EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TAXA*

ROBERTO ROSAS**

1. Imposto e Taxas. 2. Dispositivos constitucionais. 3. Poder de polícia. 4. Alguns julgados do Supremo Tribunal Federal. 5. Preço público. 6. Contribuição de melhoria. 7. Conclusão.

Dois dicionários assemelham-se, porém, antagonizam-se: o dicionário do economista e o dicionário do jurista.

Para o economista não há que distinguir imposto ou taxa, simplesmente há tributo. Para o jurista, há o senso da igualdade, na partição dos tributos, em razão do uso dos serviços públicos. Enfim, o melhor é conviver, lembrando Isaías: "Tomarei por direito o fio de prumo, e por justiça o nível da igualdade" (XXVIII, 17).

Dos tributos, a taxa tem sua história no direito brasileiro, mais pelas dificuldades em sua conceituação e distinção de institutos congêneres. É uma pletora imensa, acredito eu, nominalmente mais de 300 casos examinados pelo Supremo Tribunal, nesses anos de percepção, desse tributo. Estamos diante do fenômeno bíblico da multiplicação dos peixes e do pão, ou para ser mais nacionalista, autóctone, a proliferação legislativa brasileira, com os milhares de diplomas legais. Mas o computador consertará tudo com o tempo, e até a taxa ficará mais legal e consentânea com seus princípios, e o Supremo Tribunal reduzirá o seu trabalho jurisprudencial de joeirar e separar a taxa do imposto, a taxa da contribuição de melhoria, a taxa

* Palestra proferida no Curso sobre Direito Tributário, na Faculdade de Direito Milton Campos, Belo Horizonte, em 19.8.76.

** Advogado em Brasília.

das contribuições especiais, a taxa com base de cálculo idêntica ao imposto, a taxa como *bis in idem,* a taxa que é preço público, e vice-versa.

Vemos antes de mais nada a preocupação do exame individual, para adequar a taxa ao sistema da Constituição. A dificuldade na construção de uma teoria da taxa no Brasil, partindo da decisão pretoriana maior, reside nas incongruências impostas pelo legislador ao claudicar no texto legal. A confusão é geral, diria Machado de Assis, e Aliomar Baleeiro bradou: "Não há economia que resista a esse delírio fiscalista na mais insensata política tributária. Assim, não podemos inculcar ao Excelso Pretório a não-indicação de uma diretriz. Ela está na Constituição e na lei, e ao intérprete e aplicador cabe a boa adequação. Não ocorrendo, é o caos".

Por isso, a enumeração dos tributos na Constituição Federal veio balizar os limites da competência para a instituição dos mesmos, o fato gerador ou a hipótese de incidência, evitando a bitributação e a até a confusão entre os tributos. Portanto, a Constituição apenas indica os três tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas apresentando outro aspecto fiscal com as contribuições especiais, e ao lado de tudo isso e exteriormente, o chamado preço público.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1966 permitia a cobrança de taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

O pressuposto utilização, efetiva ou potencial, fora acrescido para dirimir as dúvidas existentes em julgados, e essa utilização efetiva daria margem à imposição de taxa, e não à utilização potencial.

A Constituição de 1967 extirpou a expressão efetiva ou potencial para possibilitar a arrecadação de taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos.

A Constituição de 1969 repristinou a cláusula *utilização efetiva ou potencial de serviços públicos.* Essa regra está conjugada ao serviço prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Aqui, o Judiciário comumente vê-se com a taxa cobrada pelo poder público, porém, o serviço não é utilizado pelo contribuinte.

Nessa distinção, há que se sentir a taxa em razão do poder de polícia e a taxa em razão do poder fiscal do Estado, esta decorrente da efetiva ou potencial utilização do serviço público.

Celso Cordeiro Machado, ao tratar dos limites da competência tributária, é claro ao afirmar sobre a taxa baseada no poder de polícia, afastando a

cobrança de taxas para financiar atividades especiais provocadas por conveniências de ordem geral, pois neste caso não se observa a vinculação entre o serviço e a pessoa a ele ligada, e, assim, a taxa se confunde com o imposto.

Já que falamos em *poder de polícia,* recordemos o jurista americano Ernest Freund, comumente citado no Brasil, que estudou o poder de polícia, como o poder de promover o bem-estar público pela restrição e regulação do uso da liberdade e propriedade.

Renato Alessi descreve o conceito de polícia para chegar à atividade de observação, de prevenção e de repressão contra os danos que poderão derivar-se da atividade dos indivíduos, qualificando-se em polícia de segurança e polícia administrativa, esta ligada a todos os ramos da administração.

O Min. Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto, quando honrava o Tribunal mineiro, lembrou bem que não é qualquer poder de polícia que justifica a criação da taxa, porque o poder de polícia, de maneira ampla, é função primordial do Estado e deve ser custeado com o produto do imposto.

Para entendermos a taxa com base no poder de polícia, temos o socorro da Lei nº 5.172 definindo esse poder como atividade da administração pública, limitando ou disciplinando direito, interesse público concernente à segurança, higiene, ordem, costumes, tranqüilidade pública.

A confusão entre imposto e taxa vem de longa data, cabendo lembrar que Amaro Cavalcanti, em 1896, conceituava a taxa como gênero de contribuição, que os indivíduos pagam por um serviço diretamente recebido, confundindo taxa com preço. Como dizia, era o preço do serviço obtido.

Essa distinção, mais econômica, fora feita por Adam Smith em seu livro *Riqueza das nações,* mostrando que as despesas de caráter local, como a polícia e as estradas municipais, embora aproveitem a toda a sociedade, interessam imediata e mais diretamente aos que viajam.

Gaston Jèze observou que o fato de o tributo ser chamado de taxa para determinado fim não implicava receita produzida por essa taxa. Quando a receita tributária é afeta a um serviço público personalizado, essa receita perde a característica de receita pública do Estado. Por isso, a Constituição vedou a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesas. A Carta Magna apenas permite que a lei estabeleça a arrecadação parcial ou total de certos tributos, como receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes. Veda-se, portanto, a vinculação do produto da arrecadação de tributo a espécies de despesas correntes.

Isso levou o Supremo Tribunal a não aceitar a chamada taxa de cooperação, paga ao Banco Nacional de Crédito Cooperativo, por ser tributo com destinação própria.

Nossa Suprema Corte, a partir da década de 50, inclinou-se pela não-identificação da taxa pela divisibilidade do serviço, o equilíbrio econômico das prestações e a voluntariedade por parte do contribuinte. O exemplo dado foi com taxa de pavimentação. A Prefeitura faz a pavimentação e cobra dos moradores, não dos utilizadores. portanto, não há equilíbrio econômico das prestações. Superava-se a velha teoria de Seligman e Nitti, de que o caráter contraprestacional e remuneratório distinguia a taxa. Passou-se então a considerar a taxa como pressuposto de serviço específico, determinado.

Daí em diante, a Corte Suprema passa a receber inúmeras questões versadas na taxa.

Para declarar a inconstitucionalidade da taxa de estatística do Ceará, o Supremo considerou a discriminação entre mercadorias vindas de outros estados. Na realidade, havia imposto, aliás impedido de imposição, porque limitava o tráfego entre estados. A hipótese de incidência da taxa era o total de compras, consignações ou transferências apuradas trimestralmente. A taxa cearense distinguia e discriminava pelo destino e pela origem da mercadoria.

Outra taxa de estatística, a da Bahia, foi declarada inconstitucional, porque destinava-se a serviço de estatística através do critério estatístico. A hipótese de incidência ocorria com a apuração de movimento comercial, a formação de estoque. Os que deram pela inconstitucionalidade da taxa baiana, fizeram-no pela característica de imposto de importação.

A taxa de fogo de Pernambuco teve duas vidas: quando foi declarada inconstitucional, e outra, ao contrário. Destinava-se à manutenção do serviço de extinção de incêndios, e sua hipótese de incidência era sobre as atividades comerciais, industriais e equivalentes situadas em Recife. A taxa derivava de serviço não prestado exclusivamente aos contribuintes, porque o estado iria exigi-la não de certas pessoas, porém, de todos os habitantes, aos quais o serviço fosse prestado ou posto à disposição. O serviço de bombeiros é indivisível.

Para outros, essa taxa de fogo não era inconstitucional, porque a contribuição para manter serviço contra fogo era exigível de pessoas mais próximas do perigo, no caso, inflamáveis.

Enfim, discutia-se a utilização efetiva do serviço de bombeiros para caracterizar a taxa, mas colocando-se esta à disposição do contribuinte. Não im-

portava que a cobrança se destinasse a determinado grupo, podendo, no entanto, beneficiar a totalidade da população.

Em outra oportunidade, o Supremo examinou a constitucionalidade da taxa contra o fogo, do estado de Minas Gerais. A Corte considerou-a inconstitucional porque incidia sobre o prêmio anual de seguro. Sua hipótese de incidência era a contratação de seguro contra incêndio. Em verdade, era imposto sobre contrato de seguro contra incêndio. Para a constituição dessa taxa, apontava-se o benefício às companhias seguradoras, que tinham um serviço público de prevenção e combate a incêndio, diminuindo a possibilidade de sinistros e indenizações.

Outra taxa de Minas Gerais, e a de expediente, incidia sobre atos praticados pelos órgãos do estado, tendo em vista os serviços gerais, como licenciamento, fiscalização, vigilância policial, saúde.

Muitas vezes a taxa é confundida com o preço público, e vice-versa. O Supremo Tribunal considera a taxa como compulsória, com cobrança vinculada à prévia autorização orçamentária. No preço público, quando há a utilização do serviço, ocorre o pagamento, no entanto, a taxa decorre da utilização ou não. Outra característica do preço público é a possibilidade de alteração do preço.

No estado de Minas Gerais, a contribuição para manter a Caixa Escolar foi considerada preço público, e não taxa. Era preço público pago exclusivamente pelos estudantes que pretendessem matrícula nos ginásios estaduais.

Em outra oportunidade, o Supremo Tribunal mostrou a distinção entre taxa e preço público. Na taxa basta a utilidade posta à disposição do contribuinte, enquanto que o preço só aparece com a utilização. Daí resulta a alteração do preço sem a restrição constitucional.

Outra semelhança aparente existe entre taxa e contribuição, porém, com hipóteses diversas e formas de cobrança distintas.

Geraldo Ataliba, com a persuasão de sempre, demonstra que a contribuição de melhoria tem natureza de ônus sobre mais valia. É forma de o estado apropriar-se de determinada parcela de riqueza particular, porém, não tendo caráter remuneratório, ao contrário da taxa que é forma de remuneração de serviço do estado (atual ou potencial). Para a taxa, é importante a determinação do custo do serviço, o custo da atuação, nunca o reflexo, que é fruído pelo destinatário do serviço prestado. A base da contribuição de melhor é perfeita e seguramente mensurável e avaliável; já a base da taxa é imensurável e inavaliável. Na taxa, nem sempre existe reflexo patrimonial.[1]

[1] Ataliba, Geraldo. *Natureza Jurídica da contribuição de melhoria.* p. 116 e segs.

A Prefeitura de Piracicaba instituíra taxa para cobertura de um riacho, e o Supremo julgou-a válida, porque essa taxa ou a contribuição de melhoria teriam o mesmo fato gerador e sem distinção. Em outro julgado, a Corte não admitiu essa imposição. Se a taxa tem por pressuposto o fato gerador da contribuição de melhoria, não pode prevalecer. A contribuição de melhoria é autorizada como forma de recomposição pelo custo da obra e a valorização do imóvel.

Ao revés, a taxa de calçamento do município mineiro de Abaeté foi impugnada. A Prefeitura defendeu-se, alegando tratar-se de contribuição de melhoria, com nome impróprio de taxa.

O Supremo também julgou inconstitucional lei do município de Caçapava que cobrava taxa de calçamento e assentamento de guias, porquanto esse tributo era previsto no Código Tributário Municipal como contribuição de melhoria.

Pelo Código Tributário Nacional, a taxa é oriunda de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Já a contribuição de melhoria, com a conseqüente valorização imobiliária, aplicando-a a todas as propriedades valorizadas pela obra pública, é a participação proporcional no custo da obra.

De qualquer forma, a contribuição de melhoria envolve problema do cálculo dessa contribuição. Dessa dificuldade partimos para a necessidade da instalação do serviço para haver a possibilidade da cobrança da taxa. O benefício especial objetivo, mensurável é condição essencial para que o tributo seja considerado como taxa. A taxa é 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 provocaram, ou o têm ao seu dispor.

Outro aspecto importante para a validade da taxa refere-se ao não-conflito para a cobrança da taxa. A taxa de recuperação econômica de Minas era exigida sobre serviços, porém, a tributação de serviços era da competência municipal. A taxa municipal de matadouros de Belo Horizonte foi considerada ilegal porque a inspeção sanitária do abate era da competência federal. Também a taxa do Fundo de Investimentos de Minas Gerais foi considerada idêntica ao IPI. O fato gerador era a produção, verificada à saída do estabelecimento industrial.

Algumas taxas são instituídas com afronta aos direitos individuais, ainda que sob o pálio da exigência decorrente de serviço posto à disposição do contribuinte, como aconteceu com a taxa de expediente da Guanabara, exi-

gida pelo ato de protocolar um requerimento. Afrontava-se o princípio constitucional do direito de petição.

Outra casuística da taxa refere-se às taxas estaduais ou municipais de conservação de estradas, quase sempre com a base de cálculo idêntica ao imposto territorial rural, tributo da competência federal.

Também as taxas de localização foram bem examinadas pelo Supremo, quase sempre baseadas no poder de polícia, sem a prestação de serviço relacionado com o exercício desse poder.

Agora controverte-se no Pleno do Supremo Tribunal sobre a taxa florestal de Minas Gerais. Visando disciplinar o desmatamento, o Estado criou um Instituto Florestal. Para custear os serviços desse Instituto criou-se a taxa, que incide sobre a compra de subprodutos florestais (carvão vegetal) e destina-se à manutenção de serviços de fiscalização e polícia florestal. O estado alega que esses serviços beneficiam direta e especificamente as entidades que utilizam as reservas florestais, cuja preservação e estímulo, demandam despesas por parte dos poderes públicos estaduais. Os contribuintes impugnam essa taxa, alegando que tem a mesma base de cálculo do ICM. O estado argumenta que essa taxa florestal tem em vista o valor de produtos e subprodutos conforme pauta semestral do Instituto Florestal, não pelo valor comercial.

A propósito da taxa rodoviária federal, instituída pelo Decreto nº 397 de 1965, é devida por todo veículo motorizado que transitar no território nacional. Aliomar Baleeiro observou que a Constituição de 1969 veda limitações ao tráfego no território nacional. Admitindo-se que a taxa rodoviária seja modalidade de pedágio tendo como base de cálculo o valor do veículo, ela não poderia incidir sobre veículos que apenas transitem nas rodovias municipais. Acrescenta Baleeiro que não é taxa a exigida pela União, de veículo que não trafega nunca em rodovias federais ou enquanto não transitar por elas. Tal taxa seria imposto sobre patrimônio.[2]

O Supremo Tribunal não acolheu a ilegalidade da cobrança da taxa rodoviária federal das empresas de transportes municipais. Justificou-se que o montante da taxa rodoviária é dividido entre a União e os governos estaduais, participando de rateio os municípios, de acordo com os critérios fixados pela lei (art. 5º do Decreto-lei nº 999/69). Ainda esse diploma legal destina o produto da arrecadação da taxa à cobertura das despesas com os serviços de segurança do tráfego, conservação, melhoramentos e sinalização das vias

[2] Baleeiro Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Comentário ao art. 80.

públicas, embora no perímetro urbano, os serviços municipais sejam custeados pela cota-parte cabível à prefeitura local.

Se a instituição das taxas cabe à União, estados, municípios e Distrito Federal, não há impedimento à instituição da taxa única, com o produto rateado. A 2ª Turma do STF julgou válida essa cobrança (RE nº 76.379; idem a 1ª Turma — RE nº 81.199, RTJ, 75/305).

As observação feitas significam alerta às autoridades tributárias para a boa qualificação da taxa. Não é o fato do interessante na obtenção de receita que propiciará a instituição da taxa. O atavismo à expressão *taxa* induz o tributador à cobrança da taxa, sem que os pressupostos estejam correntes. E sempre há polêmica como agora, com a taxa do lixo do Rio de Janeiro, a taxa a agentes e empresas poluidoras, etc.

REEMBOLSO POSTAL

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso à

EDITORA DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Praia de Botafogo, 188 - C.P. 9 052 - ZC-02 - Rio de Janeiro, RJ.