

A utilização de serviços públicos gerais como causa jurídica da cobrança de taxas?

RONALD MAGALHÃES DE SOUSA

Professor Assistente de Direito Financeiro
da Faculdade de Direito da U.F.M.G.

1. *Escoço histórico-evolutivo da taxa no Direito Brasileiro.* As Constituições republicanas brasileiras sempre procuraram disciplinar expressamente as fontes de receita tributária das unidades políticas da Federação.

A Carta Magna de 24 de fevereiro de 1891 repartia entre a União e as Províncias, então transformadas em Estados-membros, a competência para a decretação de diversos impostos e taxas, então nominadas, permitindo, ainda, às duas esferas de governo, cumulativamente ou não, a criação de “outras quaisquer fontes de receita”, desde que respeitadas obviamente as imposições fiscais privativas e as proibições constitucionais. As “taxas” — de “selo”, quanto aos atos emanados dos respectivos governos e negócios da economia de cada qual, e de “correios e telégrafos” — já pertenciam à denominada competência comum.

A Constituição Federal de 1934 apenas previu, ao lado dos impostos privativos nela enumerados e dos da competência concorrente, a cobrança de “taxas de serviços”. Consagrou, assim, a rígida divisão bipartida das exações fiscais: os tributos somente seriam impostos e taxas, quaisquer que fossem as imposições tributárias. Ajustavam-se, pois, naquela época, as bases jurídicas do sistema tributário do Brasil aos velhos

ensinamentos doutrinários sobre a tradicional distinção entre essas duas espécies tributárias.

A Carta editada em 1937 não fugiu ao estabelecido na Constituição que lhe antecederia, repetindo a importante dicotomia fiscal, conforme se pode verificar de seus termos.

Já a Constituição de 1946, conquanto não deixasse de disciplinar rigidamente a discriminação das rendas públicas, ofereceu, porém, às unidades políticas larga margem à atuação dentro da competência cumulativa: a) impostos do campo residual; b) contribuição de melhoria; c) taxas; d) "quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços".

Esse foi o tratamento dispensado à "taxa" nos Estatutos Fundamentais da República, até o advento da famosa Emenda Constitucional nº 18. Mas, a par disso, a construção legislativa complementar ou supletiva às Constituições nem sempre obedecia aos ditames doutrinários em que estas se inspiraram, por falta, talvez, de uma definição expressa e limitativa inserta no texto maior.

Quando em 1939 surgiu a primeira conceituação legal de taxa, através do Decreto-lei nº 1.804, de 24 de novembro, repetida pelo Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940, essa definição já veio apenas como fórmula ou meio legal para legitimar fatos consumados. Os poderes tributantes no Brasil, a despeito da boa doutrina, há muito erigiam como fatos geradores de taxas situações inteiramente independentes de atividades estatais relativas ao contribuinte, caracterizando-as tão-só pelo destino de sua arrecadação, consoante previsto na parte final do § 1º do artigo 1º, do mencionado Decreto-lei nº 2.416, dispositivo unanimemente criticado pela doutrina.

O constituinte de 1946, confiante parece na força da construção doutrinária e jurisprudencial, omitiu-se quanto à expressa conceituação do tributo em apreço, nem mesmo relacionando-o a serviço público, como pelo menos o fizeram as Constituições anteriores. Foi necessário o transcurso de quase duas décadas para que se firmasse, via Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência limitativa do conceito de taxa estabelecido

no Decreto-lei nº 2.416, já que não havia ainda expresse na Constituição o princípio da não afetação da receita. Enquanto isso, vigorava uma relação infundável de taxas que, do tributo, só possuíam o nome.¹

Essas circunstâncias, entretanto, concorreram para a adoção de critério discriminatório de rendas talvez o mais rígido do mundo, implantado pela Emenda Constitucional nº 18, que admitiu a existência de apenas três espécies de tributos (impostos enumerados, taxas e contribuições de melhoria), fornecendo explicitamente seus caracteres essenciais, de modo a permitir-se uma exata compreensão de cada qual.

Com a Constituição de 1967 e redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, abrandou-se a rigidez antes adotada, mas não sofreu solução de continuidade o novo tratamento dispensado à taxa. A competência residual ou supletiva, extinta pela Emenda 18, renasceu, sendo deferida apenas à União, que poderá transferir seu exercício às demais unidades políticas, de sorte que, além daquelas três espécies, atualmente já se podem criar outros impostos e "contribuições fiscais".

2. *Contribuições fiscais assemelhadas à taxa.* Como vimos, a evolução jurídica das formas de captação da chamada receita derivada bifurcou inicialmente o tributo em imposto e taxa. Eram as duas formas compulsórias utilizadas para obtenção de recursos, a fim de o Estado realizar os serviços públicos.

O desenvolvimento do Estado moderno provocou, entretanto, a ampliação do campo de atuação estatal. O Estado passou a atuar em áreas antes reservadas aos empreendimentos privados. Por via de conseqüência, ampliou-se o campo das receitas originárias (preços), que chegaram a revestir-se de certas contribuições fiscais, haja vista a denominação de "taxa" dada a tarifas postais e telegráficas até mesmo na Carta de 1937.

1. MORAES, B.R., *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1968.

Do conceito antigo de taxa, destacou-se primeiramente a contribuição de melhoria, que foi reconhecida no Brasil, como figura fiscal autônoma, somente a partir da Constituição de 1946. Diferencia-se da taxa por ser cobrada apenas de proprietários de imóveis valorizados por obras públicas realizadas nas vizinhanças.

Outras contribuições fiscais assemelhadas surgiram, tomando características próprias, embora parecessem criadas com base em motivos especiais ou situações mistas, em que, quando faltava a prestação de serviços públicos ao obrigado, permanecia a necessidade da intervenção estatal.

Hoje, o § 2º, inciso I, do artigo 21, da Constituição Federal, permite à União instituir contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. Para os Estados e Municípios, tais contribuições devem revestir-se do caráter exclusivo de "taxa" ou de "preço público", a fim de se legitimarem.

As noções de taxa e preço público coincidem-se só na medida em que aquela pode configurar remuneração de utilidade ou serviço fornecido por entidade estatal. Mas o preço nunca decorrerá do poder de império do Estado, fato sempre constante na cobrança de taxa.

3. *Definição constitucional e normas gerais em vigor.* Pelo artigo 18 da Constituição vigente (redação da Emenda nº 1), as taxas poderão ser instituídas por qualquer das três esferas governamentais, desde que "arrecadadas em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição".

Já o § 2º desse mesmo artigo proíbe tomar-se como base de cálculo de taxas a que tenha servido para a incidência dos impostos.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, intitulada pelo Ato Complementar nº 36, — Código Tributário

Nacional — diploma que presidiu e orientou a implantação da reforma tributária no país — vem completar a conceituação constitucional, definindo o que seja poder de polícia, dizendo em que condições os serviços públicos são utilizados *efetiva* ou *potencialmente* pelo contribuinte e explicando quando esses serviços se consideram *específicos* e *divisíveis*.

4. *Concepção bipartida do fato gerador da taxa.* A Emenda Constitucional nº 18 foi que ampliou o conceito de taxa para acrescentar-lhe também como causa jurídica o “exercício do poder de polícia”. Poderíamos dizer, contudo, que não teria havido propriamente um alargamento de seu campo de incidência, porquanto essa atividade administrativa já vinha servindo de motivo para cobrança do tributo desde 1934, baseado nos dispositivos constitucionais que previam a aplicação de imposto pela União, Estados e Municípios sobre os atos regulados pelo respectivo poder tributante e sobre os negócios ou assuntos de sua economia (Arts. 15, VI; 19, VI; e 29, V, da Carta de 1946).

Vislumbramos, mesmo, os primórdios da incidência de taxa pelo exercício do poder de polícia naquela disposição constitucional da primeira Carta republicana (inciso 2º do art. 7º), que estipulava como da exclusiva atribuição da União decretar “direitos de entrada, saída e estadia de navios” nos portos brasileiros. A Constituição de 1934 passou a denominar de taxa a esses “direitos”.

Arrecadar “taxas” em decorrência do exercício do poder de polícia parece-nos realmente mais técnico do que “imposto”, uma vez que este tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.

Assim, concebeu-se em lei a causa jurídica da taxa sob dois aspectos distintos, mas sempre relacionados com atividade específica da Administração Pública, que oferece ao contribuinte vantagem ou benefício mensurável (prestação de serviço público), ou que regula e fiscaliza, dentro das atribuições conferidas às unidades federadas por lei ou Constituição,

certos aspectos da vida particular ou privada das pessoas ou grupo de pessoas, sujeitando-as, por isso, ao pagamento do tributo.

5. *Poder de Polícia*. O poder de polícia está definido no artigo 78 do Código Tributário Nacional, com a redação um pouco ampliada pelo Ato Complementar nº 31, e significa a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou 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 e coletivos”. Não se confunde nem se restringe, como se nota, à administração policial ou serviço de polícia propriamente dito, embora este possa ser, em dado momento, uma de suas manifestações, pois pode configurar atividade administrativa que limita ou disciplina liberdade individual.

É o poder de polícia, antes de tudo, faculdade deferida ao Poder Público para regular e fiscalizar a vida privada ou econômica dos cidadãos, nos casos em que tal seja permitido ou determinado em lei competente, pelos motivos de interesse público enumerados na parte final do mencionado artigo 78. Mas só a exteriorização ou “exercício regular” dessa faculdade regulatória ou fiscalizadora é que pode constituir um dos fatos geradores da taxa.

Segundo ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO, anterior à própria conceituação legal vigente, “cobram-se taxas quando alguém se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos”.²

2. BALEEIRO, A., *Uma Introdução à Ciências das Finanças*. Rio de Janeiro, Editora Revista Forense, 1955. Vol. I, págs. 306/307.

A fundamentação doutrinária da instituição de taxa em razão do exercício do poder de polícia estaria justamente na parte final da antiga definição do Mestre: "... quando alguém provoca..., por ato seu, despesa especial dos cofres públicos", poderá sujeitar-se ao pagamento do tributo, visto que motivos de interesse público decorrente da ordem jurídica e política em vigor ditaram a necessidade de intervenção estatal para o controle da atuação dos indivíduos em certas áreas de atividade, ainda que do setor privado.

6. *Utilização efetiva ou potencial de serviço público colocado à disposição do contribuinte.* O segundo aspecto do fato gerador do tributo em apreço, ou seja, a "utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível posto à disposição do contribuinte" e a delimitação da área de competência das Unidades Federativas para aplicar taxas representam um dos objetivos principais de nosso trabalho.

Se o Estado mantém em funcionamento serviço público específico e divisível, poderá cobrar taxa de quem dele se utiliza efetivamente ou ainda daquele a quem fica colocado à disposição esse tipo de serviço. Ao contrário do preço público, na taxa, não há necessidade de efetiva utilização, por parte de cada usuário, de serviço destacável em unidades autônomas e utilizável individualmente. Basta que o serviço público exercido nessas condições seja de utilização compulsória, para caracterizar a espécie tributária.

7. *Serviços da competência geral do poder tributante.* O modo de encarar o serviço público específico e divisível como sendo o oposto de serviço público geral e, a nosso ver, a equívoca noção de que os custos dos mencionados serviços públicos *gerais* só podiam ser atendidos com o produto de "impostos" levaram certa jurisprudência ao exagero de condenar legítimas taxas, que não padeciam do defeito da definição prevista no Decreto-lei nº 2.416, de 1940. Foram exemplos as decisões de que resultaram as súmulas de jurisprudência predominante do S.T.F. de ns. 138 e 274, esta última revogada pelo enunciado nº 549.

Outro fundamento que teria causado esta “capitis diminutio” do poder tributário consistiria no fato de que o serviço público deveria ser prestado exclusivamente aos contribuintes dos quais a taxa fosse efetivamente cobrada, sob pena de, assim não sendo, considerar-se tal serviço de competência geral, não susceptível de provocar a exigência de tributo a título de taxa, o que fez confundir seu conceito com o de preço público.

Todavia, inexiste lei que classifique textualmente o serviço público em especial ou específico e divisível, de um lado, e *geral*, de outro. Encontramos, sim, apenas a definição legal e os elementos caracterizadores desta primeira categoria, para os fins exclusivos da determinação do fato gerador dessa espécie tributária: os serviços públicos consideram-se *específicos*, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas, e *divisíveis*, quando susceptíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Só a doutrina é que nos fornece o conceito de serviços *gerais* do Estado, que seriam aqueles destinados a satisfazer às necessidades públicas ou coletivas, que “nunca se apresentam como soma aritmética das necessidades individuais”. São “uma soma algébrica de quantidade positiva e negativa, isto é, da necessidade positiva que sentem alguns para que certo serviço seja produzido e da necessidade negativa de outros para que tais serviços não sejam produzidos”.³

“O Estado na sua missão de atender ao bem comum já presta serviços gerais à coletividade, cujos gastos são cobertos *sobretudo* pela receita dos impostos”.⁴

Isto não significa, porém, que tais gastos ou necessidades não possam ser atendidos ou satisfeitos, pelo menos em parte, por taxas, desde que benefício mensurável seja propiciado me-

3. DEODATO, A., *Manual de Ciências das Finanças*. São Paulo, Edição Saraiva, 12ª Edição, 1971, pág. 2.

4. NOGUEIRA, R.B., *Direito Financeiro*. São Paulo, Bushatsky, Editor, 2ª edição, 1969, pág. 127.

diante atividade administrativa em efetivo funcionamento, destacável em *unidade autônoma* e susceptível de *utilização individual* por pessoas que necessitem, em maior grau de intensidade, da vantagem oferecida, devido à natureza de suas atividades ou situação econômica, visto que a jurisprudência do Supremo (súmula 549) evoluiu no sentido de que seria irrelevante a exigibilidade da taxa de todos aqueles que se beneficiam da atividade especial desenvolvida pelo Estado. Importante será que se estabeleça *relativa* equivalência entre o valor pago individualmente pelo contribuinte e o grau de expectativa ou possibilidade de utilização do serviço colocado compulsoriamente à sua disposição.

Em um dos julgamentos do S.T.F. que reabilitaram a Taxa de Bombeiros do Estado de Pernambuco (Recurso em M.S. nº 16.163), revogando a súmula nº 274, disse o Ministro Hermes Lima:

“Não se faz necessário, a meu ver, que o contribuinte esteja utilizando efetivamente, concretamente, o serviço contra o fogo, no momento de pagar a taxa. O serviço contra o fogo é de atribuição do Estado, é público, específico, divisível e está posto à disposição do contribuinte.

“Assim, parece-me que corresponde à noção de taxa e não à noção de imposto.

“Seria ainda de acentuar que o serviço contra fogo interessa capitalmente a todos os moradores de uma cidade. Todos podem vir a precisar dele; está à disposição de toda a comunidade, para a segurança dos bens e da propriedade. Sempre considere a taxa constitucional, e mantenho o meu voto nesse sentido.”⁵

De fato, o que constitui o elemento diferenciador do tributo e vai caracterizar a espécie a que pertence é a natureza

5. NORONHA, J. e MARTINS, O., *Referências da Súmula do Supremo Tribunal Federal*. Brasília, Serviço Gráfico do Senado Federal, 1971, pág. 27.

de seu fato gerador, tanto que ficou expressamente estabelecido no artigo 4º do Código Tributário Nacional:

“A natureza jurídica específica do *tributo* é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a *destinação legal do produto da sua arrecadação.*”

Já o artigo 16 da Lei nº 5.172 assim define o imposto:

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Em face dos dispositivos legais transcritos, vê-se que o imposto, no hodierno Direito Tributário *positivo*, não mais possui aquela noção clássica admitida na doutrina, pela qual, ainda pouco antes do advento da reforma tributária, o conceituava Hércules Boucher, em “Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro”:

“Imposto é... A cota-parte do custo de produção dos serviços públicos gerais, que o Estado exige em cada ano coercitivamente dos cidadãos.” (grifos nossos) ⁶

Entretanto, o destino da arrecadação não mais representa a linha distintiva entre os principais tributos do novo sistema. Com efeito, o conceito de imposto se acha desvinculado inteiramente da destinação de seu produto, isto é, do custeio das despesas referentes aos serviços públicos gerais, estando agora tão-somente adstrito a uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, que constitui seu fato gerador, segundo se infere do disposto no artigo 16 citado.

6. BOUCHER, H., *Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Livraria Freitas Bastos, 1964, pág. 69.

8. *Conclusão*. A taxa, por outro lado, vincula-se a uma atividade estatal específica cuja manutenção representa sempre, para os contribuintes, uma vantagem determinada, os quais a pagam, ainda que não tivessem o ensejo de utilizar de modo efetivo o serviço correspondente, que é, porém, permanentemente oferecido, por sua própria natureza, em caráter compulsório e com exclusividade pelo Poder Público, quando dele se necessita. A "utilização compulsória" (inciso I, letra "b", do artigo 79, do C.T.N.), no momento em que se faz necessária a prestação do serviço público posto à disposição do contribuinte, é que constitui requisito essencial para a criação e cobrança da taxa com base jurídica na situação que serve de título ao presente trabalho.

Conclui-se, de tudo isso, que, conforme o aspecto em que se apresentam e as condições em que são prestados, podem os serviços públicos gerais servir-se de causa jurídica à instituição de taxas, desde que respeitada a proibição constante do parágrafo único do artigo 77 e atendidos os requisitos previstos no artigo 79, do Código Tributário Nacional.

A atividade estatal constituir-se-á, assim, num dos elementos do fato gerador, se for destacável "em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas", e, ao mesmo tempo, se for susceptível de beneficiar individualmente pessoa que, por lei, deva pagar a taxa.

Não importa que os serviços públicos sejam os denominados "gerais", isto é, aqueles que se destinam a atender necessidades públicas ou coletivas. O que interessa são as condições e a forma de sua prestação ao usuário, que deve obter uma vantagem direta e individualizável para que possa ser erigido à categoria jurídica de "contribuinte". Desse modo, serviços como o de saúde, justiça e segurança pública, desde que prestados de modo específico e divisível, ou, desde que, sendo de utilização compulsória, estejam colocados, daquela forma, à disposição de uma pessoa mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento, serão, então, susceptíveis de figurar como motivo político e jurídico para a criação de taxas.