TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS — TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CUMULATIVA

— A taxa de conservação de estradas, estabelecida pelo município, não é incompatível com o imposto territorial rural e a taxa rodoviária única.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

S.C. nº 52.782/72 — Oficia-se ao Sr. Secretário-Geral do Ministério do Interior, remetendo cópia do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara.

Publique-se, juntamente com o segundo

Parecer, e, após, arquive-se o processo.

Consulta do Serviço Federal de Habitação e Urbanismo, submetida a esta Procuradoria pela Coordenação do Sistema de Tributação, sobre a Lei nº 498, de 14 de novembro de 1969, do Município de Quaraí, Estado do Rio Grande do Sul.

2. O enfoque fundamental é sobre a constitucionalidade e legalidade, também apreciadas sob o ângulo da compatibilidade com a lei federal, que instituiu a taxa rodoviária única. É o texto da referida Lei Municipal número 498:

"Cria a Taxa de Conservação de Estradas de Rodagem".

"Heraclides Santa Helena, Prefeito Municipal de Quaraí, no uso de suas atribuições legais, etc. Faço Saber, que a Câmara Municipal de Vereadores aprovou e eu promulgo a seguinte Lei:

Art. 1º É instituída a "Taxa de Conservação de Estradas de Rodagem" incidente sobre as áreas rurais do município.

Art. 2º A Taxa será cobrada à razão de NCr$ 0,10 (dez centavos novos) por Hectare ou Fração, anualmente, nos meses de setembro e outubro.

Art. 3º Ficam isentos de pagamento da Taxa de Conservação de Estradas, as propriedades de área inferior a 20 hectares.

Art. 4º O produto da Taxa será aplicado integralmente na conservação, abertura e melhoria das estradas municipais.

Art. 5º Anualmente, o Executivo enviará à Câmara de Vereadores um Relatório circunstanciado referente à cobrança e aplicação da Taxa.

Art. 6º Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 1970".

3. Pela Lei nº 512, de 15 de setembro de 1970, foi modificada a redação original, nos seguintes termos:

"Art. 1º O art. 1º da Lei 498, de 14 de novembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

"É criada a Taxa de conservação de Estradas de Rodagem que tem como fato gerador a prestação de serviços de conservação de estradas, pontes, bueiros, pontilhões e outros necessários à melhoria das vias de comunicações rurais do Município.

Art. 2º Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entra em vigor na data de sua promulgação".

4. No sistema constitucional brasileiro, a competência tributacional é assim referida às taxas, na Emenda nº 1 de 17 de outubro de 1969:

"Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I — taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

. . . . . .

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que

tenha servido para a incidência dos impostos".

5. Ao comentar o dispositivo acima, adverte Pontes de Miranda:

"Para a competência tributária de qualquer entidade estatal, o art. 18, 1, exige como pressuposto tratar-se de taxa ligado ou ao seu exercício do poder de polícia, *ou à utilização de serviços públicos que lhe toquem,* se específicos e divisíveis e, assim, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição à especificidade permite que se saiba qual a relação de vinculação tributária, entre o devedor da taxa e a entidade estatal. *A divisibilidade dá ensejo a que se possa distribuir pelas pessoas vinculadas o dever de prestar a taxa.* Se é indivísivel o serviço, por mais alto que seja o interesse, não seria possível a distribuição do quanto. Se o serviço público não é específico, ou se não é divísivel a entidade estatal não pode taxá-lo.

O serviço público, a que se refere o art. 18, *I*, é o serviço estatal, e não o serviço público, feito por empresa ou repartição, que cobra a contraprestação de serviço que recebeu ou que se vai receber.

. . . . . .

Os tributos ou são impostos ou são taxas. As taxas ou são facultativas ou são obrigatórias. As contribuições de melhoria são taxas obrigatórias. As taxas tomam como base dos cálculos a metragem da frente do terreno, a área, a área cultivada, a área não cultivada, a área edificada, o valor do edifício, etc.; a contribuição de melhoria e taxa que toma por base dos seus cálculos algum desses critérios *mais* o de valorização.

. . . . . .

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 da 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. E.g., taxa de navegabilidade do rio A, que também se dirigisse aos habitantes de zona separada do rio A, por montanhas; a taxa federal de portos novos que também se dirigisse a habitantes longínquos de Minas Gerais, de Mato Grosso e de Goiás.

As taxas de rodagem ou de estradas de rodagem (o que melhor o diz) são taxas para construção, conservação e melhoramento de vias de comunicação em estradas carroçáveis (rodovias). No fundo, o Estado decreta a taxa para se compensar de gastos vultosos, que os particulares fariam, se todos tivessem espírito de iniciativa privada. O Estado empreendendo-o, realiza um dos seus fins, que é o de captar a iniciativa que deveria começar e não começou. Tem-se especialização do Tributo e tem-se especialização dos sujeitos passivos da tributação.

Há muitos critérios de que pode lançar mão a técnica legislativa para a decretação das taxas de rodagem (repartição subjetiva proporcional). São os mais adequados: a) o da passagem pela estrada (*toll*); b) o da extensão percorrida em terras dos tributados abstraindo-se das diferenças de terreno; c) o do custo da obra em cada *x* quilômetros (especialização da taxa pelo terreno); d) o da extensão da linha reta entre o ponto da entrada e o ponto da saída.

São critérios que dissimulam outros tributos: o da renda da terra tributada ou

do estabelecimento; *o da extensão da terra tributada;* o do número de veículos que possui a terra tributada ou o estabelecimento; o do número de habitantes da terra tributada; o do número de empregadores e empregados de cada estabelecimento; o da produção de cada unidade econômica fazenda, sítio, o que seja; o da maquinaria existente ou em funcionamento em cada unidade econômica; o do valor das terras ou edificações" (*Comentários à Constituição de* 1967, *com a Emenda nº* 1 — p. 370-1).

6. O direito constitucional brasileiro ao estabelecer a dualidade de impostos e taxas no sistema de tributação, teve em vista, como não poderia deixar de ser, a distinção técnica entre aquelas duas formas de imposição, que não poderão se confundir nem superpor. E levou adiante a sua cautela ao estabelecer a regra proibitiva da utilização para as taxas da mesma base de cálculo que tenha servido aos tributos. Embora o elenco das taxas, pela inclusão do poder de polícia, a área mais ampla da atuação administrativa, seja numeroso e crescente pela hipertrofia estatal nas sociedades modernas, interessa-nos, na hipótese, apenas o conceito de taxa em razão de serviços. Neste aspecto, taxa é, na distinção doutrinária elementar, *tributo cobrado por serviço público especial e divisível, dos seus usuários efetivos ou potenciais,* ao contrário do imposto, para o qual é irrelevante o interesse imediato e direto de quem o paga. Na lição de Aliomar Baleeiro, essas taxas de serviços são "a contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado em favor de quem a paga ou por este provocado". (*Direito tributário brasileiro,* p. 285).

7. A maioria dos autores refere-se ao conceito clássico de Giannini, que tem para nós a importância de ter sido adotado no Código Tributário Nacional; diz o mestre italiano na citação de Geraldo Ataliba, in *Hipótese de incidência tributária.* p. 147:

"O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hipótese de incidência)", isto é: "o imposto se prende a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma *situação,* portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga a uma atuação do poder público a que se refere o art. 77 conside- (*sic*) relacionada com o obrigado". (*Conceitos fundamentais do direito tributário.* p. 103).

8. No Código Tributário Nacional as taxas receberam a seguinte disciplina:

"Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse, ou liberdade, regula a prática de ato

ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à tranqüilidade pública, ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I — utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruidos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

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 seus usuários".

9. Da origem dicotômica do fato gerador da taxa — exercício do poder de polícia ou utilização de serviço público — a lei comunal examinada fez opção da segunda alternativa, sendo o fato gerador, na expressão do seu legislador, *"o serviço de conservação de estradas, pontes, bueiros, e pontilhões e outros necessários à melhoria das vias de comunicações rurais"*, prestados aos habitantes do Município. Evidencia-se da hipótese de incidência adotada pela lei municipal acima, que os beneficiários diretos das rodovias municipais e de sua conservação, são os proprietários rurais que as utilizam como via de escoamento da sua produção. Parece-nos clara a especificidade do serviço, restando a examinar a base de cálculo e a compatibilidade com a lei federal.

10. A divisibilidade nos parece irrefutável, bastando mencionar que mesmo as opiniões contrárias a divisão proporcional à extensão ou superfície, acordam quanto à repartição em função da testada, entre elas, pontificando, Pontes de Miranda (op. citada). Daí resulta que a questão fundamental está na base do cálculo, que não poderá ser comum a impostos e taxas, na proibição constitucional (art. 18, § 2º). Pretender-se-ia estar diante da mesma base que serve à determinação do imposto territorial rural. O Código Tributário Nacional, assim disciplinou este tributo, arrolado entre os Impostos sobre o Patrimônio e a Renda:

"Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a *propriedade*, o *domínio útil* ou a *posse* de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base de cálculo do imposto é o valor fundiário".

11. Entretanto, Baleeiro comentando o texto, esclarece:

"O valor 'fundiário' correspondente à noção das leis francesas que regulam o *impôt foncier non bâti*, isto é, o solo nu, não utilizado em edificação ou outras acessões como árvores, etc. O solo com suas aderências naturais sem a ação humana.

Deve ser entendido pois como o valor do solo, até porque o fato gerador é a propriedade ou posse do imóvel "por natureza". (*Direito tributário brasileiro*. p. 143).

12. Não há, exatamente, correspondência com a base de cálculo do tributo francês, segundo o "Code General des Impots", art. 1.402, *verbis*:

"La contribution, foncière des propriétés non bâties est réglée em raison du revenu de ces propriétés tel qu'il résulte des tarifs établis par nature de culture et de proprieté, conformément aux règles tracées par l'instruction ministérielle du 31 decembre 1908."

13. Não nos parece que coincidam os fatos geradores, do imposto territorial rural e da taxa de conservação de estradas do município gaúcho, nem as respectivas bases de cálculo. Naquele, a propriedade, ou posse, são os atos relevantes e nesta, a prestação de serviço específico. No primeiro, a base é o valor fundiário, na segunda, a base para divisibilidade é dada pela extensão da propriedade. *Data vênia* das doutas opiniões contrárias, não podemos entender que a testada seja critério admissível de divisão e a extensão não o possa ser. Ambas são parâmetros permissíveis para a divisão do tributo pelos seus benefícios, entendendo-se que as propriedades de maior extensão usam mais as rodovias que as menores. Deve ser afastada a confusão, como entendeu o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 36.259, acentuando o Relator, Ministro Ari Franco:

"Nada tem a ver a taxa rodoviária com o imposto territorial. Este, como todo imposto, é de regra, exigível para a despesa com os serviços públicos indivisíveis, isto é, que satisfazem necessidades gerais, de que todos os indivíduos se beneficiam *utio universi* ou *uti civilis*, enquanto a taxa rodoviária, como as taxas em geral, é exigível para cobrir o custeio de um serviço público divisível, isto é, destinado a prestar utilidade de que se beneficia de modo especial cada contribuinte *uti tituis*, como pessoa particular" (*Rev. de Direito Administrativo*, v. 57, p. 132).

14. Entendemos, como Amilcar de Araújo Falcão que o fato gerador é um fato juridicamente relevante para o direito tributário, constituindo um critério, um indício para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui- (*sic*) "Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência, é o fato gerador, um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico" (*Fato gerador da obrigação tributária*. p. 62). É a base de cálculo, extraída do fato gerador, isto é, o fato econômico que lhe empresta condições de tributabilidade, apenas um aspecto desse fato. Na lição de Pontes de Miranda "o mesmo fato ou complexo de fatos pode ser suporte fático de mais de uma regra jurídica. Então, as regras incidem e fazem-no fato jurídico de cada uma delas, com a sua respectiva irradiação de eficácia". (*Tratado de direito privado*. v. 1, p. 27). Na taxa, a base de cálculo tem como componente fundamental o custeio total de serviço específico, devendo ser repartido entre os usuários por critérios lógico-econômicos, que possam ser medida da sua utilização, na forma que lei admite, efetiva ou potencialmente.

15. Por último, entendemos que assegurando a Constituição a competência cumulativa da União, Estados e Municípios para a cobrança de taxas, não poderia o Decreto-lei nº 999, de 21-10-69, fundado no art. 8º, inciso XVII, alíneas *c* (normas gerais de direito financeiro) e, *n* (tráfego e trânsito nas vias terrestres), pretender derrogar preceito constitucional. Nem mesmo, conferindo-se àquele diploma legal a condição de legislação complementar, modificadora do Código Tributário Nacional, se chegaria a essa conclusão, diante da ressalva expressa no seu art. 2º, *verbis*:

"O sistema tributário nacional é regido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1966, em leis complemen-

tares, em resoluções do Senado Federal e, *no limite das respectivas competências, em leis federais, nas Constitucionais e em leis estaduais, e em leis municipais*".

16. Nem sequer coincidência de fato gerador existe entre a taxa rodoviária única e as taxas estaduais ou municipais de conservação de rodovias, aquela resultante do *poder de polícia* no controle da circulação de veículos, e as últimas decorrentes da prestação de serviços aos usuários das estradas estaduais ou municipais. E tanto não coincidem os fatos geradores que a União cobra *pedágio* — forma mais autêntica de taxa rodoviária — aos usuários de suas estradas, todos contribuintes do outro tributo. Assim concordamos com Fábio Tanucchi, ao comentar o art. 77 do Código Tributário Nacional, contestando a pretensa unicidade da Taxa rodoviária federal pois, do texto legal, "de plano, pronuncia-se a competência cumulativa das entidades tributantes da organização nacional, quanto a estipulação das taxas". (*Curso de direito tributário brasileiro.* v. 1, p. 35).

17. Em conclusão, opinamos que a Taxa de Conservação de Estradas de Rodagem, no Município de Quaraí, na forma em que a define a Lei Municipal nº 512, de 15.9.70, não é inconstitucional por amparada no art. 18, I, da Lei Magna, corresponde a serviços públicos específicos, e divisíveis, não se confundindo, a sua base de cálculo, com a de outros tributos, nem sendo incompatível com a taxa rodoviária única, prevista no Decreto-lei nº 999, de 21.10.69, fundada no poder de polícia e de fato gerador diverso.

À consideração do Senhor Procurador-Chefe:

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 4 de março de 1974. Wilton Lopes Machado, 16º Procurador da Fazenda Nacional.

De inteiro acordo.

2. *Taxa*, doutrinariamente e, no País, por força do que dispõe o art. 77 do Código Tributário Nacional, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

3. Nessa segunda hipótese, enquadra-se, sem dúvida, a Taxa de Conservação de estradas de rodagem criada pelo Município de Quaraí, RS, que tem por *fato gerador* "a prestação de serviços de conservação de estradas, pontes, bueiros e pontilhões e outros necessários à melhoria das vias de comunicações rurais do Município" e por base de cálculo a extensão das áreas rurais.

4. Essa taxa difere, por isso mesmo, do imposto territorial rural, que tem por *fato gerador* a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural e por *base do cálculo o valor fundiário* do imóvel.

5. A taxa em causa não se confunde com a taxa rodoviária única, que tem por *fato gerador* o exercício regular do poder de polícia relativo a disciplinação da circulação de veículos automotores e por *base de cálculo* o peso, a capacidade de transporte e o modelo do veículo automotor.

6. Nessas condições e como demonstrado no lúcido Parecer supra, a taxa de conservação de estradas criada pelo Município de Quaraí não está eivada de inconstitucionalidade, nem contraria as normas do Código Tributário Nacional.

7. Restitua-se o processo ao Senhor Secretário-Geral.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 21 de maio de 1974. *Cid Heráclito de Queiroz*, Procurador-Chefe.