

Hugo de Brito Machado

**CURSO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO**

19ª edição

*Revista, atualizada e ampliada
de acordo com as Leis Complementares
ns. 104 e 105, de 10.1.2001*

UNIVERSIDADE DE S. PAULO
FACULDADE DE DIREITO
BIBLIOTECA CIRCULANTE

**MALHEIROS
EDITORES**

art. 165, § 5º, combinado com o art. 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal, que determinam tenha a seguridade social orçamento próprio e gestão descentralizada.

Não pode prevalecer, como sustentam alguns, por ignorância ou má fé, o princípio da unidade orçamentária. Esse princípio não pode sobrepor-se à Constituição Federal, que estabeleceu de forma diferente exatamente para superar tal princípio, que ficou restrito às contas do Tesouro e das autarquias comuns. Não se aplica à seguridade social, que se tornou uma autarquia de nível constitucional por força dos supra citados dispositivos.

Desgraçadamente o Supremo Tribunal Federal, em momento de rara infelicidade, chancelou o abuso praticado pelas autoridades do Poder Executivo federal, ávidas de recursos financeiros, e para as quais é indiferente o destino dos pobres, velhos e doentes, em favor dos quais o constituinte de 1988 lançou as bases jurídicas para a edificação de um dos mais modernos e avançados, senão o mais moderno e avançado sistema de seguridade do mundo.

A desinformação de muitos, e o descaço dos poucos que efetivamente decidem, está destruindo a obra do constituinte de 1988, e tudo leva a acreditar que, em breve, as contribuições sobre o faturamento e sobre o lucro serão transformadas em impostos, a engordar as burras do Tesouro Nacional.

O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995 a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 148% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos.

Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida?

É mais razoável acreditar-se que as receitas desta, arrecadadas pelo Tesouro Nacional, sob as vistas complacentes do Supremo Tribunal Federal, estejam sendo desviadas para outras finalidades.

E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a seguridade social, especialmente a área da saúde pública, está carente de recursos, para obter o apoio na criação de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária.

Capítulo VII TAXAS

1. Conceito de taxa. 2. Fato gerador: 2.1 Poder de polícia. 2.2 Serviço público. 3. Base de cálculo. 4. Competência para instituir e cobrar taxas.
5. Distinção entre taxa e preço público.

1. Conceito de taxa

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16), a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto é que se diz, reproduzindo idéia de A. D. Giannini (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1948, p. 39), que a taxa é um tributo vinculado. A primeira característica da taxa, portanto, é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Esta característica a distingue do imposto, entretanto não basta para sua identificação específica, porque também a contribuição de melhoria tem seu fato gerador vinculado a atividade estatal específica. Acrescente-se, pois, que a taxa é vinculada a serviço público, ou ao exercício do poder de polícia.

Bastante divulgada é a idéia de que a taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporciona. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um proveito, ou vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço pú-

blico cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado. É esta a lição de Giannini (obra e local citados). Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a idéia de contraprestação, não obstante o maior respeito que temos pelas opiniões divergentes.

Taxa, em síntese, é espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Isto é o que se pode extrair do disposto no art. 145, inciso II, da Constituição Federal e no art. 77 do Código Tributário Nacional.

2. Fato gerador

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Indica-o a Constituição Federal, que, embora não descreva a hipótese de incidência do tributo, estabelece o âmbito dentro do qual o legislador pode fazê-lo, e neste sentido estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir "taxas, 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 a sua disposição" (art. 145, inc. II). Essa mesma indicação é feita pelo CTN, em seu art. 77.

Resultado claro do texto constitucional que a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser (a) o exercício regular do poder de polícia ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte.

Tem-se, portanto, que o fato gerador da taxa envolve sempre os conceitos de poder de polícia e de serviço público, que se situam no âmbito do Direito Administrativo. Aliás, não poderia mesmo ser de outro modo, pois ao Direito Administrativo cabe o disciplinamento das atividades estatais, e não há dúvida de que tanto o exercício do poder de polícia como o serviço público constituem atividades tipicamente estatais.

2.1 Poder de polícia

O CTN, em seu art. 78, definiu: "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 do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos". E no parágrafo único esclareceu: "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".

A rigor, segundo autorizados doutrinadores, poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento nesse poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce *atividade de polícia*. O que o CTN define como poder de polícia, no dispositivo supratranscrito, na verdade é *atividade de polícia*. Prevaleceu, no Código, a terminologia mais difundida.

Fica a observação, apenas para fins didáticos, posto que o rigor terminológico deve ser sempre um objetivo a ser alcançado, embora se reconheça que a linguagem é um precaríssimo instrumento de transmissão de idéias.

Antes do advento do CTN, já os administrativistas conceituavam poder de polícia como a faculdade discricionária da Administração Pública de restringir e condicionar o exercício dos direitos individuais com o objetivo de assegurar o bem-estar geral.

Exercendo o poder de polícia, ou, mais exatamente, exercitando atividade fundada no poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.

Reconhecemos a dificuldade de conceituar tanto o que seja bem-estar geral como o que seja interesse público. Mesmo assim, e sem preocupação com o rigor científico, tentaremos uma demonstração: se alguém encontra trafegando nas ruas um veículo sem freios, ou dirigido por motorista não habilitado, apenas procura resguardar-se de alguma consequência danosa que isto lhe possa acarretar, mas não assume o ônus de impedir o tráfego do veículo naquelas condições. Cada pessoa, individualmente, tem interesse em que tal fato não aconteça; entretanto, esse interesse não é de tal porte que a leve a assumir o ônus de defendê-lo. Quando muito, levará o fato ao conhecimento da autoridade competente. E ao Estado compete adotar as providências cabíveis na defesa do bem-estar geral ou do interesse público afetados. Assim, entendemos que o interesse é pú-

blico quando nenhum indivíduo é seu titular e, por isto mesmo, ninguém, individualmente, sinta-se com o dever de assumir o ônus de defendê-lo, embora todos reclamem sua defesa.

O poder de polícia, ou, mais exatamente, a atividade de polícia, manifesta-se das mais diversas maneiras. O art. 78 do CTN reporta-se ao 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 do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Essa enumeração, como se vê, é assaz abrangente. Há quem sustente ser a mesma de caráter taxativo. Ainda assim, em face da plasticidade dos conceitos empregados, sua abrangência é praticamente ilimitada. Desde que se possa vislumbrar um interesse público, pode o Estado utilizar o seu poder de polícia para protegê-lo.

A taxa rodoviária única (TRU) era um excelente exemplo de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia. Realmente, o Estado controla o uso de veículos automotores. Disciplina o tráfego nas vias públicas. Nessa atividade está limitando direito, interesse e liberdade dos indivíduos, para possibilitar a convivência destes. A proibição de trafegar em velocidade acima da estabelecida como velocidade máxima é, indiscutivelmente, um limite ao direito de propriedade e, ao mesmo tempo, um limite à liberdade do guiador. Mas é necessário para a segurança pública.

2.2 Serviço público

Diversamente do que fez em relação a *poder de polícia*, o CTN não estabeleceu o que se deve entender por serviço público. Os administrativistas, em cujo campo de estudos situa-se esta matéria, não chegaram ainda a um acordo sobre o que seja serviço público.

Ao nível de nosso *Curso* e para o efeito de situar o problema da cobrança de taxas, podemos entender por serviço público *toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas*. Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade de prestacional de natureza material.

Para que o serviço público possa servir como fato gerador de taxa, deve ser (a) específico e divisível; (b) prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; e, finalmente, (c) utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte.

Não é fácil definir o que seja um serviço público específico e divisível. Diz o Código que os serviços são *específicos* quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas, e *divisíveis* quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários (art. 79, incs. II e III). Não obstante estejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser *divisível* se não for *específico*. Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público específico ou de um serviço público *divisível*. Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço específico e divisível.

Seja como for, certo é que as definições legais em referência praticamente em nada contribuem para a solução dos problemas práticos relativos às taxas. Constituem, porém, indicações úteis, a serem trabalhadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Quando se trata de atividade provocada pelo contribuinte, individualmente, como acontece, por exemplo, no caso do fornecimento de certidões ou da prestação de atividade jurisdicional, parece induvidoso o caráter específico e divisível do serviço. Por outro lado, serviço como o de iluminação pública, por exemplo, não nos parece ser específico nem divisível, posto que é usufruível por todos de forma indistinta.

Entende-se como *prestado* ao contribuinte o serviço que este utiliza efetivamente, e *posto à disposição* do contribuinte aquele por este apenas potencialmente utilizável. Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, inc. I).

Se o serviço não é de utilização compulsória, só a sua utilização efetiva enseja a cobrança de taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada. Em qualquer caso é indispensável que a atividade estatal, vale dizer, o serviço público específico e divisível, encontre-se em efetivo funcionamento. Em outras palavras, é condição indispensável para a cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte.

Segundo o parágrafo único do art. 77 do CTN, a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos. É de toda evidência que a taxa não pode ter fato gerador idêntico ao

de um imposto, pois a diferença entre as duas espécies tributárias reside precisamente na diferença da natureza dos respectivos fatos geradores. Assim, inteiramente desnecessária é a restrição contida no referido dispositivo legal, porquanto, com ou sem ela, nenhuma taxa poderia ter fato gerador idêntico ao de um imposto.

3. Base de cálculo

As taxas não podem ter base de cálculo idêntica à dos impostos. Tal restrição, com pequenas variações redacionais, vem sendo posta no texto constitucional desde 1965, com a Emenda n. 18 à Constituição de 1946. Não obstante, a jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, admitiu a cobrança da taxa de melhoramento dos portos-TMP, cuja base de cálculo era o *valor comercial* das mercadorias que transitavam pelos portos brasileiros, quando se sabe que os impostos de importação e de exportação têm por base de cálculo o *preço normal* dessas mercadorias.

Na Constituição anterior constava a restrição, assim: "Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos" (art. 18, § 2º). A Constituição Federal de 1988 repetiu a vedação com fórmula tecnicamente mais adequada, ao dizer que "as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos" (art. 145, § 2º). Na verdade, não é preciso que determinada grandeza *tenha servido para incidência de impostos*. Nem que tenha servido para o cálculo de um imposto qualquer. Basta que seja própria, vale dizer, seja adequada para o cálculo de impostos. Se a grandeza é própria, ou adequada, para o cálculo de imposto, é porque não é pertinente à atividade estatal, mas à vida do contribuinte. Logo, não tendo pertinência à atividade estatal, que constitui o fato gerador da taxa, não poderá ser sua base de cálculo.

Insistimos em que o dispositivo é, em princípio, desnecessário, justificando-se sua inclusão no texto constitucional apenas para fins didáticos, com a finalidade especial de evitar continuem a ser instituídos sob a denominação de taxas verdadeiros impostos.

As taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas. Não se há de falar, nestes casos, de base de cálculo, nem de alíquota. Mas pode ocorrer que o legislador prefira indicar uma base de cálculo e uma alíquota. Pode ainda ocorrer que a determinação do valor da taxa seja feita em função de elementos como, por exemplo, a área do imóvel, como acontece com a taxa de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial. Nestes casos, é possível dizer-se que o cálculo é feito mediante aplicação de alíquota específica.

Embora não se disponha de critério para o exato dimensionamento da maioria das taxas, especialmente daquelas cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia, é razoável o entendimento pelo qual o valor da taxa há de ser relacionado ao custo da atividade estatal à qual se vincula. A não ser assim, a taxa poderia terminar sendo verdadeiro imposto, na medida em que o seu valor fosse muito superior a esse custo.

Realmente, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Essa idéia de vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para a determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras.

Aliás, até mesmo nos impostos é evidente que o fato gerador é determinante dos critérios de determinação do valor respectivo. A base de cálculo e a alíquota de um imposto nada mais são do que aspectos de seu fato gerador. Aspectos que servem para lhe dimensionar o valor. Por isto mesmo não se pode admitir que um imposto, tendo como fato gerador a propriedade de um imóvel, tenha seu valor determinado em função de elementos outros que não digam respeito ao valor desse imóvel. Se um imposto tem como fato gerador a renda, é evidente que os critérios de determinação do valor desse imposto estão necessariamente relacionados à renda, e assim por diante.

Assim, portanto, o valor da taxa, seja fixado diretamente pela lei, seja estabelecido em função de algum critério naquela estabelecido, há de estar sempre relacionado com a atividade estatal específica que lhe constitui o fato gerador. Nada justifica uma taxa cuja arrecadação total em determinado período ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal que lhe permite existir.

Isto, porém, nada tem a ver com a destinação do produto da arrecadação, que é, sabemos todos, irrelevante para a determinação da natureza jurídica específica dos tributos (CTN, art. 4º, inc. II). Não importa o que o ente público tributante vai fazer com o produto da arrecadação da taxa, para que ela seja taxa. Nem com o produto da arrecadação de um imposto, para que este seja imposto. Nem com o produto da arrecadação de uma contribuição de melhoria, para que esta tenha a natureza jurídica específica de contribuição de melhoria.

4. Competência para instituir e cobrar taxas

Competente para instituir e cobrar taxa é a pessoa jurídica de Direito público que seja competente para a realização da atividade à qual se vin-