

## CONCEITO DE TRIBUTO, IMPÔSTO E TAXA

ALCIDES JORGE COSTA  
Advogado em São Paulo

**SUMÁRIO:** *Os dispositivos constitucionais. Classificação da receita pública. Características fundamentais dos tributos. Requisição de dinheiro. Atos administrativos vinculados ou discricionários. As várias definições do impôsto. Conceito de taxa. Conclusão.*

1. Neste trabalho, vamos tentar estabelecer algumas idéias sôbre o conceito de tributo, de impôsto e de taxa. Antes dêstes dois últimos, será útil abordar o primeiro, mesmo porque êle tem inegável alcance prático. A Constituição fala em “*tributo*” mais de uma vez. O artigo 17 proíbe à União decretar *tributos* que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que importem distinção ou preferência para êste ou aquêle pôrto, em detrimento de outro de qualquer Estado. O artigo 21 permite que a União e os Estados decretem outros tributos, além dos que lhes são privativamente atribuídos. O artigo 27 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. O artigo 32 diz que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza. Por fim, o artigo 141, § 34, estabelece que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra.

2. O tributo é definido pelo Projeto de Código Tributário Nacional como “tôda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios no uso da competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público (artigo 17). Essa definição afina com a de Blumenstein (*Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. italiana, Ed. Giuffrè, 1954, pág. 1): tributos são as prestações pecuniárias que

o Estado ou um ente público por êle autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige de sujeitos econômicos a ela submetidos.

Por seu turno, Carlos M. Giuliani Fonrouge (*Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, vol. I, pág. 255) define o tributo como uma prestação obrigatória, comumente em dinheiro, exigida pelo Estado em virtude do seu poder de império.

3. Voltaremos a essas definições que nos parecem incompletas. Antes, porém, assinalamos que um autor italiano, Benedetto Cocivera nega a possibilidade de se estabelecer um conceito autônomo de tributo. Como se sabe, é muito comum a classificação da receita pública em duas grandes divisões: as entradas de direito privado ou patrimoniais e as de direito público.

As primeiras resultam de relações contratuais, em que o Estado se coloca em pé de igualdade com os particulares, como acontece no caso da percepção de aluguéis, por exemplo. As segundas, o Estado as impõe coativamente. Essa classificação originou-se na Ciência das Finanças, da qual passou para o campo do direito, mas Cocivera põe em dúvida a validade dessa distinção, no terreno jurídico. Segundo êsse autor (*Principi di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milão, 1959, vol. I, páginas 161-162), há muitas entradas que são disciplinadas pela lei e não através de relações contratuais e que, no entanto, não têm caráter tributário. Em segundo lugar, seja qual fôr o critério adotado para distinguir o direito público do privado, não se pode desconhecer que, nas relações jurídicas entre o poder público e os particulares, originadas de contratos, as normas de direito privado aplicáveis à espécie são temperadas por numerosas outras de direito público. O terceiro argumento de Cocivera é específico do direito italiano, mas de tudo conclui êle que essa classificação deve ser substituída por outra, a que divide a receita pública em tributária e não tributária. Quem fala em receita tributária refere-se a impostos, a taxas ou a impostos especiais ou contribuições. Ninguém, é ainda Cocivera quem o diz, pensou em sustentar que uma prestação obrigatória de natureza tributária possa enquadrar-se fora dos esquemas teóricos de impôsto, de taxa ou de tributo especial. Daí, conclui êle, não se pode pensar em "tributo", como um conceito autônomo, com características próprias que o distinguissem dos impostos, das taxas e das contribuições.

4. Parece que Cocivera enveredou por caminho errado. Ao que nos consta, ninguém tentou elaborar um conceito de tributo, distinto do de impôsto, taxa ou contribuição. Tributo é gênero, do qual impostos, taxas e contribuições são espécie. Se as espécies podem ser definidas, não há motivo para que o gênero também não o seja. E como a definição genérica tem importância, até para a compreensão da Constituição, devemos elaborar um conceito de tributo.

Depois destas observações, podemos voltar para as definições de tributo já citadas e às quais imputamos imperfeições. Em tôdas elas,

não é nítida a distinção entre tributo e requisição. Quer a do Projeto de Código Nacional, quer a de Blumenstein, quer a de Fonrouge, poderiam ser aplicadas às requisições. É preciso advertir que essas definições não seriam compreensíveis de todos os aspectos das requisições, uma vez que estas podem abranger tanto bens, quanto serviços. No entanto, seriam aplicáveis às requisições de dinheiro, o que bastaria para considerá-las inaceitáveis como definições de tributo.

5. Achille Donato Giannini (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Ed. Utet, 1956, pág. 58) aponta como características fundamentais dos tributos: serem devidos a um ente público, encontrarem fundamento jurídico no poder de império do Estado e serem exigidos com o fim de conseguir os meios necessários para atender às necessidades financeiras do Estado. O Relatório que acompanhou o Projeto de Código Tributário Nacional (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Ed. do Ministério da Fazenda, Rio, 1954, pág. 115), confere aos tributos as seguintes notas distintivas: a origem da receita e sua natureza (prestação pecuniária), o tipo de atuação jurídica empregado pelo Estado para sua obtenção (ato legislativo compulsório) e o fundamento constitucional do exercício daquela competência (competência inerente à personalidade pública do agente). Ora, qualquer dessas características pode ser encontrada nas requisições de dinheiro. O Vocabulário Jurídico redigido sob a direção de Capitant (*Presses Universitaires*, Paris, 1936, pág. 427) define a requisição como a operação unilateral de poder público, pela qual a administração exige de uma pessoa uma prestação de serviço ou fornecimento de objetos móveis e, às vezes, o abandono do gozo de imóveis, a fim de assegurar o funcionamento de certos serviços públicos.

Nada impede que a requisição tenha o dinheiro por objeto, sem esquecer que, ainda hoje, embora não no Brasil, há tributos que se cobram em espécie e não em dinheiro, como assinala Fonrouge (*Derecho Financiero*, cit., pág. 257). Em qualquer requisição de dinheiro existe uma prestação pecuniária, um ato legislativo compulsório, porque as requisições estão reguladas em lei, e também um ato de competência inerente à personalidade pública do agente.

Acrescentando a outra nota distintiva acenada por Giannini, observamos que as requisições em geral, e as de dinheiro em particular, também visam conseguir os meios necessários para atender às necessidades do Estado. Há, porém, pelo menos uma característica que se encontra nos tributos e não se encontra nas requisições. Poder-se-ia pensar que as requisições de dinheiro implicam na obrigação de o Estado devolver as quantias que requisita, o que não ocorre com os tributos, normalmente. Mas essa característica encontra-se também nos empréstimos compulsórios, que não passam de tributos que, uma vez pagos, fazem nascer para o Estado a obrigação de devolver a mesma quantia, com ou sem juros. O que, na verdade, distingue as requisições dos tributos é que aquelas resultam de atos administrativos parcialmente discricio-

nários, enquanto que êstes são exigidos através de atos administrativos totalmente vinculados. Essa distinção exige um esclarecimento complementar.

Os atos administrativos podem ser vinculados ou discricionários. Os primeiros dividem-se em completamente vinculados e parcialmente vinculados. Incluem-se na categoria dos completamente vinculados aqueles em que a lei determina exatamente a autoridade que deve praticá-los, mas também se e quando deve essa autoridade agir, estabelecendo as condições da atividade administrativa, de modo a nada deixar ao juízo subjetivo da autoridade. A categoria dos parcialmente vinculados e, portanto, parcialmente discricionários, abrange os atos em relação aos quais a lei determina em que casos deve a autoridade agir, deixando livre o conteúdo do ato. Sobre essa classificação, pode ser consultado o livro de Cino Vitta, *Diritto Amministrativo*, Utet, 1954, 4.<sup>a</sup> edição, vol. I, pág. 322.

A requisição é um ato parcialmente discricionário porque a autoridade administrativa requisita bens ou serviços dentro de regras legalmente fixadas, mas se e quando entende conveniente.

Os tributos são cobrados através de atos totalmente vinculados: uma vez ocorrido o fato do qual a lei faz nascer a obrigação de pagar o tributo, a autoridade tem o dever de cobrá-lo nos exatos têrmos da lei. Dessa diferença pode deduzir-se uma nota distintiva entre tributos e requisições de dinheiro.

6. Com essas explicações preliminares, podemos dizer que *tributo é o gênero de prestações pecuniárias que abrange impostos, taxas e contribuição de melhoria, as quais são instituídas por lei e arrecadadas pelo Poder Público através de atividade totalmente vinculada.*

Parece-nos que essa definição é compreensiva de todos os aspectos importantes do tributo. Este é uma prestação pecuniária; embora, como já dissemos, ainda haja países em que alguns tributos são pagos em espécie, no Brasil o pagamento se faz sempre em dinheiro. Em seguida, o conceito menciona as espécies abrangidas pelo gênero tributo. Aqui pode-se notar que não estamos procurando uma definição rigorosamente lógica, o que se poderia alcançar pela inclusão das características comuns às três espécies do gênero e, ao mesmo tempo, as notas que distinguem as prestações tributárias de outras prestações pecuniárias. Todavia, a definição tornar-se-ia um pouco longa. Como vamos, mais adiante, definir, com o possível rigor lógico, impôsto, taxa e contribuição de melhoria, pareceu-nos preferível referir essas três espécies para, em seguida, procurar distinguir o tributo de prestações pecuniárias de outra natureza.

7. Nem todos os autores entendem que o gênero tributo se compõe de três espécies, a saber: impôsto, taxa e contribuição de melhoria. Assim, Einaudi, que incluía as taxas entre os meios de satisfazer as necessidades públicas (*Corso di Scienza delle Finanze*, Torino, 2.<sup>a</sup>

edição, 1914, pág. 23; mesmo Corso, 4.<sup>a</sup> edição, 1926) aboliu essa espécie do gênero tributo, como se pode verificar nos seus *Principi di scienza della finanza*, de 1956. Berliri (*Principi di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, 1952, vol. I) inclui os monopólios fiscais entre as espécies do gênero tributo; o mesmo fazem Cocivera (*Principi*, pág. 285 e segs.) e Trotabas (*Institutions Financières*, 4.<sup>a</sup> ed., Dalloz, 1962, pág. 216), que também coloca as contribuições parafiscais como uma espécie à parte. Poderíamos alongar a lista, acrescentando que Aliomar Baleeiro, Duverger e Laufenburger incluem as contribuições parafiscais entre as espécies autônomas de tributos.

Nós devemos adotar a divisão tripartida que é a mais comum, pela simples razão de que ela deriva da própria Constituição. Já vimos que a lei básica fala em tributos, genericamente. Nos artigos 15, 19 e 29, atribui à União, aos Estados e aos Municípios, respectivamente, determinados impostos privativos de cada uma dessas entidades. E no artigo 30 dispõe que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar contribuições de melhoria e taxas. É, portanto, a própria Constituição que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Cabe-nos, pois, examinar cada uma dessas três espécies.

8. Poderíamos fazer uma extensa enumeração de definições de impôsto. Não haveria nisso grande utilidade. Basta dizer que o conceito de impôsto foi elaborado primeiro pela Ciência das Finanças que partiu da relação existente entre as necessidades públicas satisfeitas e o modo de obter os meios necessários para cobri-las.

O impôsto era definido, de modo geral, como o tributo cujo produto se destinava à cobertura do custo dos serviços gerais não divisíveis. Graziani, cujas *Istituzioni di Scienza delle Finanze* foram publicadas em 1897, em sua primeira edição, dizia que o impôsto é uma quota de riqueza paga pelas economias privadas aos consórcios políticos em vista da consecução geral dos fins coletivos. O impôsto é uma fração de bens materiais dedicada à satisfação indistinta das necessidades comuns aos membros do grupo. Wagner, em seu conhecido *Tratado* (trad. francesa, 1909, vol. 2, págs. 109-110) define o impôsto sob o ângulo financeiro e sob o aspecto político. Do ponto de vista financeiro, diz êle, impostos são as contribuições obrigatórias reclamadas dos particulares para cobrir as despesas públicas gerais, pagas como contrapartida e compensação de despesas gerais do conjunto das prestações públicas do Estado. Jèze, por seu turno, definia o impôsto como uma prestação pecuniária, requisitada dos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, para cobertura dos encargos públicos. Um autor atual, Maurice Duverger (*Institutions Financières*, Presses Universitaires, 3.<sup>a</sup> edição, 1960, pág. 93) aceita a definição de Jèze, propondo pequenas alterações.

Em direito tributário, a tônica das definições alterou-se, passando-se a dar maior ênfase ao aspecto formal. No entanto, podem ser notadas

duas orientações, sem falar nos autores que, embora versando o direito tributário não se libertaram da orientação imprimida pela Ciência das Finanças.

9. A orientação formalística, como assinala Fonrouge (*Derecho Financiero*, vol. I, pág. 261), omite qualquer referência ao propósito de obter receitas ou à cobertura das despesas gerais do Estado, mesmo porque o impôsto pode ter finalidades preponderantes ou exclusivamente extrafiscais. Essa orientação foi adotada, primeiramente, por um administrativista alemão, Otto Mayer, cuja obra é muito conhecida entre nós, através de tradução francesa (*Le Droit Administratif Allemand*, 1904). Esse autor define: o impôsto é um pagamento em dinheiro que o poder financeiro impõe ao contribuinte em virtude de uma regra constante. Do mesmo teor é a definição da Ordenança Fiscal Alemã (impostos são prestações em dinheiro, instantâneas ou periódicas, que não representam a retribuição de um serviço especial prestado por uma entidade pública e que são exigidos para obter receita, de todos aquêles a cujo respeito se verifique o pressuposto de fato ao qual a lei vincula o dever da prestação), que, no entanto, ainda se refere à obtenção da receita.

O Código Fiscal do México eliminou essa referência, dizendo que impostos são as prestações em dinheiro ou em espécie, que o Estado fixa unilateralmente e com caráter obrigatório para todos os indivíduos cuja situação coincida com a que a lei assinala como fato gerador do crédito fiscal.

Do outro lado, estão as definições que se atêm ao aspecto substancial, embora o façam por motivos diversos dos que inspiravam os autores da Ciência das Finanças. Como exemplo, citamos Vanoni que afirma combater a escola de Otto Mayer porque esta considera tão-sòmente o elemento formal do tributo, descurando o seu elemento substancial; o mesmo autor acrescenta que “entre tributo e atividade do Estado, visando a prestação de serviços públicos, existe uma relação de meios para fins, que não é indiferente ao direito, e que deve ser levada em consideração na definição jurídica do tributo” (“Natura e interpretazione delle leggi tributarie”, in *Opere Giuridiche*, Ed. Giuffrè, Milão, 1961, pág. 109, ou na tradução portuguesa de Rubens Gomes de Sousa, Ed. Financeiras, s/data, pág. 126). A crítica de Vanoni liga-se ao seu conceito de causa da obrigação tributária, que é o formulado por Griziotti. No entanto, mesmo autores anticausalistas, definem o impôsto tendo em vista ora o fato de ser cobrado para obter uma receita, como faz Giannini (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, 1956, pág. 70), ora o fato de o produto da arrecadação do impôsto destinar-se a cobrir as despesas feitas com a satisfação de necessidades gerais e indivisíveis, como faz Rubens Gomes de Sousa aceitando, no plano doutrinário, a definição contida no artigo 1.º, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 2.416, de 17/7/1940 (Impôsto é o tributo destinado a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública).

Parece-nos que a melhor posição é a de definir o impôsto sob um aspecto formal, sem levar em conta o destino da arrecadação. Com efeito, se, como quer Vanoni, o conceito de impôsto deve referir a relação dos meios arrecadados com os fins do Estado, devemos concluir que, em cada caso, é possível discutir a validade do impôsto, através da discussão da validade das próprias atividades do Estado. Ora, num Estado democrático há, normalmente, divergência entre os cidadãos a respeito da validade desta ou daquela atividade, de tal forma que as atividades estatais passariam a ser determinadas não pelos órgãos políticos, mas pelos órgãos judiciários. Se se admitisse, previamente, a validade de tôdas as atividades do Estado, tornar-se-ia inútil incluir na definição de impôsto as finalidades a que êste se destina, porque tôdas as receitas destinar-se-iam à cobertura de atividades julgadas válidas *a priori*. De resto, como diz Giannini, a justificação do impôsto é elemento extrajurídico da imposição, concernente à política fiscal e não ao direito tributário. Também não nos parece correto dizer, como Giannini, que o impôsto é a prestação pecuniária que o Estado tem o direito de exigir em virtude do seu poder de império, nos casos, na medida e nos modos estabelecidos pela lei, com o fim de conseguir uma entrada. O próprio Giannini não desconhece os fins extrafiscais de muitos impostos; assim, falar no objetivo de conseguir uma receita pode servir para distinguir alguns impostos das penas pecuniárias, mas não serve para distinguir todos os impostos dessas penas. Quando o Estado cria um impôsto com objetivos extrafiscais, êle recebe entradas apesar dos fins que tinha em vista.

Mais incorreto ainda, parece-nos dizer que impôsto é o tributo que se destina a cobrir as despesas feitas com a satisfação de necessidades gerais e indivisíveis. Como diz Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*, Ed. Macri, 1938, pág. 551, nota 2), êsse elemento distintivo é ou insuficiente ou inexato. Insuficiente se quer indicar a destinação normal que o Estado deve dar às somas arrecadadas a título de impôsto, porque tal destino é irrelevante do ponto de vista jurídico; inexato se quer indicar uma relação de troca entre contribuinte e Estado, relação absolutamente inexistente na moderna concepção do direito público. Pode-se acrescentar outro fator de inexatidão: muitas vêzes, por motivos de ordem política, o Estado satisfaz gratuitamente necessidades específicas e divisíveis, cujo custo é coberto com o produto da arrecadação dos impostos. Ainda mais: como veremos adiante, as taxas podem ser superiores ao custo do serviço a que se referem. O excesso, pode ser empregado na cobertura das atividades gerais do Estado, do que decorre que o uso do produto da arrecadação não caracteriza o impôsto. A crítica aqui feita ao conceito adotado pelo Decreto-Lei n.º 2.416 aplica-se à definição do artigo 17 do Projeto de Código Tributário Nacional. Isto pôsto, podemos definir o impôsto como o fêz Fonrouge (*Derecho Financiero*, pág. 261) com alterações sugeridas pela definição de Otto Mayer e pelas observações que fizemos a propósito da natureza da atividade que o Estado desenvolve ao arrecadar tributos. *Impostos são as*

*prestações, em dinheiro ou em espécie, exigidas pelo Estado em virtude do seu poder de império, e através de atividade totalmente vinculada, daqueles que se achem nas situações consideradas como fatos tributáveis por norma legal constante.*

10. Examinados os impostos, devemos passar às taxas, campo onde as dificuldades não são menores. Em excelente monografia sobre o assunto, Gabriel Giampietro Borrás (*Las Tasas en la Hacienda Publica*, Montevideú, 1959) aponta como dificuldades do estudo das taxas a exigüidade de material bibliográfico, que êle melhor delimitaria se falasse na exigüidade de monografias, a terminologia imprecisa e deficiente, a diversidade das legislações com referência às taxas e a evolução histórica das taxas e dos impostos.

As taxas foram, de início, confundidas com os impostos e entendidas ora como impostos indiretos (Malchus, Hoffman, Esquirou de Partieu, Leroy Beaulieu), ora como impostos especiais (Prittwitz, Biesarck). Parece que o primeiro a distinguir as taxas dos impostos foi o alemão Rau, se bem que Seligman (*Essais sur l'impôt*, trad. francesa, 1914, pág. 136) confira a primazia ao cameralista Justi e até mesmo a Adam Smith. De então para cá, apesar de poucas monografias, houve intensa discussão e abundante bibliografia, quer de autores de Ciência das Finanças, quer, mais recentemente, de autores de Direito Tributário.

Como a Ciência das Finanças exerceu e ainda exerce forte influência no Direito Tributário, será interessante um breve exame das diversas concepções de taxa, existentes na Ciência das Finanças. Basicamente, como assinala Giampietro Borrás, há três concepções de taxa. A primeira é a que entende a taxa como relação de troca entre Estado e o contribuinte; a troca é o suporte econômico-financeiro da taxa. Dentro dessa concepção, há os que admitem *implicitamente* o fenômeno da troca como fundamento da taxa, os que reconhecem o fenômeno da troca, *expressamente*, mas generalizado a todo o fenômeno financeiro, inclusive a taxa, e os que reconhecem expressamente o fenômeno da troca, mas circunscrito à taxa. A segunda concepção básica é a que vê a taxa como fenômeno de consumo; quer o fato financeiro em geral, quer a taxa, ostentam natureza econômica cuja essência reside no consumo. Um autor representativo dessa concepção, De Francisci Gerbino, sustenta que o Estado retira certa parcela subtraída ao consumo dos particulares, empregando-a no consumo público, isto é, na satisfação de necessidades coletivas. Assim, a taxa não se distingue dos demais tributos, pelo que De Francisci Gerbino foi obrigado a diferenciá-la dos demais tributos por outras características, que não é o momento de examinar.

A última das concepções básicas é a que vê na taxa um fenômeno de repartição do custo dos serviços divisíveis do Estado, regulado por fins político-sociais. Essas concepções básicas vêm acompanhadas

de notas características secundárias, que aderem à noção fundamental. Tais características não se encontram, tôdas, aderidas a cada uma das concepções básicas. Pelo contrário, cada autor perfilha uma ou algumas delas. Vamos examiná-las, rapidamente. A primeira nota secundária é a de que os serviços que dão lugar à taxa satisfazem ao mesmo tempo, um interesse público, geral, coletivo, e a um interesse privado, especial, particular. Mas o impôsto e a contribuição de melhoria também atendem a interesses públicos; a contribuição de melhoria diz respeito a obras que atendem a interesse dos particulares. A nota secundária aqui examinada não serve, pois, para caracterizar as taxas. Foi dito, ainda, que as taxas correspondem a serviços que, por sua natureza, são essenciais ao Estado; ora, a noção de serviço essencial varia tanto no tempo e no espaço que não é possível admiti-la como caracterizadora das taxas. Outro elemento largamente usado como essencial às taxas, foi e ainda é, o montante despendido pelo contribuinte. Desde que se admite ser a taxa uma contraprestação, é preciso examinar qual a medida dessa contraprestação. A taxa deve cobrir o custo do serviço? E se fôr superior, deixa de ser taxa ou passa a ser, ao mesmo tempo, taxa e impôsto? Essas perguntas deram origem a largos debates. Hoje, admite-se que o montante da taxa é elemento irrelevante para sua caracterização. Basta atentar para o seguinte fato: muitas vêzes, o Estado faz depender a prática de certos atos ou o exercício de certas atividades do pagamento de taxas que, de propósito, são fixadas em níveis altíssimos, exatamente com a finalidade extrafiscal de dificultar a prática dos atos ou o exercício das atividades. Uma quarta nota secundária é aquela segundo a qual a taxa é devida por serviços que o Estado presta e que trazem vantagens especiais, mensuráveis aos contribuintes.

Há, porém, taxas que não correspondem a vantagem alguma do contribuinte. Gerloff (*Tratado de Finanzas*, sob a direção de W. Gerloff e F. Newmark, trad. castelhana, Ed. El Ateneo, 1961, vol. II, página 172) cita o caso do proscrito de Frankfort, que havia sido desterrado da cidade e que teve que pagar uma taxa de um florim, correspondendo metade ao alcaide que havia ordenado o destêrro e metade ao juiz que o havia feito cumprir. E o mesmo autor, citando Bucher, acrescenta que nem mesmo a idéia que o condenado à morte devia pagar ao verdugo, nada tinha de assombroso na Idade Média. Giannini (*I concetti fondamentali*, cit., pág. 99) lembra que, muitas vêzes, a vantagem é só aparente, tendo sua base numa situação artificial: o Estado impõe um limite à atividade dos particulares e depois estabelece que êstes, para obter o benefício da remoção do entrave, devem pagar uma taxa. O último dos característicos secundários que devemos examinar é o da voluntariedade ou coatividade da taxa.

De modo geral, os financistas afirmam que a taxa é voluntária e os juristas que é coativa. É claro que essa divisão é genérica e sim-

plificativa, porque, por exemplo, Berliri (*Principi di Diritto Tributario*, vol. I) sustenta que a taxa é uma prestação que constitui condição necessária para obter uma determinada vantagem. A coatividade pode ser entendida em dois sentidos: o de que a utilização do serviço é coativa e o de que o pagamento da taxa é coativo, desde que prestado o serviço. No primeiro sentido, pode-se afirmar que a taxa pode ser voluntária, como pode ser coativa, como no caso da taxa d'água de São Paulo (não confundi-la com a taxa de consumo d'água).

11. Sob o ponto de vista jurídico, podemos distinguir a concepção causalista mista de Pugliese (*Le Tasse nella Scienza e nel Diritto Positivo Italiano*, 1930, pág. 47), na qual os elementos financeiros entram ao lado dos jurídicos. Pugliese define a taxa como um tributo, uma prestação obrigatória paga ao Estado por quem goza, de maneira particular, dos serviços jurídico-administrativos cuja gestão é inerente à soberania do Estado. Dino Jarach, com sua concepção causalista, define taxa como “o tributo pago como contraprestação de um serviço prestado pelo Estado ao contribuinte (*Concetto giuridico di tassa e natura del corrispettivo nel servizio comunale di trasporto delle immondizie*, citado por Gabriel Giampietro Borrás, *Las Tasas en la Hacienda Publica*, pág. 221).

A concepção jurídico-formalista da taxa é representada por Achille Donato Giannini (*I Concetti Fondamentali*, pág. 98) que define êsse tributo como “a prestação devida a um ente público, com base em norma de lei, e na medida por esta fixada, pela realização de uma atividade do mesmo ente, respeitante, de forma específica, ao obrigado.”

12. Do mesmo modo que em relação ao impôsto, parece-nos que o conceito a adotar é o jurídico-formalista de Giannini, alterando a definição dada por êsse autor, para melhor especificar que a taxa diz respeito não só a serviços prestados como também a serviços postos à disposição do contribuinte.

O Projeto de Código Tributário Nacional, em seu artigo 47, define: são taxas os tributos destinados a remunerar serviços públicos específicos prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, cobrados exclusivamente das pessoas que se utilizem ou beneficiem, efetiva ou potencialmente, do serviço que constitua o fundamento da sua instituição. Essa definição tem um cunho jurídico-formalista, podendo lhe serem opostas duas objeções: as taxas não são remuneratórias. Remunerar implica na idéia de compensar e, como vimos, a quantia paga é irrelevante para caracterizar êsse tributo (cfr. Fritz Neumark, *Problemas Económicos Financieros del Estado Intervencionista* (Ed. Derecho Financiero, Madri, 1964, pág. 400).

A taxa é paga em razão de um serviço prestado ou pôsto à disposição do contribuinte, mas não para remunerar êsses serviços. Por outro lado, a idéia de benefício não é da essência da taxa. Assim, mantida a concepção jurídico-formalista, e utilizados os elementos das definições de Giannini e do Projeto de Código Tributário Nacional, pro-

pomos a seguinte definição: *taxa é a prestação pecuniária instituída por lei arrecadada pelo Poder Público através de atividade totalmente vinculada e devida em razão de serviço específico prestado, efetiva ou potencialmente, à pessoa obrigada ao pagamento.*

13. Conceituados que foram taxa e impôsto, não é difícil apontar a diferença entre uma e outra espécie do gênero tributo. Podemos deixar de parte tôdas as diferenças derivadas de elementos não jurídicos e dizer, com Giannini (*I concetti fondamentali*, pág. 103), que a distinção essencial entre impôsto e taxa reside na natureza do fato gerador de cada um desses tributos.

O impôsto liga-se a um pressuposto qualquer que o legislador entende ser manifestação de capacidade contributiva, e que diz respeito à esfera de atividade do particular, ao passo que o pressuposto da taxa é sempre a prestação de um serviço, efetiva ou potencialmente, pelo poder público ao particular.

É agora tempo de fazermos referência à definição de taxa contida no § 2.º do artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 2.416, de 17/7/1940: “taxa é o tributo exigido como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda a contribuição destinada ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas”. Essa definição tem dado margem a alguma controvérsia, mormente sua segunda parte que tem levado a confundir taxa com impôsto com destinação determinada, isto é, com impôsto cuja arrecadação esteja vinculada a determinada despesa. Dêsse modo, e aceita essa confusão, a taxa poderia também ser exigida daqueles que não se acham em relação direta, efetiva ou potencial, com o serviço cuja prestação constitui o pressuposto de fato do tributo.

O Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, entendeu ser taxa o tributo que tem como pressuposto a prestação de um serviço e que só pode ser exigido dos beneficiários desse serviço (*Arquivo Judiciário* 118/158, 119/43, 119/395; *Revista Forense* 96/637). Noutro acórdão (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 30, págs. 195 e segs.), o S.T.F. alargou êsse conceito, admitindo que a taxa fôsse cobrada daqueles que auferissem utilidade potencial de qualquer serviço público, por tê-lo à disposição, podendo utilizá-lo a qualquer tempo. Mais recentemente, o S.T.F. julgou o Recurso Extraordinário n.º 27.960 (*Revista Trimestral de Jurisprudência* 3/531), em que a taxa foi assimilada ao impôsto com destinação específica, por efeito de interpretação da definição legal a que nos referimos. Depois, o S.T.F. voltou à orientação anterior, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 41.169 (*Diário da Justiça* de 29/10/62, Apenso, pág. 593) e o Recurso de Mandado de Segurança n.º 8.533 (*Diário da Justiça* de 15/10/62, Apenso, pág. 520), embora, neste último caso, com o voto vencido do Ministro Vítor Nunes Leal que, mesmo assim, reconhece a necessidade de uma relação de fato entre o serviço e o contribuinte para caracterizar a taxa.

14. Das três espécies de tributo falta examinar a contribuição de melhoria que é o tributo exigido quando se verifica a valorização de imóveis, provocada por obras públicas, e que não pode exceder o montante da valorização nem o custo da obra. Essa noção deriva do artigo 30 da Constituição federal.