PARECERES

TAXA RODOVIÁRIA — BASE DE CÁLCULO — INCONSTITUCIONALIDADE

— Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

— Inconstitucionalidade da cobrança de taxa de conservação de estradas e caminhos calculada sôbre o preço do açúcar, do álcool e da aguardente.

PARECER

I

A Constituição de 1946 (arts. 27 e 30, n.º II) tornou expressa a competência dos Municípios para "a cobrança de *taxas*, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de *construção, conservação e melhoramento de estradas*". Com base nos preceitos constitucionais citados, foram criadas, em profusão, pelos Estados e Municípios, as chamadas "taxas rodoviárias", cuja incidência e arrecadação provocaram numerosos pleitos judiciais e a decisão final coube, muitas vêzes, ao Supremo Tribunal Federal (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 71, p. 141; vol. 66, p. 89; vol. 61, p. 80; vol. 57, p. 131 e 133; vol. 48, p. 111 e 112; vol. 47, p. 65; vol. 36, p. 200 e 206; vol. 28, p. 193; vol. 14, p. 258; vol. 4, p. 196; vol. 2, p. 710; *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 38, p. 179; idem, *Súmula* n.º 348 do Supremo Tribunal Federal).

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, aprovada pelo Congresso Nacional, após exaustivos estudos (*Reforma Tributária Nacional*, e outras publicações da Fundação Getúlio Vargas (1964-1966), instituiu um "sistema tributário nacional" que foi incorporado à Constituição de 1967 (arts. 18-28), com ligeiras modificações.

Na exposição de motivos do Projeto de Constituição enviado ao Congresso Nacional, de cuja elaboração e redação final fui incumbido, como Ministro da Justiça e Negócios Interiores, declarei, então, qual tinha sido a inspiração da nova partilha tributária (*Diário do Congresso Nacional* de 13.12.66; *Revista de Direito Administrativo*, vol. 86; *Revista Forense*, vol. 217; *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 100).

O texto constitucional vigente, no que se refere às taxas, ficou assim redigido:

"Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

.....

II — taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

.....

§ 2.º *Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.*"

Com a nova redação dirimiram-se muitas das controvérsias suscitadas a propósito da distinção entre impostos e taxas, eliminadas, em parte, com o Decreto-lei n.º 2.416, de 17.7.40, e que haviam inspirado valiosos trabalhos doutrinários MONTEIRO DE BARROS FILHO, Teotônio. *As Taxas e seus Principais Problemas Teóricos*, 1941; CARVALHO PINTO, Carlos Alberto de. *Discriminação de Rendas*, 1941; BALEIRO, Aliomar, e outros. *Discriminação de Rendas*, I.B.D.F., 1953; *Codificação do Direito Tributário*, I.B.D.F., 1955; SOUSA, Rui de. *Atualização do Conceito de Taxa, in Revista de Direito Administrativo*, vol. 49, 1957, p. 1-29).

Em vez de definir o tributo preferiu o legislador constituinte indicar os casos em que a cobrança da taxa é legítima: o "exercício regular do poder de polícia", a "utilização de serviços públicos", desde que "específicos e divisíveis", uma vez que sejam "prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição". *Vedou, todavia, que a mesma base do cálculo da taxa se confundisse com a estabelecida para a incidência de impostos.*

II

Com fundamento nesta competência constitucional, o Município de Campos, pelo Decreto n.º 2, de 20.1.69, com o objetivo de consolidar, em texto único, a legislação tributária vigente, entre as "taxas de serviços diversos" (artigo 230, n.º III), incluiu a "de conservação de estradas e caminhos" e na tabela anexa n.º V (art. 231), em relação à referida taxa, determinou que o seu cálculo fôsse feito sôbre o açúcar por saco de 60 quilos, e sôbre a aguardente e o álcool por litro, procedendo-se à arrecadação dentro do mês subseqüente ao vencido (art. 231, letra *a*).

Não se baseou o cálculo da taxa, como era comum, nas áreas territoriais servidas pelas estradas ou caminhos, nem em sua utilização, efetiva ou potencial, por determinados veículos. Foi sôbre a produção do açúcar, do álcool e da aguardente, por quilo ou litro, que o legislador municipal preferiu estabelecer a incidência da taxa.

III

Acontece, porém, que a lei municipal em exame, neste particular, infringiu o § 2.º do art. 19 da Constituição, já citado, porque tomou como base de cálculo, para a cobrança da taxa, a que serve para o cálculo do impôsto sôbre "produtos industrializados", de competência da União (art. 22, n.º V).

De fato, a Lei n.º 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional, c/c Atos Complementares ns. 24, 27, 28, 31, 34, 35 e 36, de 1966 e 1967), dispondo, no art. 46, sôbre a incidência do impôsto sôbre *produtos industrializados* diz que o mesmo tem como *fato gerador* a sua saída do estabelecimento do contribuinte, no caso da consulta o industrial ou produtor (Usina de Açúcar); *a base do cálculo* do impôsto devido à União (art. 47, n.º II, *a*, da Lei federal) é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, tal como dispõe a lei municipal (percentual sôbre o preço do saco de 60 quilos de açúcar, *idem*, sôbre o litro de álcool ou aguardente).

Em se tratando da incidência do impôsto estadual sôbre *circulação de mercadorias*, a situação é a mesma, em face do disposto no art. 57, I, da Lei federal n.º 5.172, de 25.10.66. A incidência dêste é "o valor da operação de que decorrer a saída da mercado-

ria"; *idem*, com relação ao impôsto da mesma natureza quando cobrado pelos municípios, art. 52 e seguintes da Lei federal n.º 5.172, de 1966.

A chamada taxa rodoviária, no caso em exame, se superpõe a êsses tributos (Constituição, art. 27) e sua cobrança se torna constitucionalmente inviável.

Sôbre a matéria, sem modificação substancial, sôbre as questões ora discutidas (Constituição, art. 19, n.º II e § 2.º), ver o Ato Complementar n.º 40, de 20.12.68; *idem*, Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68; *idem*, Decreto-lei n.º 407, de 31.12.68 (Impôsto sôbre circulação de mercadorias; ver BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 6.ª ed., 1939, p. 386).

Há, na verdade, uma dupla incidência, tendo por base o preço do produto industrializado; o impôsto, em qualquer caso, afasta a taxa municipal em exame (Constituição, art. 19, § 2.º).

Em acórdão recente (22.8.68), o egrégio Supremo Tribunal Federal, por votação unânime, sendo relator o Exmo. Sr. Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA, com fundamento no dispositivo constitucional citado (art. 19, § 2.º), declarou inconstitucional a taxa de urbanização cobrada pela Municipalidade de Pôrto Alegre *porque o fato gerador da mesma é o do impôsto de transmissão.*

Antes de transcrever o § 2.º do artigo 19 da Constituição de 1967, disse o eminente Relator.

"O fato gerador é a transmissão da propriedade. Não pode ser o mesmo para os dois tributos, a taxa de que se trata, e o impôsto de transmissão."

.....

"Acresce que a Constituição vigente, acolhendo os melhores princípios e a jurisprudência dominante desta Alta Côrte, na defesa do nosso sistema tributário, ainda é mais severa do que a de 1946 sôbre a matéria." (rec. ext. n.º 58.721, *in Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 47, p. 482-485).

As considerações do julgado foram motivadas, como se vê, pela dupla incidência, tantas vêzes tentada no regime constitucional anterior e que o nôvo procurou impedir, de forma expressa e inequívoca. No caso julgado, a taxa municipal, declarada inconstitucional, tinha sido criada pela Lei n.º 2.320, de 21.12.61, e foi considerada incompatível com o sistema tributário nacional, tanto o antigo, como o nôvo.

IV

Além de infringir o § 2.º do art. 19 da Constituição (base idêntica para a cobrança de taxa e impôsto) a lei municipal de Campos, ao fazer incidir a tributação sôbre o saco de açúcar (60 quilos), o álcool e a aguardente (litro), deixou de atender ao preceito do mesmo art. 19, n.º II, da Carta Magna, quanto à "especificidade" e à "divisibilidade" do serviço público prestado ou pôsto à disposição do contribuinte.

A Lei n.º 5.172, de 25.10.66, no artigo 77, n.ºs II e III, define tais vocábulos. Depois de aludir aos serviços públicos custeados pela taxa, esclarece:

.....

"II — específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de *utilidade ou de necessidade públicas;*

III — divisíveis, quando suscetíveis de *utilização*, separadamente, por parte de *cada um dos usuários.*"

Como se vê, a cobrança de taxa rodoviária sôbre o preço do açúcar, do álcool e da aguardente não se coaduna com a definição legal dêsses requisitos.

O *serviço prestado* ou pôsto à disposição do contribuinte (conservação de estradas e caminhos) nenhuma relação tem com o volume de produção das referidas mercadorias e seu respectivo preço. Não há correspondência entre a taxa e a produção, no que toca à exigência de ser ela específica, no sentido de utilidade ou necessidade públicas, ou divisível em referência à sua

utilização por parte de cada um dos usuários.

A linguagem da lei federal, definindo os pressupostos da taxa, é incompatível com a incidência pretendida pela lei municipal em exame.

V

Finalmente, apesar da elasticidade que, no curso do tempo, por fôrça da elaboração doutrinária, legislativa e jurisprudencial, teve o conceito das taxas, é preciso não esquecer de que elas jamais se poderão confundir com os impostos.

Problemas da partilha tributária, relações econômicas e resultados financeiros seriam subvertidos se a distinção tradicional entre os tributos dessas duas espécies se confundisse na prática. Haverá sempre meios de distingui-las a despeito do esfôrço, em contrário, dos interessados, legisladores e hermeneutas, com o propósito de onerar o contribuinte fiscal.

ALIOMAR BALEEIRO, professor e magistrado dos mais ilustres, em obra especializada e de edição recente, já citada, *Uma Introdução à Ciência das Finanças* (6.ª edição, 1969), a propósito da importância política da distinção entre impostos e taxas, adverte:

"A importância dêsse critério, fundamentalmente jurídico e político, é evidente para um país que, em suas Constituições, vem acentuando a rigidez da discriminação de receitas entre as três órbitas da estrutura federal" (ob. cit., p. 252).

Em conferência realizada em 3.5.62, sôbre a discriminação de rendas, tive oportunidade de acentuar:

"A discriminação de rendas deve refletir na prática, um maior ou menor grau de concentração ou dispersão da atividade governamental. Essa distribuição de competência dentro de um mesmo Estado, politicamente organizado, traduz a medida da autonomia dos órgãos que o compõem."

.....

"Os problemas ligados à partilha tributária são da maior relevância, pelos seus reflexos na vida financeira das entidades que compõem a federação; de seu estudo e solução dependem o desenvolvimento econômico do país, a consolidação da unidade nacional."

MEDEIROS DA SILVA, Carlos. *A Discriminação de Rendas, in Revista de Direito Administrativo*, vol. 68, p. 1-16; *idem, Revista Forense*, vol. 198, p. 7).

Os repertórios jurídicos contêm farta contribuição doutrinária e jurisprudencial em tôrno dos conceitos de impôsto e taxa, mas, para a elucidação da espécie, não é necessário enumerá-los, tal a clareza e precisão dos textos constitucionais e da legislação federal infringidos pela lei municipal em causa.

A advertência sôbre a importância do tema, todavia, é oportuna sempre que o fisco incontido (federal, estadual ou municipal) tenta burlar os limites da discriminação entre impôsto e taxa, para que se expurguem, pela via da declaração de inconstitucionalidade, os textos espúrios, como já aconteceu numerosas vêzes a propósito da própria taxa rodoviária.

Em conclusão: É inconstitucional (Constituição, art. 19, II, § 2.º) a cobrança da taxa de conservação de estradas e caminhos calculada sôbre o preço do açúcar, do álcool e da aguardente, tal como ficou estabelecido na lei municipal de Campos (Decreto n.º 2, de 20.1.69, art. 230, n.º III, art. 231 — Tabela V).

É o que me parece S. M. J.

Carlos Medeiros Silva, Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.