito mais elevadas, se se pudesse, por abstração, prescindir da existência e funcionamento do Estado. As despesas com o transporte, as de fornecimento de água, luz, esgotos, guarda e policiamento de estabelecimento ou residência, as necessárias aos serviços de comunicação, de saúde, de assistência social, se tudo isso corresse à conta exclusiva do indivíduo ou da unidade econômica, custaria, sem dúvida, muito mais, do que o que cada um paga a título de impôsto. O custo de tudo isso seria intolerável, e a supressão do Estado acarretaria, fatalmente, o decréscimo do nível de vida.

O serviço de segurança nacional, por exemplo, traz a cada cidadão, fica aqui repetido, uma vantagem geral, que se concretiza em uma sensação de bem-estar, de segurança, isto é, a certeza de que, no caso de agressão de um outro país, o Estado está habilitado a rechaçar o ataque, a se defender, contando, para isso, com recursos materiais e humanos. Diz-se, por isso, que o serviço público geral é *de procura e consumo presumidos*.

9. A par da vantagem geral, no entanto, todo o serviço público *especial* traz, ainda, uma vantagem especial àquele que dêle se utiliza, nos exemplos figurados aos que se utilizam da estrada ou que expedem cartas e telegramas. Essa vantagem é mensurável, ao contrário da geral, na qual o indivíduo não pode ficar conhecendo o grau de interêsse que tem na existência e funcionamento do serviço, e é mensurável tendo em vista, justamente, a circunstância de que no conjunto dos serviços públicos é possível destacar um determinado serviço. Sendo possível destacar um certo serviço dentro do conjunto, torna-se, também, possível averiguar o *número provável de unidades de consumo*, que virão a ser consumidas pelos que dêle fizerem uso, e, portanto, verifica-se que existe uma *relação* entre o custo de produção dêsse serviço, e o número provável de unidades a serem consumidas. Existindo essa relação pode prescindir o Estado, conforme vimos, da apreciação da capacidade contributiva, na fixação do montante devido a título de taxa.

No terreno financeiro, é inadequado, como o fazem vários autores, falar em relação entre o montante da taxa, fixado pelo critério já exposto, e a vantagem especial auferida pelo contribuinte. A prestação do serviço especial acarreta vantagem especial, além da geral, mas a primeira não é suscetível de medição, nem tampouco de comparação com o montante exigido a título de tributo. Êste é ponto importante a reter, conforme lembra o professor Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 139, Edições Financeiras S. A., Rio, 1952). Existe, sem dúvida, na cobrança da taxa uma compensação, ou mesmo contraprestação, uma vez que o Estado exige o seu pagamento prévio

para prestar ao contribuinte o serviço especial. Mas essa contraprestação nunca é diretamente equivalente, no sentido de que o montante da taxa corresponda à vantagem auferida pelo contribuinte. A relação que existe é entre o montante da taxa, e o provável número de unidades de serviço a serem consumidas. O que influi no cálculo de repartição do custo de produção é tão-sòmente o número de unidades a serem consumidas, com base no número das anteriormente consumidas, e nunca o número de consumidores, conforme, também, errôneamente, afirmam alguns autores, sendo, fàcilmente, compreensível a circunstância de que um mesmo e só contribuinte pode utilizar-se *de uma ou de muitas* unidades de consumo.

10. No serviço público especial, a vantagem especial é, sempre, obtenível pelo integrante da coletividade, particular ou unidade econômica, desde que o deseje. *Há, sempre, possibilidade de utilização efetiva*, da parte de todo e qualquer cidadão, desde que provoque ou solicite o serviço.

Isso ocorre, para dar um outro exemplo, e penetrarmos bem a análise do assunto, com os serviços de bombeiro, no Estado onde êles sejam realizados sob sua responsabilidade e administração. Quando um estabelecimento comercial sofre incêndio, se o seu proprietário se socorre do serviço, goza da vantagem especial que a sua prestação propicia. Todos os outros integrantes da coletividade, no entanto, participaram da vantagem geral, que consiste em saber que com o funcionamento efetivo dêsse serviço o incêndio não se propagará até a sua residência ou estabelecimento, sendo que essa vantagem geral torna-se, uma vez realizado o serviço especial, suscetível, até, de ser graduada, tendo em vista o maior ou menor interêsse revelados com vistas a determinados serviços especiais, como o do exemplo. O vizinho do estabelecimento incendiado tinha sem dúvida mais interêsse no funcionamento dêsse serviço do que o localizado a quilômetros de distância; sob outro ponto de vista, a emprêsa exploradora do negócio de seguro tem, também, maior interêsse no seu funcionamento do que o comerciante dedicado a qualquer outro ramo. Isso permite distinguir a vantagem direta da indireta.

11. A vantagem geral, que decorre para a coletividade considerada como um todo, é, em certos casos, indireta. Isso ocorre com os serviços de água e esgotos que, por serem de âmbito local, foram atribuídos pelo constituinte aos governos municipais. O poder público tem interêsse em instituir ou ampliar êsses serviços, cuja instalação e funcionamento trazem benefício de ordem social a tôda a população, consistente em propiciar condições de saneamento às populações. Por isso mesmo a lei obriga à utilização do serviço, se existente, quer queira ou não o consumidor.

A vantagem especial, nesse caso, decorre, no entanto, do simples fato de os serviços beneficiarem, sòmente, aquêles integrantes da coletividade aos quais se destinam, inexistindo, pois, ao contrário do que ocorre com os serviços públicos especiais, cujo funcionamento depende de prévia prestação de um serviço geral, já examinados, a possibilidade

de todo e qualquer membro da comunidade recorrer ao seu funcionamento, desde que o deseje.

Só mesmo em virtude do critério que leva em conta, exclusivamente, *o número de pessoas a serem beneficiadas*, restrito com vistas ao número total dos integrantes da população, é que tais serviços são denominados de "especiais", em acepção, pois, bastante diferente da primeira, já examinada.

A simples instalação, ou melhor, a simples existência do serviço de nenhuma maneira virá beneficiar qualquer integrante da coletividade, como ocorre com os outros serviços. Instalação e funcionamento, em tal hipótese, por assim dizer, *se confundem*, isso porque o funcionamento está na prévia dependência da instalação, como ocorre, aliás, com os outros serviços, mas nenhuma vantagem decorrerá para qualquer membro da coletividade, instalar o serviço sem fazê-lo funcionar.

12. Observe-se a grande diferença. Na construção da estrada, o serviço público aproveita, indistintamente, a cada um dos membros da coletividade, que pretenda dela se utilizar, efetivamente. O morador no Território do Acre pode precisar vir a viajar na estrada construída no Distrito Federal, assim como o morador no Distrito Federal tem possibilidade de viajar na estrada construída no Território do Acre. No caso do serviço de esgotos, a existência dêsse serviço aproveita tão-sòmente a cada um dos membros da coletividade, a cuja residência ou estabelecimento fôr feita a ligação.

No primeiro caso, trata-se de serviço público especial, em sua primeira e legítima acepção; no segundo, de serviço especial, em sua segunda acepção, que leva em conta a circunstância de não poder vir a ser êle utilizado por todos os membros da comunidade, mas sim, e exclusivamente, por aquêles aos quais diretamente beneficia.

13. Vemos, pois, que serviço público especial é designação que vem tendo, na prática, dupla acepção, duplo sentido, circunstância para a qual devem estar, constantemente, atentos os administradores e governantes, especialmente o legislador da lei tributária.

Na primeira acepção, o serviço especial deve ser custeado pela taxa, uma vez que se reserva o impôsto ao custeio da anterior prestação do serviço geral. Na segunda acepção, tanto a instalação como o funcionamento devem ser custeados pela taxa, uma vez que não existe vantagem geral direta, nem tampouco possibilidade de utilização efetiva, da parte dos membros da comunidade não beneficiados com a prestação do serviço especial.

14. A distinção é importante e impõe-se, estabelecida ela, uma análise do texto legal que constitui o § 2.º do art. 1.º do Decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, *verbis*:

"Taxa é o tributo exigido como remuneração dos serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda a contribuição destinada ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas".

Trata-se de uma norma geral de direito financeiro, a exemplo da definição de impôsto (§ 1.º do art. 1.º da citada lei normativa), que resultou dos trabalhos efetuados pela 2.ª Conferência Nacional dos Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários.

A referida norma geral de direito financeiro, que passou a vigorar, pois, como elemento conceitual, ou melhor *norma diretiva* para as três entidades políticas que constituem o nosso regime federativo, revelou, desde cedo, com vistas à definição das taxas, de que estamos tratando, necessidade de ser modificada, pelo que adiante passamos a expor.

15. Esclarecido, como ficou, que a expressão "serviços públicos especiais" tem sido, na prática, em nosso país, empregada em duas acepções, necessário é, antes do mais, deixar aqui consignado que quando o aludido dispositivo normativo adita "ou postos à sua disposição", expressão que se liga gramaticalmente ao anterior substantivo "serviços específicos", claro é que pretende se referir a êsses serviços, *em sua segunda acepção*, quer dizer aos serviços públicos que sejam considerados especiais ou específicos, pela única razão de beneficiarem a um determinado número de indivíduos, dentro da coletividade, não admitindo, em conseqüência, a possibilidade de serem utilizados por todo e qualquer cidadão integrante dessa coletividade, quando assim o desejarem, como ocorre com os serviços especiais, em sua primeira acepção. Face ao texto normativo, a interpretação que se impõe, pois, diante dos ensinamentos da boa doutrina é a de que, em sua primeira parte, quando a regra alude aos "serviços específicos prestados" alcança, sem dúvida, os serviços especiais em sua primeira acepção, e quando adita "ou postos à sua disposição" alcança, ao contrário, os serviços especiais, em sua segunda acepção.

Qualquer interpretação que se afaste dêsse modo de entender estará fugindo ao elemento teleológico da lei tributária, especialmente a de caráter normativo, como no caso em tela, revelando o fato de que o intérprete não terá integrado na lei, como lhe cumpre, tudo o que nela se contém, sem levar em consideração, pois a doutrina moderna que considera a interpretação do *direito em geral*, incluído, portanto, nêle a norma geral de direito tributário, como a em tela, um processo lógico que visa a *integração da lei*. Confira-se a respeito o que diz o já citado professor Gomes de Sousa, na obra mencionada, a págs. 53.

16. Atingido êste ponto de nosso estudo, é indispensável, no entanto, abrir um parêntesis, para perfeito esclarecimento do assunto, dirigindo, antes, as vistas para o problema dos impostos com destinação determinada, adiante examinado, face ao princípio informativo dos impostos, que determina seja aplicado o seu produto no custeio dos serviços públicos gerais.

Se uma determinada entidade política destina o *produto da arrecadação* do impôsto a um *fim especial*, como determinou, em nosso país, o Decreto-lei n.º 8.463, de 27 de dezembro de 1945, que regulamentou as leis constitucionais ns. 3 e 4, de setembro de 1940, promulgadas ao tempo da ditadura, parece, à primeira vista, que êsse princípio informativo teria sido desobedecido.

O problema, no entanto, transcende da esfera dos princípios que *cada entidade, em particular,* deve observar na cobrança de um determinado impôsto, para ser colocado em situação muito mais elevada, isto é, a que demanda observância de *outros princípios,* tendo em vista a superposição ou coexistência de várias administrações fiscais, nos regimes federativos, como o nosso que é integrado por mais de uma administração fiscal, e nos quais a questão da distribuição dos impostos oferece sérios problemas.

17. Com efeito, o Estado pode escolher um, dentre os *vários sistemas* de distribuição dos impostos pelas diversas entidades políticas que constituem em conjunto a federação. O sistema preferido pelo nosso constituinte de 1946 foi o da *distribuição constitucional limitativa,* em que a cada uma entidade cabem certos e determinados impostos. Êstes, no entanto, precisam atender ao *princípio da conveniência,* que recomenda seja atribuído à administração fiscal mais elevada o impôsto de base mais ampla, e, assim sendo, o impôsto sôbre combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos, quer os de procedência nacional, que mal apontavam à época das mencionadas leis constitucionais, quer os de origem estrangeira, que sempre foram e serão empregados como combustível e lubrificante de veículos que transitam *em todo o território nacional,* só poderia caber à União.

Êste último princípio, o da conveniência, acha-se, no entanto, sofreado em sua aplicação pelo outro princípio dominante em matéria de *distribuição* dos impostos, pelas diversas administrações fiscais, que é o da *suficiência,* e êsse legitimava e justificava fôssem concedidas às entidades menores, os Estados-membros e Municípios, uma parcela do *produto de sua arrecadação.* E assim foi feito, a exemplo da prática adotada em outros países, tendente a obviar o inconveniente da oposição existente entre ambos os princípios, da conveniência e suficiência, e que consiste em repartir os *resultados da arrecadação* por entre as entidades políticas.

18. A partir, pois, da publicação do Decreto-lei n.º 8.463, de 27-12-45, ingressou o Brasil, a exemplo de outras nações, entre elas especialmente os Estados Unidos, no regime de *participação nas arrecadações,* que se subordina aos dois princípios da conveniência e suficiência. Êstes se situam em posição de relêvo, com vistas ao princípio informativo da instituição dos impostos, isso porque dizem respeito a assunto de âmbito muito mais largo e de importância muito mais acentuada do que o anteriormente referido, que afeta *uma única entidade política,* ao passo que os dois outros princípios atuam tendo em vista a necessidade de conciliar os interêsses *de duas ou mais entidades políticas,* possibilitando a sua observância a *coexistência de diversas entidades,* em perfeita harmonia, e de molde a propiciar recursos financeiros a tôdas elas.

19. Não existe, pois, incompatibilidade, como à primeira vista poderia parecer, entre o princípio informativo da instituição dos impostos, de um lado, e os princípios da conveniência e suficiência, de outro. O primeiro atua como regra a ser observada da parte de cada uma

das entidades políticas, importa em dizer, de cada uma das administrações fiscais, *até o momento* da efetiva arrecadação. Os dois últimos atuam, sòmente, *após efetivada* essa, com o intuito de estabelecer repartição ou distribuição dos resultados da cobrança.

Se o princípio da instituição do impôsto deixa de atuar, atingido um certo momento, claro é que a nova destinação do produto da arrecadação pode não só ser destinada à construção, *mas, também, à conservação ou melhoria* de estradas, como, aliás, dispõe o mencionado Decreto-lei n.º 8.463, que alude, em têrmos gerais, às "necessidades rodoviárias".

Se a destinação muda, por deixar de atuar o princípio informativo, claro é que a nova aplicação pode ser atribuída a *qualquer outro fim* de interêsse da entidade política.

20. Fato semelhante, isto é, distribuição dos resultados da arrecadação ocorre, também, com vistas às chamadas *receitas tributárias vinculadas* a fins específicos, tendo em vista determinação expressa do nosso constituinte de 1946 (art. 15, §§ 2.º e 4.º, art. 169, art. 108, art. 199, da Constituição, e art. 29 da Disposições Constitucionais Transitórias).

O primeiro dispositivo citado alude, precisamente, ao impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes, já tendo sido por nós explicado o motivo da destinação do produto da arrecadação, que é de ordem superior, conforme vimos.

Com relação ao segundo dispositivo mencionado (art. 15, § 4.º), a destinação do produto da arrecadação obedece, ainda, a um interêsse de ordem superior, não sendo de esquecer, além do mais, que o impôsto de renda é um impôsto de base ampla, tendo sido atribuído, por isso, à União.

O terceiro dispositivo (art. 169) ao invés de aludir à receita tributária, em geral, como o fazem os demais dispositivos enumerados, menciona a renda resultante dos impostos, exclusivamente, quer dizer, dentro da renda tributária, a parcela que expressa a totalidade dos impostos arrecadados pela União.

Em resumo, algumas vinculações dizem respeito a certos e determinados impostos, como ocorre com o impôsto sôbre lubrificantes e combustíveis, e o impôsto de renda, ao passo que outras, as que decorrem dos três últimos dispositivos constitucionais enumerados, são destinadas em função do montante de tôda a renda tributária, incluindo-se nela, também, o produto de tôdas as taxas. Isso vem corroborar o que afirmamos linhas acima, isto é, o princípio informativo da instituição do impôsto atua até um certo momento, até ser efetivamente arrecadado o impôsto, que vai constituir *uma das parcelas do todo*, no caso da receita tributária, e não parte do produto de cobrança de um só e determinado impôsto.

Necessário torna-se ressalvar a seguinte e importante distinção: no caso das chamadas receitas tributárias vinculadas, claro é que os resultados da arrecadação são repartidos, *para diversos fins*, mas a

distribuição não ultrapassa o âmbito de uma só e mesma entidade política, a União, motivo pelo qual não atuam os princípios da conveniência e suficiência.

21. Impõe-se reconhecer que, em nosso país, infelizmente, os municípios, isto é, a entidade política menor, à qual não cabe a tarefa da distribuição de arrecadação de impostos, cujos resultados, no entanto, podem ser discriminados pela entidade maior, no todo ou em parte, com o fim de lhes beneficiar, costumam mascarar a cobrança de impostos, dando-lhes a falsa denominação de taxas.

A expressão "postos à sua disposição" que figura na lei normativa mencionada (Decreto-lei n.º 2.416, de 17-7-1940), não é nada feliz, tendo em vista a circunstância por nós já apontada de que certos serviços públicos especiais entram em funcionamento, como conseqüência da prestação de um anterior serviço público geral, que, uma vez ultimado, é pôsto pelo Estado em estado efetivo de funcionamento, importa em dizer, é pôsto à disposição do futuro consumidor do serviço especial. Essa expressão vem dando lugar a que as entidades políticas menores, isto é, os Estados-membros e os Municípios, instituam impostos com destinação determinada, isto é, cujo produto ou rendimento venha a ser empregado em fim prèviamente determinado, mascarando tais impostos, que não lhes cabe instituir, dada a discriminação rígida estabelecida pela Constituição, com a denominação de taxas.

O primeiro a apontar, em nosso país, essa condenável prática foi o já citado professor Gomes de Sousa, que, na obra mencionada (página 140) assim se expressa sôbre o assunto:

"Tudo isto ajuda a esclarecer o conceito de taxa, mas ainda não é suficiente. Com efeito, a definição dada pelo Decreto-lei n.º 2.416, dirige-se mais ao legislador que ao juiz, isto é, indica *quando pode ser instituída uma taxa, mas não basta para identificar um tributo como taxa.* Isto porque aquela definição é, como dissemos, ampla demais, e, portanto, presta-se ao abuso ou desvirtuamento. Como veremos no capítulo seguinte, os Estados e municípios, em face da Constituição federal, têm as suas fontes de receita tributária muito rìgidamente determinadas; isso os leva a procurar instituir, sob o nome de taxas, tributos que na realidade são impôsto e que como tais escapam ou excedem das suas respectivas competências tributárias. A hipótese mais comum é a da instituição de tributos chamados de taxas e destinados a remunerar um determinado serviço ou atividade, mas *cobrados indistintamente de todos os contribuintes e não apenas daqueles que de fato se utilizem do serviço ou atividade ou os tenham à sua disposição.* Êste é um abuso muito comum do conceito de taxa, tornado possível pelo fato da definição do Decreto-lei n.º 2.416 estar baseada, como dissemos, exclusivamente na finalidade a que se destina o tributo. Mas é claro que um tributo que, embora destinado a remunerar um determinado serviço ou atividade, entretanto, não seja cobrado só dos que se utilizam dêsse serviço ou atividade, mas de todos indistintamente, não é taxa, mas impôsto com destinação determinada".

Para obviar êsse inconveniente, o professor Gomes de Sousa propõe um aditivo à expressão "postos à sua disposição", com a seguinte justificação:

"De modo que, em conclusão, podemos fornecer um complemento à definição de taxa contida no Decreto-lei n.º 2.416: taxa é o tributo instituído para remunerar um determinado serviço (ou uma determinada atividade) especial do Estado, *e que seja cobrado, sòmente, dos contribuintes que de fato se utilizem dêsse serviço ou atividade ou que os tenham à sua disposição*". Fora desta hipótese, isto é, quando seja cobrado indistintamente de todos os contribuintes, o tributo não será taxa, mas impôsto. Êste critério de verificar de quem é cobrado o tributo tem utilidade prática para permitir verificar se um determinado tributo, que a lei chama de taxa, é de fato uma taxa e por conseguinte é constitucional, ou é ao contrário um impôsto, caso em que poderá ser inconstitucional, se exceder da competência tributária do Estado ou Município que o criou".

A expressão "postos à sua disposição" utilizada pelo legislador da lei normativa pode ser entendida, no entanto, também com vistas aos serviços especiais, em sua primeira acepção, tendo em vista o que foi dito. De sorte que, em boa doutrina, o que se afigura mais acertado é a supressão, na definição normativa, dessa expressão, desde que a jurisprudência, não só a administrativa, mas também a judiciária, tenham, sempre, em vista, a circunstância de que a expressão "serviços específicos ou especiais" vem sendo empregada em duplo sentido, ou então um aditivo expresso ao dispositivo legal normativo, esclarecendo que essa expressão abrange o duplo sentido em que vem sendo empregada, digamos: "Consideram-se serviços específicos não só aquêles que decorram da anterior prestação de um serviço público geral, mas, também, os que beneficiarem determinado número de indivíduos, sem possibilidade de serem utilizados por todo e qualquer integrante da coletividade".

Suprimida a expressão "postos à sua disposição" desnecessário se faria o aditivo proposto pelo professor Gomes de Sousa, incluído, aliás, no Código Tributário Nacional (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio, 1954, pág. 33, art. 47).

A supressão da parte final do dispositivo, assim expressa "ou ainda a contribuição destinada ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas" é indispensável, conforme propôs a referida Comissão, tendo em vista o argumento por ela utilizado:

"Eliminou-se a referência a "atividades" da Administração pública, porque quando tais atividades se traduzam por serviços específicos, a referência será desnecessária, e, caso contrário, não haverá fundamento para a cobrança de taxas".

22. Com estas observações, terminamos nosso trabalho, com vistas ao importante problema da distinção fundamental entre impostos e taxas.