— Imposição tributária, cobrada sob a rubrica de taxa, em razão de serviços que, além de não existirem, não constituiriam, se existissem, exercício do poder de polícia, nem corresponderiam à utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 18, I, da Constituição Federal).

— Inconstitucionalidade dos arts. 7º a 18, inclusive, da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Procurador-Geral da República *versus* Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
Representação nº 1.182 — Relator: Sr. Ministro
SOARES MUÑOZ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar procedente a representação e declarar a inconstitucionalidade dos arts. 7º a 18, inclusive, da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro.

Brasília, 25 de outubro de 1984. — *Moreira Alves*, Presidente. *Soares Muñoz*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Soares Muñoz: O Dr. Procurador-Geral da República ajuizou, perante o Supremo Tribunal Federal, representação argüindo a inconstitucionalidade dos arts. 7º a 18 da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro, que criou a taxa de recuperação, reaparelhamento e assistência educacional, a ser cobrada das empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, bancos comerciais e de investimentos, sociedades de crédito, financiamento e investimento, corretoras de câmbio, de títulos e valores imobiliários etc., na percentagem de 0,5% sobre o valor total do ativo permanente aplicado no Estado do Rio de Janeiro.

A representação atendeu à solicitação de entidades financeiras e representativas de classes produtoras, propugnando pela declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos legais em referência, por ofenderem o art. 18, nº I e § 2º, da Constituição Federal, porquanto a prestação dos serviços de recuperação, reaparelhamento escolar e assistência educacional, que se constitui no fator gerador da taxa fluminense, não se enquadra no conceito de exercício regular do poder de polícia, em face da definição do art. 78 do CTN, nem na de utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

A taxa destina-se a "atender às novas necessidades essenciais da empresa localizada no estado em termos de qualificação técnico-

profissional", através d "formação e aperfeiçoamento de mão-de-obra especializada nos diversos níveis"; do "fornecimento de merenda escolar e alimentação ao menor"; "da eliminação do déficit educacional" e da "construção, conservação e aparelhamento adequado ao programa de escolas da rede de ensino do estado".

Ora, alegam os argüentes, tais serviços não existem, e não se pode cobrar taxa para custear serviços inexistentes, pois, se não estão implantados, não podem estar à disposição do contribuinte como exige o texto constitucional; mesmo que existissem, não são de nenhum modo nem específicos, nem divisíveis, condições essenciais para que pudessem fundamentar a cobrança.

De seu turno, a base de cálculo escolhida, consoante ainda as argüentes, é de evidente incompatibilidade com o texto constitucional, uma vez que é calculada sobre o valor total do ativo permanente dos estabelecimentos contribuintes, excluídas as parcelas de bens imóveis e do ativo diferido, o que significa que ela é calculada sobre o valor dos bens móveis utilizados para a manutenção do estabelecimento e sobre o valor de participações societárias permanentes. Esses bens integram a base de cálculo dos tributos que incidem sobre a produção e a circulação das mercadorias, especialmente o imposto de importação, o ICM, o IPI e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Solicitei, no dia em que me foram conclusos os autos, isto é, a 20 do mês próximo passado, informações ao Sr. Governador do Estado e ao Sr. Deputado Presidente da Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

Os autos se achavam na Secretaria do Supremo Tribunal Federal, aguardando as informações, quando recebi a representação aditiva de fls. 50-1, do Dr. Procurador-Geral da República, instruída com petições do Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro, da Petrobrás e do Sr. Ministro das Minas e Energia, pedindo a suspensão imediata da execução dos dispositivos malsinados da Lei estadual nº 713, de 26 de dezembro de 1983, que, regulamentados agora pelo secretário da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, através da Resolução nº 1.081, de 2 de março de 1984, obrigam os indigitados sujeitos passivos da mencionada obrigação tributária a preencherem documento de informação que, segundo o art. 10 do ato regulamentar, lastreará o lançamento e é entendido como cadastramento de contribuintes do impugnado tributo, sendo que o pagamento da taxa, ainda consoante a referida resolução, deverá ser efetivado até o último dia do mês de abril corrente, sob pena de mora e correção monetária.

Assinalou, por fim, o Dr. Procurador-Geral da República que, além do expediente do Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro, em que é fundamentado o pedido de liminar, outro também foi oferecido pelo Sr. Ministro das Minas e Energia, pelo que se caracteriza o perigo de grave lesão às finanças públicas em razão de inopinado e vultoso desembolso que provocará o ato legislativo nas empresas públicas federais. como, por exemplo, na Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás), que seria onerada, anualmente, em aproximadamente ..... Cr$ 13.000.000.000,00, assim como nos bancos oficiais dos estados-membros e no próprio Banco do Brasil S.A.

Os dispositivos cuja inconstitucionalidade é alegada têm o seguinte teor: (leu fls. 29 e 30, arts. 7º e 18).

O plenário, unanimemente, deferiu a liminar para determinar, nos termos do art. 175 c/c o art. 21, inciso IV, do RI-STF, e 119, item I, alínea *p*, da Constituição Federal, a suspensão provisória da execução dos arts. 7º a 18, inclusive, da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro.

Solicitadas informações aos senhores governador do Estado do Rio de Janeiro e

presidente da Assembléia Legislativa do mesmo estado, foram prestadas as de fls. 85 a 93 e 95 a 99, respectivamente.

As do senhor governador do estado defendem a constitucionalidade da taxa, divergindo frontalmente dos fundamentos da representação e relembrando as razões, jurídicas e sociais, que levaram o Executivo estadual a submeter à Assembléia Legislativa a Mensagem nº 37, encaminhando o projeto que se transformou na Lei nº 713, de 1983, *in verbis*:

"Não há dúvida de que, à luz da Constituição (art. 18) e do Código Tributário Nacional os estados da Federação podem instituir *taxas*, para se remunerarem de serviços apenas postos à disposição do contribuinte. A utilização do serviço não precisa ser atual, basta que seja potencial, segundo admitem, às expressas, o texto constitucional e o da lei complementar (CTN, art. 77).

11. Ora, existe neste estado, notoriamente, um serviço público já funcionando, embora com deficiências que todos reconhecem, a começar pelo governador, e que tem por objetivo, entre outros, treinar e especializar mão-de-obra para emprego nas atividades econômicas dos contribuintes indicados pela lei, entre os quais se incluem os bancos associados do sindicato.

12. Estes, *se quiserem*, poderão valer-se dos estabelecimentos de ensino mantidos pelo estado, ampliados e aperfeiçoados através do produto da arrecadação da taxa, com o objetivo de treinar e especializar seu pessoal, tanto o existente agora como o que venham a contratar no futuro.

13. É evidente, pois, a prestação de um serviço público, existente e colocado à disposição dos contribuintes, que o usarão a seu gosto; serviço esse que, utilizado, reflete-se obviamente em unidades específicas, perfeitamente divisíveis e mensuráveis. Tenha-se em mente os empregados, presentes ou futuros, de que se valerem os contribuintes, que freqüentem a rede escolar mantida com o produto da taxa ou nela hajam concluído seu treinamento. Será possível, a cada contribuinte que quiser contratar um empregado habilitado pela rede estadual de ensino, dimensionar perfeitamente o valor do benefício que estará auferindo como resultado direto da ação do estado.

14. Afasta-se, assim, uma das objeções à constitucionalidade da taxa, suscitada pela representação. Resta apreciar a oposição à base de cálculo do tributo, ou seja, 'o valor total do ativo permanente (...) excluídas as parcelas representativas dos bens imóveis e do ativo diferido' (art. 9º da lei).

15. Sustenta a representação, ao que parece, não ser possível medir assim o montante da taxa a pagar, porque os bens do ativo das empresas já foram submetidos a tributação diversa, anteriormente.

16. Ora, esquece-se a representação de que um mesmo bem pode ter mais de um significado econômico, apto a denunciar capacidade contributiva e, como tal, passível de ser tomado como fato gerador ou base de cálculo de tributo. A transferência de propriedade imóvel dá lugar à exigência do imposto de transmissão; a propriedade de imóvel enseja a cobrança de imposto predial e diversas taxas. Onde a incompatibilidade entre essas exações?

17. De mais a mais, é preciso ter em conta que a base de cálculo (em geral o preço de aquisição) utilizada para dimensionar os tributos que incidem na circulação de bens, como IOF, ICM e IPI, aludidos na representação, muito raramente corresponde ao valor atribuído a esses mesmos bens quando integrados ao ativo permanente das empresas, seja por efeito de depreciação, seja pela correção de sua expressão monetária. Portanto, não é certo que a taxa, ao lançar mão desse critério — valor do ativo permanente — como base de cálculo, esteja necessariamente infringindo o preceito inserido no parágrafo único do art. 77 do CTN e o mais provável é que não ocorra esse apregoado defeito.

18. Pode-se dizer, além disso, que o valor de certas parcelas do ativo é tomado

mais como referencial, mero processo de quantificação do tributo a pagar. E não pode haver dúvida de que o valor do ativo bem expressa a pujança da empresa, suas dimensões econômicas, logo, sua possibilidade de utilizar o serviço público, pelo maior emprego de pessoal advindo da rede escolar, que irá colocar em ação o equipamento material do estabelecimento. Mas não é o ativo, como tal, que está sendo tributado; esse elemento ajuda apenas a aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo.

19. Cai por terra, nessas condições, a derradeira acusação de vício engendrada na representação do Sindicato dos Bancos, mero pretexto para que aflorem idiossincrasias estranhas ao aparente problema constitucional.

20. À vista do exposto, tem cabimento, embora sem necessidade, relembrar a clássica lição do insigne Ministro Carlos Maximiliano que, respaldada na tradição dos autores norte-americanos, sustenta a forte presunção da constitucionalidade de um ato, legislativo ou executivo, requerendo-se, para sua invalidade, que se tenha por caracterizado o vício 'acima de toda dúvida razoável', cláusula que se encontra no ensino de 'todos os comentadores do estatuto norte-americano' (Maximiliano, Carlos, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 9. ed., p. 307-8). Aqui a dúvida, pelo menos, sobre a propalada inconstitucionalidade, afigura-se indiscutível.

21. Não deve passar despercebido, ainda, o fato de que nada se alegou, entretanto, quanto a possível excesso fiscalista, na determinação dos parâmetros da taxa; na verdade, esta se constitui numa exação perfeitamente justa, adequada e moderada, sob o ponto de vista da igualdade e da justiça fiscal. Em outras palavras, colher-se-á resultado muito importante, socialmente, sem que os contribuintes da taxa se sintam espoliados, porque de fato isso não ocorrerá, dada a modicidade da imposição.

22. E já que chegamos a este aspecto, permita V. Exa. que se aborde, em breves traços, o caráter socialmente justo e relevante que distingue a taxação em foco, em perfeita consonância com os ditames constitucionais vigentes.

23. O Governo do Estado, empossado há pouco mais de ano, tem como um de seus primordiais objetivos o cuidado com a infância e a juventude, traduzido em proporcionar escola e alimentação para essa faixa da população. Inexiste, a nosso ver, objetivo de governo que exceda a esse em importância e prioridade, pois é o futuro que por aí se constrói.

24. Todavia, a exagerada centralização política e administrativa que marcou o período de autoritarismo que se começa a findar, deixou estados e municípios à míngua de recursos, embora sem lhes retirar os encargos, como é público e notório.

25. O término dessa fase de nossa história, que se aproxima celeremente, sugere a oportunidade de esforço no sentido de, ainda que por via de construção exegética, restaurar-se nos estados os atributos de sua autonomia, dentro do quadro federativo.

26. Vislumbra-se a possibilidade de iniciar, através da tributação, um processo de renovação social, 'sem sangue, suor ou lágrimas', na feliz paráfrase utilizada pelo saudoso Min. Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais*, 5. ed. Forense, p. 308).

27. Em 1934, ainda sob os reflexos de crise econômica em tudo comparável à que hoje atravessamos, a Suprema Corte norte-americana, sensibilizando-se com os problemas sociais ocorrentes, dispôs-se a extrair do ordenamento, com espírito inovador, princípios nele ínsitos, na voz do *Justice* Hughes:

'Embora uma crise não possa trazer à existência um poder que nunca existiu, todavia, pode proporcionar um motivo para o exercício de um poder existente já outorgado. (...)

É evidente, pela revista de nossas decisões, que tem havido uma apreciação crescente das necessidades públicas e da necessidade de encontrar terreno para um com-

promisso racional entre os direitos individuais e o bem-estar público. O estabelecimento e a conseqüente contração do domínio público, a pressão de uma densidade demográfica crescendo ininterruptamente, a inter-relação das atividades de nosso povo e a complexidade de nossos interesses econômicos, levou-nos, inevitavelmente, a um maior uso da organização da sociedade, a fim de proteger as próprias bases da oportunidade individual' (apud Swisher, Carl B. *Decisões históricas da Corte Suprema*, Forense, 1964, p. 138).

28. Sabe-se, ademais, que os textos de direito positivo nem sempre se exprimem com a precisão e clareza desejáveis, abrindo espaço ao trabalho do intérprete, *in casu* sob amparo doutrinário que o compatibiliza com os princípios constitucionais geralmente aplicáveis em temas tributários:

'Ora, no direito tributário, os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição de riquezas estão na própria essência do direito estrutural.

No mais das vezes, tais princípios são, nos textos positivos, defluentes das aspirações dos juristas e não consignados com a precisão e clareza desejáveis. Compreende-se por capacidade contributiva aquela potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los, risco de a tributação se transformar em confisco. Entende-se, por outro lado, como função redistributiva de riquezas aquela finalidade estatal de reciclar seus ingressos tributários, permitindo que outras pessoas atinjam capacidade contributiva, sem prejudicar a capacidade contributiva daqueles que os criaram' (Martins, Ives G. da Silva, *Teoria da imposição tributária*, Saraiva, 1983, p. 28).

29. Entende o Governo estadual, com base em tais premissas, que esse egrégio Supremo Tribunal Federal, fiel a suas tradições e atento ao momento histórico nacional, bem agiria ao reconhecer a legitimidade da imposição questionada na representação, seja pela alta finalidade social que tem em mira, como pela sua compatibilidade com os princípios constitucionais inerentes à técnica da tributação" (fls. 88-93).

E as informações do senhor deputado presidente da Assembléia Legislativa assinalam que ela se limitou a aprovar o projeto de lei encaminhado pelo senhor governador do estado, com a alteração proposta na Emenda Modificativa nº 1, de autoria do Sr. Deputado José Haddad, que aumentou de 30% para 50% o percentual da receita proveniente da taxa, a ser aplicado no município de origem.

O Dr. Procurador-Geral da República aprovou o parecer do ilustre Procurador João Paulo Alexandre de Barros, no sentido da procedência da representação, aduzindo, entre outros, os seguintes fundamentos:

"A figura tributária da *taxa* reúne características comuns ao imposto, já que é tributo como também o é aquele. 'O caráter de prestação pecuniária' — diz Bernardo Ribeiro de Moraes — 'exigida compulsoriamente pelo Estado, como emanação de seu poder fiscal, em virtude de lei, é que oferece à taxa a essência de tributo' (*Doutrina e prática das taxas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976, p. 61). Assim, a taxa, como tributo, é uma *prestação pecuniária*, 'devida em razão de obrigação jurídica, instituída unilateralmente pelo estado como emanação de sua soberania', logo *prestação compulsória*, cobrada mediante *atividade vinculada*, não se constituindo sanção por ato ilícito, sendo devida, diretamente ao estado, como obrigação de caráter fiscal (recursos financeiros) ou como obrigação extrafiscal, nesta hipótese objetivando resultados econômicos, sociais ou políticos, em ambos os casos para atender ao bom desempenho das funções estatais, como demonstrado por Rubens Gomes de Souza no relatório que informou o anteprojeto de reforma tributária. Enquanto analisada por essas características comuns ao imposto, estaria afinada com os propó-

sitos políticos e sociais demonstrados pelo Exmo. Sr. Governador do estado em suas informações.

Entretanto, quando se examina as características *específicas* da taxa como tributo, é de concluir-se que a nova exigência tributária não é juridicamente cabível tendo em vista os fins a que se destina. Disse o senhor Governador, preambularmente, que 'existe no Estado do Rio de Janeiro, notoriamente, um serviço público já funcionando, embora com deficiências que todos reconhecem (...) e que tem por objetivo, entre outros, treinar e especializar mão-de-obra para emprego nas atividades econômicas dos contribuintes indicados pela lei ... (*sic*). Não ficou claro, aí, que tipo de serviço público seria esse. Leva-nos, a proposição, a uma primeira idéia de um aprendizado industrial, comercial e de serviços, compartimentado por área, a exemplo dos que são proporcionados por instituições patrocinadas por entidades de classe, de que são notáveis exemplos o Senai e o Senac, e, mais recentemente, fundações instituídas por conglomerados financeiros.

Entretanto, em seu prosseguimento, as informações demonstram que se referem a 'rede escolar', 'rede estadual de ensino', nas próprias palavras da eminente autoridade. Ora, ensino, educação e atividade cultural são finalidades precípuas do estado, assim como também o são, a saúde e a segurança públicas, razão fundamental da organização das finanças estatais, nela se incluindo a instituição do *imposto*, 'tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte' (art. 16 do Código Tributário Nacional). É o mínimo que o estado proporciona aos cidadãos para o que é exigido, coativamente, de quantos tenham capacidade contributiva, a prestação pecuniária sem a contrapartida de qualquer vantagem ou serviço específico, na lição do saudoso mestre, Aliomar Baleeiro. O proveito do imposto reverte a todos, indistintamente, pouco importando, para a condição de contribuinte, ser cidadão ou estrangeiro residente, abrangendo aqueles que, domiciliados no País, estejam fora do território nacional, 'pertençam ou não ao grupo politicamente organizado' (Baleeiro); também são irrelevantes, para a incidência do imposto, a idade, a incapacidade civil, a situação de falência (art. 126 do CTN). O imposto a todos atinge porque indispensável à realização das finalidades do estado.

O próprio texto legal impugnado (art. 7º) identifica as *atividades básicas* a que o Estado do Rio de Janeiro pretende remunerar com a nova taxa:

"I — formação e aperfeiçoamento de mão-de-obra especializada, nos diversos níveis;

II — fornecimento de merenda escolar e alimentação ao menor;

III — eliminação do déficit educacional; e

IV — construção, conservação e aparelhamento adequado ao programa de escolas da rede de ensino do estado."

Ora, as atividades enumeradas são inerentes ao próprio estado em benefício do grupo politicamente organizado e todos aqueles que, mesmo estrangeiros, estejam domiciliados no território são destinatários das obras e serviços governamentais custeados com imposto. A *educação*, inspirada no princípio da unidade nacional e nos ideais de liberdade e solidariedade humana, é direito de todos e dever do estado (art. 176 da Constituição). Nesse passo, é a educação obrigação principal do estado-membro e supletiva da União Federal (art. 177 da Carta Política).

Por outro lado, os empresários já pagam um tributo, denominado *salário-educação*, a fim de que seja realizado o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os 14 anos, se não o prestam diretamente, nos termos de imposição constitucional (art. 178).

Assim, a ter eficácia a norma jurídica instituidora da taxa de recuperação, reaparelhamento e assistência educacional bem assim as que regulamentam sua base de cálculo, definem o sujeito passivo, impõem

pena pelo não-pagamento e definem os agentes arrecadadores do sujeito ativo da obrigação tributária, estariam os contribuintes de todos os municípios do estado do Rio de Janeiro, desde que suas empresas reúnam as características definidas na lei como capacidade contributiva, obrigados a um *bis in idem* tributário, recolhendo um novo *imposto* mascarado de *taxa*.

Justifica-se a pecha de imposto disfarçado porque, como bem demonstrado nas peças formuladoras da argüição de inconstitucionalidade, não se reuniram os pressupostos que autorizariam a exigência legal da taxa:

1) exercício do poder de polícia; ou

2) utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

estas as únicas previsões de cobrança de taxa. Educação e cultura não é atividade estatal exercida mediante poder de polícia; este se constitui na 'faculdade de que dispõe a administração pública para condicionar e restringir o uso e o gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado' (Meirelles, Hely Lopes, *Direito administrativo brasileiro*, 6. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 104). Ainda segundo o autor citado e em linguagem menos técnica, 'o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a administração pública, para conter os abusos do direito individual' (Meirelles, Hely Lopes, *Direito administrativo brasileiro*, p. 104). É — segundo Caio Tácito — o 'conjunto de atribuições concedidas à administração para disciplinar e restringir, em favor do interesse público adequado, direitos e liberdades individuais' (Poder de polícia e seus limites, *RDA*, 27/1).

A educação é *dever constitucional* do estado; fundamentalmente dos estados-membros e do Distrito Federal; a União se obriga em caráter supletivo e por todo o País 'nos estritos limites das deficiências locais'. Supletiva ou basicamente, é dever do estado ressalvada a hipótese do art. 178 da Constituição (salário-educação ou prestação direta do ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, pelas empresas comerciais, industriais e agrícolas). Não há, assim, como imaginar-se a educação sendo uma das atividades do poder de polícia.

Quanto ao outro pressuposto autorizativo de cobrança da taxa (serviços públicos específicos utilizados ou postos à disposição do contribuinte), não é a *educação*, nos aspectos de eliminação do déficit educacional, de contrução, conservação e aparelhamento adequado ao programa de escolas da rede de ensino do estado e fornecimento de merenda escolar, serviço público específico; é dever estadual, inspirado no princípio da unidade nacional e nos ideais de liberdade e solidariedade humana; a empresa privada, voltada à atividade norteada por esse princípio, é notória exceção; a regra geral é o espírito capitalista a reger os negócios da empresa. Evidente, pois, que não é o contribuinte da 'taxa de educação' o beneficiário direto dos serviços do ensino.

No que diz respeito à 'formação e aperfeiçoamento de mão-de-obra especializada', não demonstrou o Exmo. Sr. Governador do Estado do Rio de Janeiro ou o Exmo. Sr. Presidente da Assembléia Legislativa — as dignas autoridades informantes, a existência dessa atividade, que, pelas informações, parece ser projeto governamental. Demais disso, 'a atividade estatal especial dirigida ao contribuinte só exprime o caráter específico da taxa quando ligada à pesosa que recebe essa atividade do poder público', sendo esse conceito um dos elementos característicos da taxa (cf. Moraes, Bernardo Ribeiro de, *Doutrina e prática das taxas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976, p. 71).

De verificar-se que o próprio texto legal demonstra que a exação em comento não está ligada à pessoa que receberia essa atividade do poder público e mais: não remunera serviço público prestado por que inexistente. É o que permite concluir o art. 16 da malsinada Lei estadual nº 713/83, *verbis:*

'Da receita proveniente da taxa, 50%, no mínimo, serão aplicados no município de origem.'

Pretende o legislador que se 'aplique' parte da taxa no próprio município; de concluir-se que o percentual restante será 'investido' em outras regiões; o texto legal permite a inferência de que o dinheiro está sendo esperado para a realização das atividades propostas pela própria lei instituidora da taxa; entretanto, a ordem constitucional só admite a cobrança de taxa, quando relativa a serviços, se preexistentes estes (prestados ou postos à disposição do contribuinte). A. Theodoro Nascimento, comentando o tema, afirma:

'Na taxa por serviço prestado, o proveito direto, a vantagem retirada pelo contribuinte de uma atividade estatal específica é elemento que concorre para caracterizar a taxa, a despeito de quem possa supor ao contrário. Se não houver o elemento vantagem individual que beneficie o contribuinte, poderá ser um imposto especial mas não será taxa. Essa vantagem é que motiva a decisão política que leva o Estado a custear o serviço através da taxa e não através do imposto.

O proveito direto do contribuinte é o elemento que diferencia a taxa do imposto especial. A contraprestação já a distingue do *imposto geral.* O proveito direto distingue-a do *imposto especial.* Este é o tributo exigido de quem, por pertencer a determinados grupos de base territorial ou a categorias econômicas profissionais, retiram soma maior de benefícios de serviços de caráter geral. Para alcançar os que retiram maiores benefícios do serviço geral, o imposto especial é superposto ao imposto geral que atinge indistintamente a toda a coletividade, inclusive os que serão submetidos ao imposto especial' (Nascimento, A. Theodoro, Preços, taxas e parafiscalidade. In: *Tratado do direito tributário brasileiro,* 1. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977, v. 7, p. 111).

Outro aspecto a caracterizar a inconstitucionalidade é o exame da base de cálculo e, em conseqüência, o fato gerador. Estabeleceu-se, no art. 9º da indigitada lei, que:

'A base de cálculo da taxa é o valor total do ativo permanente aplicado no Estado do Rio de Janeiro, de acordo com os elementos integrantes do balanço do exercício anterior, excluídas as parcelas representativas dos bens imóveis e do ativo diferido.'

O Código Tributário Nacional, ungido que foi pela Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, é a lei complementar de que trata o § 1º do art. 18 da Carta e, ao estabelecer normas sobre as *taxas,* depois de reproduzir o texto constitucional (art. 77), veda expressamente o cálculo da taxa em função do capital das empresas (art. 77, parágrafo único). Guarda a norma estreita relação com o que estabelece o § 2º do art. 18 da CF, limitação constitucional ao poder de tributar assim redigida:

'Art. 18. (...)

(...)

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

Ora, calculada sobre o valor dos bens móveis utilizados para manutenção do estabelecimento e sobre o valor de participações societárias, menos não faz do que gravar parte de capital das empresas. Por outro lado, tais bens integram a base de cálculo dos tributos que incidem sobre a produção e circulação das mercadorias (por exemplo, imposto de importação, ICM, IPI, e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários).

A propósito da inconstitucionalidade da base de cálculo, vale reproduzir os fundamentos desenvolvidos pelo primeiro argüente, o Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro:

'O art. 9º da Lei nº 713 determina que a base de cálculo da taxa é 'o valor total do ativo permanente aplicado no Estado do Rio de Janeiro', de acordo com os elementos in-

tegrantes do balanço do exercício anterior, excluídas as parcelas representativas dos bens imóveis e do ativo diferido.

De acordo com o art. 179, da Lei nº 6.404, integram o ativo permanente três subgrupos de contas:

a) as participações societárias permanentes classificáveis como investimentos;

b) o ativo imobilizado, isto é, os direitos que tenham por objeto bens destinados a manutenção do objeto social;

c) o ativo diferido, isto é, as aplicações de recursos ou despesas que contribuirão para manutenção do resultado em mais de um exercício social.

A lei estadual excluiu, expressamente, da base de cálculo os bens imóveis, qualquer que fosse a sua classificação nas contas do ativo permanente, e os valores classificados no ativo diferido.

Por conseguinte, a taxa terá de ser necessariamente calculada sobre os valores:

a) das participações societárias permanentes;

b) dos bens móveis do ativo imobilizado.

Em ambos os casos estes valores compõem a base de cálculo de impostos federais.

Senão vejamos.

As participações societárias integram a base de cálculo do imposto federal sobre operações de crédito, câmbio, seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Neste sentido diz o art. 63 nº IV do CTN:

'Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

IV — quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.'

De acordo com as regras do art. 64 a base de cálculo do imposto é:

'IV — quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.'

Por conseguinte, o preço das participações societárias permanentes já é expressamente previsto com base de cálculo do imposto federal específico.

Quanto ao valor dos bens móveis, sobre ele incide:

a) o imposto de importação, de acordo com o art. 20, nº II e III, do CTN;

b) O IPI, de acordo com o art. 47 do CTN;

c) O ICM, de acordo com as disposições do art. 2º do Decreto-lei nº 406, que substituiu no particular o art. 52 e seguintes do CTN.

Em todos estes casos, como se vê, a tributação incide diretamente sobre o preço da mercadoria transacionada, ou seja, a mesma base que vigora para o cálculo da malsinada taxa' (fls. 19-22).

Ficam ao desamparo jurídico as informações quando afirmam, *verbis:*

'(...)

Ora, esquece-se a representação de que um mesmo bem pode ter mais de um significado econômico, apto a denunciar capacidade contributiva e, como tal, passível de ser tomado como fato gerador ou base de cálculo de tributo. A transferência de propriedade imóvel dá lugar a exigência do imposto de transmissão; a propriedade do imóvel enseja a cobrança de imposto predial e diversas taxas. Onde a incompatibilidade entre essas exações? (...)' (fls. 89).

O fato jurídico gerador não está restrito ao significado econômico do bem. São os atos-fatos jurídicos praticados ou ocorridos em função do *bem* que geram a obrigação tributária e não a existência dele pura e simples; assim é que o ato-fato jurídico que gera a obrigação do imposto de transmissão é a transferência de propriedade do bem; o fato jurídico que gera a obrigação do imposto predial é a propriedade estática do bem imóvel, é a titularidade do

bem; as taxas que sobre o imóvel incidem são decorrentes de serviços do poder público utilizados pelo contribuinte ou postos à sua disposição. E foi para evitar que, o fato de ter um bem econômico ou o ato de transferi-lo, acarrete um caudal tributário irrefreável, que o constituinte cuidou de instituir limitações ao poder de tributar, a exemplo da que consta no § 2º do art. 18:

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

Compreensível, para nós, a ação dos dirigentes dos Poderes Legislativo e Executivo do Estado do Rio de Janeiro, buscando produzir, no âmbito de sua competência, recursos em meio à crise econômico-financeira por que atravessa a República, e num momento adverso do sistema federativo, resultante de distorções identificáveis inclusive no sistema tributário vigente, cuja revisão parece ser, hoje, preocupação de governados e governantes.

Porém, também entendemos impossível permitir que vicejem soluções, como a da taxa de recuperação, reaparelhamento e assistência educacional, que buscam resultados financeiros ao arrepio do ordenamento constitucional e legal regentes do sistema tributário pátrio, desequilibrando a ordem jurídica.

O parecer é pela procedência da representação em razão dos fundamentos de direito desenvolvidos nas argüições de inconstitucionalidade oferecidas pelos interessados, inclusive jurisprudência citada, com os acréscimos porventura aqui produzidos" (fls. 144-57).

É o relatório.

Extraiam-se cópias para serem enviadas aos senhores ministros.

VOTO

O Sr. Ministro Soares Muñoz (Relator): Os arts. 7º a 18 da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro, criaram a taxa de recuperação, reaparelhamento e assistência educacional, a ser cobrada das empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, bancos comerciais e de investimentos, sociedades de créditos, financiamento e investimento, corretoras de câmbio, de títulos e valores mobiliários, na percentagem de 0,5% sobre o valor total do ativo permanente aplicado no Estado do Rio de Janeiro.

Destina-se a taxa a atender "às novas necessidades essenciais da empresa localizada no estado em termos de qualificação técnico-profissional", compreendendo as seguintes atividades: I — a formação e aperfeiçoamento de mão-de-obra especializada nos diversos níveis; II — o fornecimento de merenda escolar e alimentação ao menor; III — eliminação do déficit educacional; IV — a construção, conservação e aparelhamento adequado ao programa de escolas da rede de ensino do estado (art. 7º da Lei nº 713/83).

Esses serviços, no entanto, não existem e, de conseguinte, não se acham à disposição dos contribuintes, como o exige o art. 18, I, da Constituição Federal, para que pudessem fundamentar a cobrança da taxa. Mesmo que existissem, não seriam, de nenhum modo, específicos nem divisíveis, condições indispensáveis para que fossem passíveis de retribuição através de taxa, segundo a exigência constante do dispositivo constitucional em referência.

Nas informações do Sr. Governador do Estado, procura-se afastar a mencionada inconstitucionalidade dizendo-se que "existe no Estado do Rio de Janeiro, notoriamente, um serviço público já funcionando, embora com deficiências, entre outros, treinar e especializar mão-de-obra para emprego nas atividades econômicas dos contribuintes indicados pela lei".

Demonstrou, no entanto, o parecer da Procuradoria-Geral da República que os serviços invocados outros não são do que "a rede escolar", ou "rede estadual de ensino", e que "ensino, educação e atividade cultural" são finalidades precípuas do Estado, as-

sim como também o são a saúde e a segurança públicas, a serem atendidas mediante a instituição *do imposto*, tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

Salienta o parecer, por outro lado, que os empresários já pagam um tributo, denominado "salário-educação", a fim de que seja realizado o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e 14 anos, se não o prestam diretamente, nos termos de imposição constitucional (art. 178).

Por igual, não podem os serviços enumerados no art. 7º da lei impugnada ser considerados emanação do exercício do poder de polícia, porquanto nenhuma conotação têm com este na acepção legal que lhe dá o art. 78 do Código Tributário Nacional, *in verbis:* "Considera-se poder de polícia a 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 disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização de poder público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

A educação, consoante salienta com propriedade o parecer do Dr. Procurador-Geral da República, é dever constitucional do Estado, fundamentalmente dos estados-membros e do Distrito Federal. Não há, assim, como imaginar a educação sendo uma das atividades do poder de polícia (*sic*, fls. 126).

Acoima-se, ainda, de ofensiva ao § 2º do art. 18 da Carta Magna, a base de cálculo da taxa em discussão, estabelecida no art. 9º da indigitada lei, verbis:

"A base de cálculo da taxa é o valor total do ativo permanente aplicado no Estado do Rio de Janeiro, de acordo com os elementos integrantes do balanço do exercício anterior excluídas as parcelas representativas dos bens imóveis e do ativo diferido."

Não encontro, porém, afronta direta e frontal ao dispositivo constitucional. A taxa teria a mesma base de cálculo do imposto de importação, do ICM, do IPI e do IOF. Entretanto, nenhum desses impostos incide sobre o valor do ativo permanente como tal considerado, mas sobre determinadas operações de circulação de mercadorias ou riquezas que envolvem o mencionado ativo. No particular, dou razão às informações do Sr. Governador do Estado quando assinalam que um mesmo bem pode ter mais de um significado econômico, apto a denunciar a capacidade contributiva (fls. 165).

Todavia, para a declaração da inconstitucionalidade da chamada taxa de recuperação, reaparelhamento e assistência educacional basta o fato de tratar-se de imposição tributária, cobrada sob a rubrica de taxa em razão de serviços que, além de não existirem, não constituiriam exercício do poder de polícia, nem corresponderiam à utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 18, I, da Constituição Federal).

Ante o exposto, julgo procedente a representação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 7º a 18, inclusive, da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro.

EXTRATO DA ATA

Rp. nº 1.182-8-RJ — Rel.: Ministro Soares Muñoz. Repte.: Procurador-Geral da República. Repdos.: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

Decisão: julgou-se procedente a representação, e declarou-se a inconstitucionalidade dos arts. 7º a 18, inclusive, da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, do Estado do Rio de Janeiro. Decisão unânime. Votou o presidente. Plenário, 25.10.84.

Presidência do Sr. Ministro Moreira Alves, Vice-Presidente. Presentes à sessão os Srs.

Ministros Djaci Falcão, Soares Muñoz, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Aldir Passarinho, Francisco Rezek e Sydney Sanches.

Ausente, licenciado, o Sr. Ministro Decio Miranda.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Cordeiro Guerra (Presidente) e Oscar Corrêa.

Procurador-Geral da República, o Prof. Inocêncio Mártires Coelho.