

A TAXA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

O conceito de taxa tem sofrido variações em nosso sistema tributário, variações essas que vêm tendendo a alargar o conteúdo desse tributo.

No princípio do século, foi defendida a tese de que a palavra taxa só deveria ser aplicada naqueles casos em que a prestação, além de constituir retribuição de um serviço, fôsse facultativa, isto é, só pudesse ser exigida quando o cidadão espontaneamente solicitasse a prestação do serviço (VIVEIROS DE CASTRO, Tratado dos Impostos, 1910, pág. 123; VEIGA FILHO, Manual da Ciência das Finanças, 1906, págs. 94, nota 1, e 189).

No entanto, a nossa jurisprudência nunca acolheu êsse ponto de vista, sendo a taxa de consumo de água cobrada desde o princípio do século com caráter obrigatório.

Firmou-se o entendimento no sentido de considerar que bastava que o serviço fôsse divisível e prestado individualmente para que se caracterizasse a existência de uma taxa.

Da permissão da obrigatoriedade de pagamento nas taxas, foi-se levado a concluir que não só o serviço prestado era tributável: também o serviço pôsto à disposição do cidadão, ainda que não utilizado, podia gerar a obrigação de pagamento de uma taxa.

Durante algum tempo foi aceito pacificamente êsse entendimento.

No entanto, paralelamente, vinha se desenvolvendo uma tendência nos Fiscos, a começar pelo federal, no sentido de estender o conceito de taxa aos tributos com destinação especial à manutenção de determinados serviços.

Viveiros de Castro já salienta essa tendência ao criticar o fato de se chamar taxa o percentual até 2%, ouro, cobrado sobre o valor das mercadorias importadas, com a finalidade de executar obras nos portos. (Ob. cit., pág. 124).

Observa o citado autor que a nossa legislação emprega "impròpriamente a palavra — taxa — sempre que há correlação en-

tre o pagamento e a prestação de um determinado serviço.” (mesma página).

Como resultado dessa tendência, o Dec.-Lei n. 1.804, de 24-11-39, aprovando as Resoluções votadas na 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, adotou o seguinte conceito de taxa:

“são os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos.”

(Parte Segunda, n. XIX).

Com pequenas modificações de redação, essa definição foi reproduzida na Codificação das Normas Financeiras, elaborada na 2ª Conferência dos mesmos técnicos e aprovada pelo Decreto Lei n. 2.416, de 17-7-1940.

A jurisprudência apoiou por várias vezes êsse entendimento (Pleno do Supremo Tribunal no R.E. 27.960, in D. J. de 24-2-58, pág. 833; 2ª Turma do mesmo Tribunal no R.E. 23.047, in D. J. de 22-12-58, pág. 4347 e 1ª Turma do mesmo Tribunal no R.E. 34.045, in D. J. de 5-10-59, pág. 3410).

No entanto, na doutrina, foi grande o combate a êsse alargamento do conceito de taxa, que desnaturava a essência dêsse tributo.

De fato, implicava essa tese em confundir o motivo da tributação com a causa jurídica, o *ser* do ingresso público.

O motivo é causa metajurídica.

A êsse respeito tivemos oportunidade de dizer em outra ocasião:

“E, também, como no direito privado, mesmo que a causa metajurídica venha expressa na lei tributária, ela só pode ter conseqüências jurídicas se não contrariar a essência do tributo nela regulado.

Não é tôda declaração do legislador, constante da lei, que pode alterar a relação jurídico-tributária no seu aspecto fundamental.

De fato, se um tributo se destina a um determinado fim, expressamente declarado na lei, isso não o transforma em um tributo diverso, não altera a causa jurídica da tributação.

A finalidade do tributo, os motivos que levaram o legislador a instituí-lo, ainda que declarados, não alteram nem validam por si sós a relação jurídico-fiscal.

É a lição de Fleiner:

“Il ne faut pas non plus tenir compte dans la notion d'impôt du motif de politique financière qui l'a fait établir”.

A causa do impôsto prevalece, pois, contra os motivos do legislador. (O problema da causa no direito tributário, Rev. For., vol. 171, pág. 15).

O entendimento sôbre a matéria ainda não estava pacificado quando foi promulgada a Emenda 18 à Constituição de 1946, a qual, em seu artigo 18, conceituou as taxas, excluindo de seu âmbito os tributos com finalidade especial.

No entanto, ao mesmo tempo, alargou-o, incluindo no conceito de taxa os ingressos cobrados “em função do exercício regular do poder de polícia”, disposição essa reafirmada no inciso II do art. 19 da Constituição de 1967.

Antes de examinar a justeza de inclusão dos ingressos exigidos por ocasião do poder de polícia (taxas de licença, de fiscalização etc.) convém, no entanto, examinar se as taxas com destinação especial realmente desapareceram do nosso sistema tributário depois da Emenda n. 18.

Como vimos acima, a definição de taxa, constante desse texto constitucional, excluiu a possibilidade de se considerar um tributo como taxa pelo simples fato de ter uma destinação especial.

Por outro lado, a mesma Emenda dispunha em seu art. 5.º:

“Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda...”

Assim sendo, certos ingressos exigidos pela União, não podendo se enquadrar entre as taxas e não cabendo no âmbito de qualquer impôsto federal, teriam de deixar de ser arrecadados.

Entre êles tínhamos, por exemplo, o impôsto sindical, que se confundia, em muitos casos, com o impôsto sôbre serviços, em outros com um impôsto sôbre o capital.

Ora, o impôsto sôbre serviços era, em regra, municipal e, às vêzes, estadual (art. 15 da citada Emenda), o que eliminava a possibilidade de ser cobrado pela União com outro nome.

Por outro lado, não fôra reservado para a União impôsto sôbre o capital das emprêsas.

A solução, inconstitucional, foi, a título de retificar a Lei 5.172, de 25-10-1966, que se declarava regular o sistema tribu-

tário nacional e estabelecer as normas gerais de direito financeiro (art. 1º), dizer que as disposições da Emenda Constitucional n. 18, que proibiam a criação de novos impostos, que sujeitavam certas operações ou mercadorias a impôsto único e que limitavam o conceito de taxa, não excluía a incidência e exigibilidade de certos ingressos públicos que, em sua maioria, não poderiam ser cobrados face àqueles textos (V. art. 1º do Decreto-lei 27, de 14-11-66).

Convém salientar que essas receitas fiscais não tomaram o nome de taxas, passando a chamar-se contribuição, continuando, no entanto, a ser tributos com destinação especial, sendo que alguns são cobrados do usuário de serviço local, juntamente com a conta do serviço como, por exemplo, no caso da contribuição de previdência cobrada com o fornecimento de água.

É bem verdade que a nova Constituição permite cobrar outros impostos, além dos que lhe são atribuídos privativamente, “desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos na citada Lei Magna” (§ 6º do artigo 19).

Essa permissão, no entanto, não é suficiente para legitimar a maioria das novas “contribuições”, bastando, como ilustração, citar a que é cobrada juntamente com a tarifa de água.

Vemos, pois, que os tributos com destinação especial continuam a existir, embora com outra denominação.

Deixando, porém, de lado essa transmutação de uma parcela do antigo conceito legal de taxa, passemos ao exame do alargamento do conteúdo daquele conceito pela possibilidade da cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia.

Para efeitos tributários, a noção de poder de polícia foi definida, pelo art. 78 do Cód. Trib. Nacional (redação do art. 7º do Ato Complem. 31 de 28-12-66), nos seguintes termos:

“Considera-se poder de polícia 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 ou coletivos.”

Como se vê pela redação desse artigo, a cobrança da taxa, baseada no exercício do poder de polícia, não corresponde a nenhum serviço prestado ao contribuinte.

Quando a Autoridade, no exercício do poder de polícia, concede uma licença ao cidadão para a prática de um ato ou exerce fiscalização sobre suas atividades, o interessado nada recebe em troca, a não ser o reconhecimento de sua liberdade para a prática do citado ato ou o exercício das referidas atividades.

Não se pode considerar isso como uma contraprestação da taxa paga.

Perde assim êsse tributo a sua característica essencial.

Além disso, dará margem, certamente, a abusos futuros, da mesma forma que deram o extinto impôsto sobre atos regulados por lei local e o impôsto de licença, dado que a maioria das atividades locais é fiscalizada pelos poderes municipais.

Nesta altura, cabe indagar: é conveniente a manutenção dêsse tributo no nosso sistema tributário?

À primeira vista parece justificada a sua existência.

De fato, na cobrança do impôsto não há contraprestação, o que existiria na taxa, justificando, portanto, a existência dos dois tributos, com causa jurídica diversa.

No entanto, essa contraprestação é falaz.

Como acabamos de ver, ela, na realidade, não existe em certos casos abrangidos pelo conceito amplo de taxa adotado no nosso sistema tributário.

Além disso, nem se faz necessário que o serviço seja realmente prestado; basta que seja pôsto à disposição do contribuinte.

Mesmo que êste não tenha necessidade dêle ou não possa utilizá-lo por circunstâncias pessoais, ainda assim deve pagá-lo.

Nesse ponto a taxa tem a mesma característica do impôsto: é obrigatória.

Em outro ponto ainda se assemelha ela ao impôsto, mesmo quando haja um serviço específico e divisível prestado diretamente ao contribuinte: é o excesso de valor da taxa em relação ao serviço recebido.

De fato, não há qualquer dispositivo constitucional ou legal exigindo a comutatividade das prestações no caso da taxa.

Também a doutrina e a jurisprudência não consideram êsse elemento como característico da noção de taxa.

Assim sendo, se um serviço vale, na realidade, 100 e é tributado por 200 ou 300, é evidente que o excesso não constitui contraprestação; é, de fato, um impôsto.

Como seria impraticável exigir a comutatividade, pois, para a cobrança de cada débito seria necessário provar todos os custos e tôda a receita referente à taxa, é indubitável que, a continuar-se a cobrar taxas, fica sempre reservado às pessoas jurídicas de direito público cobrar impostos com êsse nome, pelo expediente de aumentar o valor das taxas em relação aos serviços prestados ou postos à disposição.

Aliás é uma contradição do sistema exigir-se, para que se possa cobrar uma taxa, que o serviço a ser prestado seja específico e divisível (art. 19, II, da Constituição Federal), quando não é obrigatório que êle seja prestado, bastando que seja pôsto à disposição do contribuinte.

É mais uma maneira indireta de transformar uma taxa em impôsto.

Com essa possibilidade de serem cobrados impostos com o nome de taxa, poderá ser fraudado o dispositivo constitucional que veda criar impostos em certos casos (art. 20, III, da Constituição).

Se a exigência de ser o serviço divisível não é suficiente, como vimos, para dar especificidade ao conceito de taxa, como relação jurídica bilateral, é ela, por outro lado, prejudicial, na prática, à cobrança de certas taxas.

Vejam, por exemplo, taxas que correspondem realmente a serviços prestados como a de iluminação de logradouros e a sua conservação.

São serviços que beneficiam diretamente os imóveis de um determinado logradouro, que justificam plenamente a cobrança de uma taxa, onde existe, na verdade, uma bilateralidade de prestações.

No entanto, não são serviços divisíveis; são serviços unificados, prestados a um conjunto de contribuintes, em bloco.

Assim, nesse caso, em que há contraprestação, não se pode cobrar taxa, quando se pode cobrá-la em casos em que ela não existe.

Outro ponto do nosso sistema constitucional relativo às taxas é aquêle em que se proíbe que, na sua cobrança, se tome como base de cálculo o que tenha servido para a incidência dos impostos. (§ 2º do art. 19 da C.F.).

Não há qualquer motivo para essa proibição.

Não é a base de cálculo, em geral, que caracteriza o tributo, embora, em certos casos, ela se confunda, na verdade, com o seu fato gerador.

Em todo caso, a regra não precisaria ter a amplitude, a generalidade que tem, dificultando o cálculo de certas taxas.

Assim, por exemplo, algumas taxas, como água, esgôto etc., poderiam perfeitamente ter a mesma base de cálculo do impôsto predial e serem cobradas juntamente com o mesmo, facilitando a mecanização do cálculo e da emissão da dívida.

Não há dúvida que, no caso, os fatos geradores são diversos e que os relativos às taxas estão bem caracterizados, não se podendo confundi-los com o do impôsto.

Caberia a proibição para aquelas hipóteses em que a base de cálculo, na realidade, está intimamente ligada ao fato gerador,

como, por exemplo, no caso dos impostos sôbre a circulação de bens, onde, normalmente, não se pode vislumbrar prestação de serviço.

Dissemos “normalmente” de caso pensado, dado que com a possibilidade de se cobrar taxa pelo exercício do poder de polícia, nada impediria que as pessoas de direito público, ao instituir uma fiscalização sôbre gêneros ou mercadorias, cobrem taxas sôbre o valor destas.

Vemos assim que o próprio alargamento demasiado do conceito de taxa cria novos problemas de tributação.

E mais uma vez se constata que o tributo, a que se conveniou denominar “taxa”, não tem uma unidade intrínseca, apresentando-se cheio de contradições internas e com a realidade fiscal e financeira.

Como medida de simplificação do nosso sistema tributário, seria preferível abolir, como autônoma, essa forma de tributação, podendo os serviços do Estado ser remunerados pelo sistema dos preços públicos, não obrigatórios onde não houvesse solicitação do contribuinte para sua prestação, mas uniformes para todos que quisessem utilizá-los.