

LUÍS CARLOS SCHMIDT DE CARVALHO FILHO

TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA
DO INCONFORMISMO COM A
ORDEM JURÍDICA NACIONAL

7638

BIBLIOTECA OSNI DE MEDEIROS REGIS	
Nº REGISTRO 09604	DATA 10 / 08 / 95
Nº CLASSIFICAÇÃO M-01261	
NOTAÇÃO DO AUTOR CAB/lor	
VOLUME/EXEMPLAR: V. 1	
AQUISIÇÃO	

Florianópolis
Junho / 98

LUÍS CARLOS SCHMIDT DE CARVALHO FILHO

**TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA
DO INCONFORMISMO COM A
ORDEM JURÍDICA NACIONAL**

Monografia apresentada ao Centro de Ciências Jurídicas, para
a conclusão de Curso e obtenção do Grau de Bacharel em
Direito, sob a orientação do Prof. Carlos Araújo Leonetti

Florianópolis
Junho / 98

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Grande Arquiteto do Universo, que rege a mim e todas as coisas.

Agradeço minha Família, sempre presente empurrando-me sempre à frente de cabeça erguida, especialmente meus pais que me ensinaram a maior riqueza que um homem pode conseguir, a incessante busca pelo conhecimento: bem, que não se perde; sem esquecer meus tios desta cidade de Florianópolis, sempre dispostos a ajudar o sobrinho de Blumenau.

Agradeço a todos com quem tive a chance de estagiar durante o período universitário, tendo oportunidade de com cada um aprender algo a mais.

Agradeço aos meus companheiros de República Estudantil, aos colegas e principalmente aos meus irmãos da Ordem DeMolay que têm me acompanhado e norteado meu desenvolvimento como homem de bem.

Agradeço ao grande mestre e orientador Carlos Araújo Leonetti, pelas diretrizes estabelecidas, disposição e compreensão; bem como ao sempre disposto a um aperto de mão, o querido Professor Josel.

Agradeço finalmente, a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para que eu alcançasse o fim do curso de Direito nesses quatro e meio anos como universitário, e com eles compartilho de minha alegria e satisfação pela realização que a futura área de atuação me traz.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1. ORIGEM DA TAXA	09
1.1. Esboço Histórico	09
1.2. A Taxa no Brasil	10
1.3. Evolução da Conceituação Legal	12
1.4. A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro	21
2. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DA TAXA	23
2.1. Taxa e sua Denominação	23
2.2. Conceito Legal	27
2.2.1. Conceito Doutrinário	28
2.3. Definição	28
2.4. Elementos Constitutivos da Taxa	30
2.5. Espécie Tributária	31
2.5.1. Princípios Tributários	32
2.5.1.1. Princípio da Igualdade perante à Lei	33
2.5.1.2. Princípio da Legalidade Tributária	33
2.5.1.3. Princípio da Anterioridade	34
2.5.1.4. Princípio da Uniformidade do Tributo Federal	34
2.5.1.5. Princípio da Vedação de Tributos Interestaduais ou Intermunicipais	35
2.5.1.6. Princípio da Vedação de Tributos Confiscatórios	35
2.5.1.7. Princípio da Vedação de Tributos que cerceiem o Trabalho	35
2.5.1.8. Princípio da Hierarquia da Leis	35
2.6. Classificação	36
2.6.1. Taxas de Polícia	36
2.6.2. Taxas de Serviços	37

2.7.	Taxa e Preço Público	41
2.7.1.	Preços exigidos como Taxas Federais	43
2.7.2.	Preços exigidos como Taxas Estaduais	43
2.7.3.	Taxa e Preço	46
3.	BASE DE CÁLCULO DAS TAXAS	48
3.1.	Determinação Quantitativa	48
3.2.	Base de Cálculo	51
3.3.	Fato Gerador	55
3.4.	Vedações Constitucionais	59
4.	INCONFORMISMO DA TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA COM O ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL	61
4.1.	Da Taxa de Iluminação Pública	61
4.2.	Do Caminho Trilhado pelos Tribunais Pátrios	66
4.3.	Caso Específico “Contribuição” de Blumenau	70
	CONCLUSÃO	78
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	80

INTRODUÇÃO

A taxa é uma espécie do gênero tributo, que caracteriza-se por ser a contraprestação do contribuinte para um serviço específico e divisível prestado ou posto a sua disposição pela Administração Pública, sendo seu valor proporcional a prestação estatal.

Dentre ela, subsume-se uma subespécie, viciada na origem, que é instituída por grande parte dos municípios brasileiros em uma tentativa de ressarcir-se pela prestação de serviço de iluminação pública.

Observa-se na atualidade uma preocupação dos munícipes com relação à cobrança desta taxa, visto a tentativa recente dos governantes municipais em instituir a mesma contraprestação dos serviços de iluminação pública travestida como contribuição espontânea, porém questiona-se a possibilidade de as prefeituras ressarcirem-se de tal prestação sem ferir o ordenamento jurídico.

Além dos aspectos jurídicos é relevante a verificação da oportunidade, da utilidade e da justiça social na implantação deste sistema para o custeio de uma despesa pública.

Embora estas questões tenham sido amplamente enfrentadas pelo Poder Judiciário – sempre posicionando-se pela sua inconstitucionalidade – os agentes políticos insistem em recriá-los, sob novas roupagens, hora alterando seu nome, hora a forma de seu cálculo.

Buscou-se na literatura disponível fundamentar o presente trabalho, gerando subsídios que possibilitaram a obtenção de conclusões consistentes com os objetivos do mesmo. Neste sentido, apresenta-se o lançamento doutrinário a respeito, bem como a manifestação dos tribunais pátrios relacionada à matéria em tela.

O objetivo maior que norteou a discussão que hora apresenta-se foi demonstrar todos os contornos do instituto jurídico da taxa, bem como retratar o inconformismo da TIP – Taxa de Iluminação Pública – com o ordenamento jurídico nacional.

Não se pretende com a apresentação deste, esgotar o assunto em si, mas ampliar a possibilidade de discussão que poderá servir de ponto de partida para elucidar e orientar outros trabalhos sobre o mesmo tema.

ORIGEM DA TAXA

1.1 Esboço Histórico

A taxa desde os primórdios de seu surgimento era encontrada com variadas designações, servindo para caracterizar diferentes figuras, como contribuições, impostos, alíquotas fiscais e preço público. Tal vocábulo, já que fora seu uso abusivo por diversas vezes, teve variadas demonstrações advindas de autores de diferentes países, tanto no âmbito da legislação, como no da doutrina e jurisprudência.

Teve esta espécie do gênero tributo, suas primeiras manifestações na Roma e na Grécia, muito embora tenha sido aplicada em raras situações, vez que naquela época a taxa não se distinguiu de imposto, sendo até mesmo considerada como um imposto indireto que na maioria das vezes era extorquido de um povo pobre, marcado pela escravidão.

A taxa aparece em primeiro lugar como uma remuneração recebida por funcionários de pessoas favorecidas com determinadas prestações de serviços, embora tal importância não possuísse como destino o erário.

Posteriormente foi a mesma convertida em retribuição de caráter fiscal e assim passou a estar ligada a um serviço ou uma vantagem recebida pela pessoa interessada, com seu valor destinado aos cofres públicos.

De acordo com o que afirma GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, a base da teoria científica da taxa “remonta apenas à terceira dezena do século XIX, sendo obra dos tratadistas germânicos”(1959, p.81).

Realmente, em 1832, meados do século XIX, iniciaram os estudos científicos sobre a taxa. O precursor que apresentou a primeira teoria científica foi

Kurt Henrich Rau, que preocupou-se com seu conceito sua natureza e fundamento, diferenciando-a do imposto e apontando a existência na taxa, de uma contraprestação de serviço essencial do Estado, ligada a um interesse público. Assim sendo, diversos autores seguiram Kurt Henrich Rau, procurando sempre acentuar a distinção entre aquelas duas espécies tributárias, delineando principalmente seus aspectos exteriores e conceituando-as de diversas formas.

No entanto, na troca, relação de permuta entre o Estado e o contribuinte, é que foi ajustado o fundamento econômico da taxa, caracterizando-se pela compensação que se pagava ao Estado por um serviço público específico por esse prestado ao contribuinte.

Logo após sobreveio o fundamento político, o qual estabeleceu a diferença entre taxa e o preço público, vez que o elemento básico da taxa é a natureza pública do interesse satisfeito com o serviço estatal, destacando-se desta forma, a predominância do interesse público.

O conceito da taxa recebeu maior elasticidade, preocupando-se então com o aspecto jurídico da sua natureza e seu fundamento, aparecendo a taxa como uma das espécies tributárias que em vista de seu caráter coativo, constituía um tributo pago ao Estado em virtude de uma atividade pública recebida pelo contribuinte.

Ressalte-se que, na terceira década do século XX, o conceito de taxa já possuía os aspectos econômico, político e jurídico.

1.2 A Taxa no Brasil

O País não se preocupou com o estudo da taxa durante os períodos do Brasil Colônia (1500-1815), Brasil Reino-Unido (1815-1822) e Brasil Império (1822-1889), uma vez que tal modalidade fiscal era cobrada sem sistemática, não havendo nem

mesmo distinção entre a taxa e imposto. Naquela época variados e pesados tributos tinham sua cobrança imposta aos contribuintes, caracterizando uma situação desagradável e indesejável.

Isto porque do contribuinte eram cobrados valores sem qualquer critério, de forma não distribuída implicando assim muitas vezes em bitributação, já que diversos tributos eram cobrados com denominações diferentes, mas que resumiam-se em idênticas exigências fiscais.

Com o advento da Constituição Republicana de 24 de fevereiro de 1891, marcantes mudanças concernentes ao sistema tributário brasileiro foram introduzidas:

I. foram aproveitados alguns dos tributos que já eram cobrados e estes foram distribuídos de acordo com o critério nominalista, com discriminação rígida das rendas tributárias da União, Estados e Municípios;

II. além dos impostos só foram distribuídos mais duas taxas às unidades políticas, permitindo que outros tributos fossem assim instituídos, desde que não contrariassem os dispositivos constitucionais.

A Magna Carta de 1934 estabeleceu as diferenças entre taxas e impostos, bem como pela primeira vez previu uma divisão bipartida dos tributos. Aos poucos sentia-se que as taxas eram diferentes dos impostos porque destinavam-se a compensar ou retribuir serviço público (federal, estadual ou municipal) prestado ao contribuinte.

Desta forma, a Constituição Federal de 1937 firmou a divisão bipartida dos tributos, quais eram taxas e impostos.

1.3 Evolução da Conceituação Legal

Em 1939 a legislação vigente era muito extravagante quanto às taxas. Com esta designação diversos tributos eram arrecadados, no entanto, sua essência não condizia com tal denominação.

Tendo em vista a fraca concepção doutrinária da época buscou-se conceituar as duas espécies tributárias vigentes.

Assim o Decreto-lei nº 1.804, de 24 de novembro de 1939, que aprovou normas orçamentárias, financeiras e contábeis para os Estados e Municípios, estabeleceu o conceito de taxa e imposto:

Parte Segunda

Normas Orçamentárias

XLX - A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de taxa para 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.

Neste diapasão, em 1940, o Decreto-lei nº 2.416 de 17 de julho aprovou a codificação das normas financeiras para Estados e Municípios que reproduziu tal conceituação.

Mister faz-se salientar que tal classificação bipartida representou um avanço na legislação, em seu âmbito fiscal, vez que introduziu, num primeiro momento, uma definição do que seria taxa e imposto e ainda porque marcou a divisão bipartida de tributos não incluindo a contribuição de melhoria sendo esta considerada naquela época uma subespécie de taxa.

A taxa, sendo considerada um tributo, passou a ser exigida compulsoriamente, distinguindo-se assim de preço público que era compreendido como uma simples remuneração facultativa correspondente à compra de uma utilidade.

Do ponto de vista jurídico a taxa correspondia a remuneração por serviços específicos prestados ou postos à disposição do contribuinte, sendo esta remuneração devida também para custeio de atividades especiais do Estado, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas, caracterizando assim uma destinação certa do produto da arrecadação, diferença básica do imposto.

O fato da taxa custear atividades especiais do Estado cedeu lugar a lacuna imperdoável, visto que abrangia até mesmo os impostos de destinação específica. De acordo com Afonso Almiro, essa abrangente e estranha definição do tributo que por ora estuda-se, ou melhor, a errônea conceituação de taxas “resultou de uma situação de fato” (1950, p.33/34). Mas, no entanto, não percebeu a gravidade das conseqüências que a mesma poderia ocasionar.

Críticas surgiram e a taxa foi considerada uma espécie bastante elástica em sua aplicação, superando as tentativas teóricas de colocá-la em um campo jurídico solidamente estruturado.

Analisando a matéria o ilustre tratadista Rubens Gomes de Souza afirmou que “acrescentar-lhe uma referência à pessoa do contribuinte legalmente obrigado ao seu pagamento, de modo a circunscrever o âmbito de sua aplicabilidade unicamente às pessoas que estejam em relação de causa e efeito com o serviço ou atividade do estado, que a taxa se destina a remunerar”. (1951, p.20)

Desta forma, quis o ilustre tratadista que ao lado do elemento contábil - destino do produto da arrecadação - fosse incluído um elemento jurídico, contribuinte e vinculação ao tributo.

A destinação não distinguia, ou melhor, não era requisito distintivo entre taxa e imposto, assim como também não o é atualmente conforme dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional. O ilustre tratadista Amílcar de Araújo Falcão foi que salientou bem este detalhe em sua obra, que “a destinação do produto da arrecadação não é elemento característico do tributo: constitui um problema de natureza contábil, já que se refere a posterior escrituração ou contabilização do produto arrecadado em um fundo determinado”.

Importante verificar que o jurista Aliomar Baleeiro jamais acatou as hipóteses de taxas contidas no referido Decreto-lei nº 2.416, visto que o seu conceito legal abrangia três tipos dessa espécie tributária, quais sejam:

I - tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou

II - tributos por serviços postos à disposição do contribuinte, ou

III - contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas.

O item III, afirmava o jurista, que constituía “um imposto com aplicações especiais” e não taxa.

Entretanto, em meio a todas essas críticas, era real a necessidade de reformulação do conceito legal de taxa, de uma forma menos elástica, mais precisa e jurídica. As pessoas que não receberam vantagens daqueles serviços prestados mediante tal remuneração, não deveriam pagá-la.

Analisa-se de maneira detalhada a última parte da conceituação da taxa, verifica-se que tal conceito permitia abusos. Isto porque condicionava sua existência à divisibilidade do serviço e provocação do serviço por grupos sociais, não considerando a relação contribuinte x serviço prestado.

A Constituição de 1946 pecou com relação às taxas, visto que era analítica em demasia na disciplinação dos impostos, com o intuito de prestigiar a conclusão de que a mera destinação específica dos tributos não consubstanciava requisito suficiente para distinguir as duas espécies estudadas.

Todavia, tal Constituição Federal veio consagrar uma divisão tripartida das receitas fiscais, outorgando aos órgãos tributantes competência para exigir impostos, taxas e contribuições de melhoria, de acordo com o que preconizava o artigo 30 da mesma.

A contribuição de melhoria passou a ser considerada autônoma. Embora as demais contribuições continuassem sendo subespécies de taxa.

Não houve definições dos referidos tributos. Assim procurou-se criar novos conceitos com a elaboração de um Código Tributário Nacional em 1954, visando caracterizar o âmbito de aplicabilidade de cada uma das três figuras fiscais.

Assim sendo, ficou estabelecido nos termos do anteprojeto do Código Tributário Nacional:

Art. 22. São impostos os tributos destinados a atender aos encargos de ordem geral da administração pública, exigidos, com caráter de generalidade, das pessoas que estejam em relação de fato ou de direito com qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Art. 47. São taxas os tributos destinados a remunerar serviços públicos específicos prestados ao contribuinte 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.

Art. 49. Contribuição de melhoria é o tributo instituído para recuperar o custo da obra pública de que decorre valorização imobiliária, tendo como

limite total a despesa efetiva, e como limite individual o acréscimo de valor de cada imóvel beneficiado.

Tais conceitos apresentaram-se mais claros e mais rígidos.

A taxa, em específico, foi definida em oposição ao imposto, adotando-se como elemento diferenciador o caráter específico da cobrança, dirigida somente aos contribuintes que se utilizassem ou beneficiassem de forma efetiva ou potencial do serviço estatal cuja instituição seria o fundamento do tributo.

É importante salientar-se que ao conceituar tais figuras, o legislador não utilizou como elemento diferenciador o destino da arrecadação, não subordinou o conceito de taxa ao custeio do serviço estatal remunerado (o que seria tecnicamente imperfeito dada a impossibilidade de analisar os serviços públicos por unidades de custo em cada caso específico) e ainda preservou a relação necessária entre a percepção do tributo e o seu fundamento legal.

É contribuinte da taxa quem recebe uma vantagem ou provocou uma despesa do Estado, ainda que em benefício de todos.

No entanto, o anteprojeto não fora convertido em Lei. Desta forma perpetuava o conceito trazido pelo Decreto-lei 2.416 que elegia ainda o elemento do destino da arrecadação, sem qualquer vinculação a pessoa do contribuinte.

Neste meio tempo foi promulgada a lei 4.320/64 que instituiu normas gerais de direito financeiro e retificou o conceito de tributo contido no Decreto-lei 2.416. tal conceito era de cunho econômico que somente dizia respeito ao direito financeiro e não ao âmbito jurídico, conforme dispõe o seu artigo 9º “Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das Leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

Até então nada fora alterado. Várias taxas com destinação específica do produto da arrecadação eram exigidas de terceiros que não possuíam qualquer ligação com o verdadeiro beneficiário dos serviços públicos. Assim, algumas taxas eram pagas por terceiros que não beneficiados pelo serviço estatal como a Taxa de Estatística da Bahia que foi considerada constitucional conforme Súmula nº 136 do Supremo Tribunal Federal; a Taxa de Renovação da Marinha Mercante, instituída pela Lei estadual do Rio Grande do Sul nº 3.381, de 24 de abril de 1958, julgada constitucional pelo Sodalício e ainda a Taxa de Eletrificação, Fluoração e Abastecimento de Água e Melhoramentos de Estrada do Estado de Pernambuco que foi instituída pela Lei estadual nº 3.788, de 28 de novembro de 1960, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, porque era cobrada nas transações de qualquer natureza.

Desta forma, muitas vezes as taxas em conformidade com o que dispõe o Decreto-lei 2.416, confundiam-se com impostos.

Diante desta confusa situação e com a manifestação que pairava no país, o Governo em 1964 preocupou-se com a reforma tributária, para que os tributos pudessem realmente servir como eficazes instrumentos para a ação econômica. Uma comissão fora nomeada com o intuito de desempenhar esta árdua tarefa, procurando oferecer maior segurança e rigidez ao sistema tributário que a mesma estava propondo.

Assim o anteprojeto original apresentou novas conceituações de imposto, taxa e contribuição de melhoria. Entretanto, o conceito de imposto não permaneceu, visto que este poderia ser identificado por via de referência às suas bases econômicas:

Art. 6º. Imposto é o tributo cobrado independentemente de qualquer atividade específica do poder público relativa ao contribuinte.

Art. 19. Taxa é o tributo cobrado pela prestação, efetiva ou potencial, ao contribuinte, de serviço público específico e divisível, de utilização obrigatória ou facultativa.

Art. 20. Contribuição de melhoria é o tributo cobrado para fazer face ao custo da obra pública, da qual decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra decorrer para cada imóvel beneficiado.

No entanto, a taxa e a contribuição de melhoria foram delimitadas através de norma limitativa com esclarecimento dos casos em que é possível a cobrança das mesmas.

No sentido de modificar a expressão “efetiva ou potencial” colocou-se logo após a palavra “utilização” para que melhor traduzisse a espécie fiscal taxa, bem como outras alterações foram efetuadas.

Não obstante, tal alteração das devidas conceituações foram repassadas para a Constituição Federal através da promulgação pelo Congresso em 01.12.1965 da Emenda Constitucional nº 18 conforme dispunha nos artigos descritos:

Art. 18 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Então salienta-se que o sistema tributário nacional modificou-se profundamente, inovando os conceitos pré estabelecidos pelo Decreto-lei nº 2.416. Isto ocorreu tendo em vista que o sistema passara a ser composto por uma divisão tripartida dos

tributos (imposto, taxa e contribuição de melhoria), que a taxa não confunde-se com preço público sendo este uma prestação pecuniária facultativa e aquela uma obrigação compulsória, que a taxa possui duas causas jurídicas: utilização de serviço público específico e divisível ou exercício regular do poder de polícia não mais importando o destino do produto de sua arrecadação, que a taxa exige serviços específicos e divisíveis e que na taxa não se acha incluída a contribuição de melhoria, que passou a ser uma espécie tributária autônoma.

Tal aperfeiçoamento acentuou que os impostos e taxas não mais se distinguem pela receita e nem pelo destino do produto da arrecadação, mas pela existência (no caso, taxa) ou não (no caso, imposto) de uma atividade especial do Estado em relação ao contribuinte.

Logo após a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 fora enfim aprovada a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, originalmente intitulada de “Sistema Tributário Nacional” tornada, finalmente, por força do artigo 7º do Ato Complementar nº 86, de 31 de março de 1967, o “Código Tributário Nacional”. No entanto, com o Relatório Geral da Comissão em 21 de julho de 1954, firmado por Rubens Gomes de Souza, o Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha encaminhou o anteprojeto ao Presidente da República, o que por sua vez, enviou-o ao Congresso Nacional, onde tomou o nº 4.834-54.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre o sistema tributário brasileiro e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e Municípios, adotando a divisão tripartida dos tributos, em seu artigo 5º e apresentando os conceitos das espécies tributárias expostos a seguir, em conformidade com o que dispunha a Emenda Constitucional nº 18 de 1965:

Art. 16 - Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 77 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como

fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Com o advento da Constituição do Brasil de 1967, tais conceitos foram ratificados e fora consagrado o caráter contraprestacional da taxa. No entanto, realizou-se algumas alterações:

a) Dispensou-se a conceituação de imposto, visto que este poderia ser identificado pelo seu fato gerador;

b) Suprimiu-se a expressão “efetiva ou potencial” visto que a idéia que pretendia expressar já estava contida na frase “prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição”;

c) Suprimiu-se da contribuição de melhoria a limitação individual.

Então, agora pode-se conceituar em conformidade com o que dispõe o Código Tributário Nacional e a Constituição do Brasil as seguintes características das três espécies fiscais:

I - o imposto é o tributo cuja obrigação por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

II - a taxa é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação ligada a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Existem apenas as taxas com fundamento no exercício regular do poder de polícia ou na utilização de serviço público específico e divisível, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

III - a contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador a valorização imobiliária ocasionada pela realização de uma obra pública. Existem apenas contribuições de melhoria para custear obras públicas que ocasionem valorização para o imóvel do contribuinte.

1.4 A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro

O conceito quando na transparência e autenticidade da distinção incorporam-na à doutrina financeira. Mas a doutrina jurídica exige-lhe como condição para sua exigência a percepção de um efetivo e específico serviço pelo sujeito passivo, o contribuinte.

De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes “a taxa é um tributo cobrado das pessoas que se acham vinculadas a uma atividade estatal especial, seja decorrente do exercício regular do poder de polícia, seja em face da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis”.

A ausência de especialização dos serviços públicos bem como a morosa evolução das práticas financeiras contribuíram para desprezar por muitos anos a simples observação de que os serviços públicos que aproveitam a toda coletividade e geram um benefício geral indivisível caracterizam fato gerador de imposto e que os serviços públicos que aproveitam a alguns indivíduos, os quais obtêm vantagens específicas, fruto de uma prestação do serviço ou utilidade efetuada constituem fato gerador da taxa.

Modernamente, somou-se outro elemento ao conceito da taxa - o de que a simples disponibilidade do serviço lhe autoriza a cobrança, ainda que não utilizado

pelo contribuinte. Assim decorre que a causa ou fato gerador da taxa é serviço efetivo ou potencial, prestado ao indivíduo de quem reclamada.

O critério constitucional para a determinação da natureza da espécie tributária taxa não era suficiente para que se descrevesse ao menos hipoteticamente a planta da referida espécie, sendo portanto salutar que fosse examinado a sua base de cálculo, a fim de que sua natureza particular se apresentasse íntegra na sua forma e conteúdo.

Assim dispõe o artigo 145, § 2º da Constituição Federal de 1988:

Art. 145 - a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte os postos à sua disposição.

(...)

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto.

Não obstante, mister faz-se ater para a mensagem constitucional deixada pelo legislador de que a hipótese de incidência e a base de cálculo constituem elementos fundamentais para que possamos adentrar na intimidade estrutural da espécie tributária, não sendo suficiente somente a análise de seu fato gerador, mas também a natureza jurídica do tributo como bem dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional.

Em face de desordenados e inúmeros tributos, dentre eles a taxa, criados sem qualquer respeito ao disposto no Código Tributário Nacional e na Constituição da República discorreu o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho “foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário”. Desta forma passaremos a examinar os elementos característicos da taxa, dentre eles e principalmente, a sua base de cálculo.

II. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DA TAXA

2.1 Taxa e sua Denominação

O **nomen juris** tem grande interesse quando determinada a uma espécie fiscal, pois a impropriedade da designação pode gerar controvérsias.

O fato de se dar a denominação de taxa a um imposto pode causar problemas ao se aplicar normas por exemplo, de imunidade fiscal, que somente cabem aos impostos.

Na verdade, a impropriedade do vocábulo, na denominação de um tributo, não pode alterar a sua essência, uma vez que as palavras não podem imprimir aos institutos jurídicos sua natureza própria. O **nomen juris** não é o elemento básico para a classificação de um tributo, mas sua verdadeira natureza e essência.

Bem frágil seria a garantia constitucional se a pudessem tornar inútil mediante simples mudança de rótulo.

A impropriedade da determinação não influi sobre a validade do imposto e nem sobre sua natureza. No entanto, é importante a denominação, desde que se respeite sua verdadeira essência. Senão estar-se-ia diante de um erro tônico financeiro, que não poderá iludir o intérprete da lei fiscal.

A taxa pertence ao gênero tributo e consiste na exação fiscal decorrente da soberania financeira do estado, instituída em lei, exigida em conformidade com esta, desde o momento em que se verifica o seu fato gerador.

Nota-se que a taxa exige o pressuposto do fato definido em lei como necessário e suficiente para originar a respectiva obrigação tributária como um princípio informador que a fundamenta.

Para caracterizar a taxa é importante verificar a existência dos seus elementos configurativos e essenciais.

Possui como elementos ditos essenciais:

- a) um pressuposto de fato típico, que necessariamente contenha uma atividade do Estado que se refira ao contribuinte - sujeito passivo da relação tributária;
- b) um contribuinte ligado à atividade estatal;
- c) uma base de cálculo típica, relacionada com tal atividade.

As taxas possuem elementos que a caracterizam propriamente, entretanto, possuem também elementos chamados de não configurativos. São eles:

- a) destino legal do produto da arrecadação;
- b) contraprestação ou troca;
- c) benefício especial;
- d) interesse público e privado e
- e) voluntariedade.

Passar-se-á a seguir a examiná-los individualmente.

- a) Destino legal do produto da arrecadação:

Como fora demonstrado no capítulo anterior, a taxa no Brasil, em conformidade com o Decreto lei nº 2.416 de 17/07/1940, quando na sua vigência, era caracterizada pelo destino da arrecadação.

Atualmente esta regra não vigora. A finalidade a que se destinam as taxas não é critério suficiente para distingui-las, porque todo tributo tem por finalidade

proporcionar receita do Estado, seja qual for a espécie tributária, imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Se fosse aceito tal critério, tais espécies seriam passíveis de confusão.

A destinação do produto da taxa ocorre após a sua arrecadação, jamais podendo tal fato constituir característica desta espécie tributária, uma vez que não se relaciona com o fato gerador da mesma.

b) Contraprestação ou troca:

Muitos doutrinadores fundamentam a taxa na existência de uma relação de troca ou contraprestação entre o Estado e o contribuinte. É bem verdade que ao pagamento da taxa existe sempre um serviço especial prestado pelo Estado ao contribuinte, não perdendo com o correr do tempo o caráter de compensação ou de contraprestação entre o contribuinte e o fisco.

Todavia, tal requisito não apresenta-se característico, privativo da taxa, vez que é elemento também do imposto e da contribuição de melhoria. E mesmo assim, “é inconcebível a existência de uma prestação do Estado, que não corresponda a uma contrapartida ou uma contraprestação”. (B. R. MORAES, 1968.)

Como tal, lembra Giuliani Forrouge que “Como todos os serviços estatais são de interesse geral, não se pode dizer que o fundamento da taxa consista num serviço prestado em favor do obrigado”. (1962, vol. I, p. 264.)

c) Benefício especial:

Consiste na vantagem especial auferida individualmente pelo particular, ou seja, o contribuinte paga a taxa e por esta recebe uma vantagem determinada.

Geraldo Ataliba dentre uma plêiade de escritores assegura que “Não é exato que o serviço prestado pelo Estado seja a favor do obrigado ou lhe traga qualquer utilidade, como consequência de atuação do serviço” (NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria. 1.ed. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1964. p. 33)

Mister salientar que o elemento benefício especial, como característica da taxa, é resultado da influência de doutrina econômica predominante na época, advinda de autores franceses e italianos imbuídos de liberalismo econômico e individualismo jurídico.

Atualmente este elemento não caracteriza a taxa, uma vez que muitas delas são exigidas em razão o exercício do poder de polícia não ocorrendo o benefício especial.

d) Interesse público e privado:

Muitos autores acreditam que a cobrança da taxa satisfaz ao interesse público, geral, e ao interesse privado, especial.

No entanto, em face de que o elemento contraprestação ou troca não é pressuposto privativo da taxa, não se pode considerar como tal o interesse privado. Mesmo porque todos os tributos possuem um caráter público, sendo difícil conhecer suas graduação.

e) Voluntariedade:

Alguns doutrinadores renomados entendem que assim como o particular tem liberdade para solicitar a atividade estatal, também a possui quando deve pagar o tributo que estará envolto a ela.

Todavia, a taxa possui natureza tributária, e isto significa que ela é coativa e não voluntária.

O tributo nasce para realizar-se o fato jurídico que a lei dá a faculdade ou o poder de gerá-lo. Não existe acordo de vontades entre o particular e o Estado, para que nasça a relação jurídico - tributária, visto que tem por única frente a lei.

Rui Barbosa Nogueira afirma que: “o fato é que ambos esses tributos são obrigatórios, são exigidos coercitivamente. Se ocorrer o fato gerador, quer no campo do imposto, como no campo da taxa, o tributo será obrigatoriamente devido”.

Não se deve confundir com facultatividade os casos em que o indivíduo não paga a taxa porque não deu ocorrência ao fato gerador, pois nesse caso o que não existe é a própria incidência.

Em face do disposto na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, que constituem as disposições normativas vigentes atualmente, o caráter da obrigatoriedade é comum a qualquer tributo.

2.2 Conceito Legal

O conceito legal da taxa evoluiu e modificou-se com o passar dos anos, conforme explicitada no Capítulo I.

Pode-se caracterizá-la como remuneração de serviços específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

2.2.1 Conceito Doutrinário

A taxa por ser caracterizada pelo seu fato gerador é um tributo vinculado e possui duas causas jurídicas: é um tributo que tem por fato gerador uma atividade estatal específica dirigida ao contribuinte, e expressa-se na manifestação do exercício regular do poder de polícia ou na utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

2.3 Definição

De acordo com a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional a taxa é espécie de um gênero maior que é o tributo. Assim sendo, subdivide-se em outras espécies, como as taxas federais, estaduais e municipais.

A Constituição Federal de 1988 prevê dois pressupostos para a instituição da taxa, que, no entanto, não são suficientes para caracterizá-la como gênero, o seja, como um tributo: a) utilização do serviço público específico e divisível; e b) exercício regular do poder de polícia.

A sua definição deve se opor ao conceito de imposto e diferenciar-se do conceito de contribuição de melhoria.

Desta forma, taxa é uma prestação pecuniária compulsória que no uso de seu poder fiscal e na forma da lei, o poder público exige em razão de atividade especial dirigida ao contribuinte. Esta atividade especial da taxa a difere do imposto, que não leva em consideração a atividade estatal específica relativa ao contribuinte e da contribuição de melhoria que leva em conta a mais valia imobiliária decorrente de obra pública.

Esta definição conceitua a taxa por oposição ao imposto e contém a diferença entre taxa e contribuição de melhoria. Tal conceito apresenta ainda os requisitos genéricos deste tributo, quais sejam:

a) Prestação pecuniária compulsória - que a define como uma espécie tributária distinguindo-a do preço público;

b) Em razão de atividade especial - aponta o fundamento jurídico da taxa que pode ser exigida por uma dessas atividades estatais específicas; exercício regular do poder de polícia ou prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

c) Dirigida ao contribuinte - possui relação exclusiva às pessoas ligadas à atividade específica do Estado. Neste momento difere do imposto, uma vez que este é exigido de todos, tenham ou não recebido a atividade estatal. Se bem que o imposto não tem como fato gerador a atividade estatal.

Achile Donato Gianini consagra que “a taxa é a prestação pecuniária devida a uma entidade pública em virtude de uma norma legal e na medida que nesta se estabeleça, pela realização de uma atividade da própria entidade que afeta de modo particular o obrigado” (1960, p. 42), tendo em vista que não a vê com outra característica essencial que não seja a correlação entre a taxa e a explicação de uma atividade do ente público.

Presente então, o conceito jurídico da taxa, conclui Alfredo Augusto Becker pela seguinte conceituação relativa a imposto e taxa.

Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto.

Taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa.

Da mesma forma Geraldo Ataliba explicou-a caracterizando-a pela “referibilidade a uma concreta atuação do Estado, diretamente relacionada com o contribuinte” (1966, p. 139/140).

2.4 Elementos Constitutivos da Taxa

De acordo com a definição do Código Tributário Nacional, a taxa se destaca por apresentar elementos que lhe são essenciais, os quais passamos a expender:

- a) Espécie tributária;
- b) Atividade especial do Estado;
- c) Caráter específico da cobrança.

Mister salientar que somente com a presença de um dos elementos citados acima, a taxa não sobrevive, sendo necessário, portanto a coexistência dos três para caracterizá-la em especial.

Além dos elementos citados acima, a taxa possui outros que são essenciais à sua constituição:

a) Sujeito ativo - é o sujeito ativo da obrigação tributária relativa à taxa. É a pessoa titular do poder ou da competência fiscal, ou seja, é o Estado ou entidade estatal (União, Estados, Distrito federal ou Municípios). Pode ser também um órgão estatal que tenha recebido a competência somente para cobrar a taxa, não podendo o mesmo legislar sobre esta espécie fiscal;

b) Sujeito passivo específico - é a pessoa a quem é atribuída a obrigação da prestação jurídica, aquela obrigada ao pagamento do tributo quando tenha

relação direta que constitua o respectivo fato gerador. A relação entre a atividade especial do Estado e o contribuinte da taxa será a pessoa a quem a atividade específica se dirige;

c) Fato gerador da respectiva obrigação tributária - a lei deve prever e conter a situação necessária e suficiente para dar origem à obrigação tributária. Na taxa o tributo está vinculado ao contribuinte, que no Brasil deve ser fundamentada no exercício regular do poder de polícia ou na utilização de serviços públicos e divisíveis e;

d) Base de cálculo específica - a base de cálculo da taxa deve estar vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária. É impossível dissociar o fato gerador da obrigação tributária da base de cálculo. Mais adiante este tópico será desenvolvido minuciosamente.

2.5 Espécie Tributária

Nos termos da Carta Magna consagrada em 1988, conforme explicita seu artigo 145, a taxa é uma das espécies tributárias reconhecida em nosso país.

Em conformidade com o Sistema Tributário Nacional adotou-se a expressão genérica tributo para as diversas receitas fiscais, que expressa toda prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei, exigida pelo Estado em virtude de seu poder fiscal.

A taxa é uma espécie do gênero tributo, sendo assim, espécie tributária assim como o imposto e a contribuição de melhoria. Como tal apresenta características comuns a todos os tributos como:

a) Receita derivada - obtida do patrimônio do particular, pelo emprego da atividade que decorre de sua soberania; sendo sempre exigida com base no poder fiscal do Estado;

b) Compulsoriedade - trata-se de prestação obrigatória. Paga-se a taxa em virtude de uma imposição do Poder Público instituída em lei. Rubens Gomes de Souza assim explica que sendo todo tributo uma imposição de soberania do Estado, a própria idéia de um tributo facultativo é contraditória; além disso, porque os serviços ou atividades do Estado não são instituídos em benefício dos particulares individualmente, mas em benefício do interesse da coletividade, na existência e no fundamento de tais serviços e atividades.

c) Prestação pecuniária - trata-se de uma prestação satisfeita pelo contribuinte em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir. (art. 3º do CTN). A idéia aqui é de lhe conferir um determinado valor, visto que o tributo em si é oneroso. A prestação é “in pecunia”, em moeda ou cujo valor que nela se exprima, como por exemplo título de crédito, uma letra de câmbio, dependendo é claro do que admita a lei.

d) Contraprestação - é característica, mas não constitui elemento privativo da taxa, tendo em vista que ocorre com todos os tributos. É inconcebível a existência de prestação do Poder Público que não tenha uma contrapartida. A taxa como qualquer outro tributo possui uma relação de troca entre o Estado e o contribuinte. Por pagá-la, o contribuinte recebe uma atividade especial do Poder Público.

Além de elementos a taxa pela sua complexa conceituação causa, do ponto de vista teórico, relevantes problemas quanto aos princípios tributários e os preços públicos.

2.5.1 Princípios Tributários

Como qualquer tributo a taxa está sujeita às limitações constitucionais do poder fiscal. Assim na sua instituição, deve-se respeitar os seguintes princípios:

2.5.1.1 Princípio da Igualdade perante a Lei

Está previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988 e dispõe da seguinte forma:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - 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 à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Com relação às taxas, vale destacar que todos os contribuintes são iguais perante a lei, desde que em igualdade de situações reais.

2.5.1.2 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade genérica pode ser traduzido com a seguinte expressão: ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme prescreve o artigo 5º, II da Constituição Federal. A lei é que comanda as vontades, dita as condutas humanas e evita desta forma, o livre arbítrio. Este princípio é genérico porque atua em todos os ramos do Direito.

É conhecido pela famosa expressão latina *nullum tributum sine lege* ou também pela frase de origem inglesa *no taxation without representation*, ou seja,

nenhum tributo será instituído ou majorado sem prévia lei que o estabeleça. Está previsto no artigo 150, I da Carta Magna e prescreve: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

A taxa só existe se criada por lei e em conformidade com as medidas por ela estabelecida. Nenhum tributo pode existir sem prévia lei que o estabeleça. Assim, o Poder Legislativo é o único titular do poder fiscal; a lei fiscal deve conter os elementos essenciais da tributação, quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo, os benefícios fiscais e as penalidades. Entretanto, é importante salientar que a lei que estabelece a taxa não pode possuir efeitos retroativos.

2.5.1.3 Princípio da Anterioridade

Nenhuma taxa será cobrada no exercício em que fora criada sem prévia autorização orçamentária. Para a sua exigibilidade, a lei fiscal e a lei orçamentária devem ser anteriores à data inicial do exercício financeiro. Tal princípio está consagrado no artigo 150, III, b, que reza: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); III - cobrar tributos: (...); b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

2.5.1.4 Princípio da Uniformidade do Tributo Federal

A taxa federal deve ser uniforme em todo território nacional, sem distinção de ou preferência em relação a determinado Estado ou Município.

2.5.1.5 Princípio da Vedação de Tributos Interestaduais ou Intermunicipais

A taxa, com exceção do pedágio, que não possui a natureza do tributo interestadual ou intermunicipal vedado, não pode estabelecer limitações ao tráfego de pessoas e mercadorias:

2.5.1.6 Princípio da Vedação de Tributos Confiscatórios

As taxas, em nenhum momento, podem ser proibitivas, onerosas e confiscatórias, ao ponto do contribuinte ter que se desfazer de patrimônio para pagá-la.

2.5.1.7 Princípio da Vedação de Tributos que cerceiem o Trabalho

A cobrança da taxa não pode impedir ou tolher a liberdade de iniciativa lícita, ou cercear o exercício das profissões, com excepcionando-se os casos em que os tributos tenham finalidades econômicas ou sociais, isto é, extrafiscais.

2.5.1.8 Princípio da Hierarquia das Leis

A lei que refere-se à taxa deve obedecer à hierarquia dos diversos atos legislativos, na seguinte ordem de importância: Constituição Federal, Leis Complementares e Leis Ordinárias. Sendo estadual ou municipal, deve respeitar a primeiramente a Constituição do Estado e depois a Lei Orgânica do Município.

Mister salientar que a inobservância de tais princípios torna a cobrança da taxa inconstitucional e, por via de consequência, inexigível.

2.6 Classificação

A classificação esposada na doutrina não adota critérios jurídicos para a sua designação.

Alguns doutrinadores consideram a quantia da taxa classificando-as em taxas fixas e taxas graduais, outros levam em conta a natureza das atividades estatais classificando-as em taxas administrativas, judiciárias, genéricas, específicas, etc. Tal classificação para nós não tem relevância.

A preocupação mais evidente se dá quanto a classificação jurídica desta espécie tributária, fundamentada no ordenamento jurídico brasileiro.

Deste ponto de vista pode-se classificá-la em: taxas de polícia - aquelas auferidas quando fundamentadas no exercício do poder de polícia, como por exemplo a taxa de licença e publicidade e a taxa fiscalizadora de obras; e taxas de serviço - quando fundamentadas na utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, como por exemplo a taxa de limpeza pública.

2.6.1 Taxas de Polícia

O artigo 78 do Código Tributário Nacional prescreve o seguinte:

Art. 78. Considera-se poder de polícia 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. 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.

Para sua conceituação legal devemos saber que o poder de polícia possui algumas características determinadas, quais sejam:

- a) é inerente à administração pública e se reparte entre todos os níveis de governo;
- b) tem por fundamento o interesse público;
- c) manifesta-se quando o Estado age limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato.

Assim, quando se exige uma taxa de polícia há necessidade de haver uma atividade pública a ser custeada pelo tributo. Desta forma, torna-se imprescindível a existência de um poder de polícia legislado e a existência de uma atividade estatal efetiva em razão do exercício do poder de polícia.

Uma vez estabelecida as normas a serem observadas, o estado exerce determinadas atividades em função da utilização de tal poder: fiscaliza as pessoas que praticam atos dependentes de policiamento administrativo; outorga licença u autorização; verifica o atendimento das exigências legais, etc.

Em face da prática dessas atividades, exige o Estado as taxas de polícia como instrumentos de custeio das mesmas.

2.6.2 Taxas de Serviços

Esta denominação decorre do próprio texto constitucional e possui como causa jurídica a atividade estatal decorrente da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis.

Serviço público consiste em qualquer serviço realizado pelo Estado sob condições impostas pelo Poder Público.

No entanto, não é todo serviço público que pode dar lugar à taxa. Existem condições sine qua non nasce a obrigação de pagar as taxas. Então é necessário que o serviço seja público e que tal serviço seja:

- a) efetivamente realizado, prestado ou posto à disposição do contribuinte;
- b) específico e divisível (e não geral e indivisível);
- c) utilizado, pelo contribuinte, efetiva ou potencialmente.

Examinando-os separadamente:

- a) Serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte:

A taxa é um tributo que se exige para o custeio da atividade estatal, no caso, para o custeio de certos serviços públicos.

Tal serviço deve dar oportunidade de sua utilização por parte do contribuinte. O contribuinte deve receber o respectivo serviço público ou o ter à sua disposição para utilização, se o desejar.

O estado cria e presta o serviço considerando a sua utilização compulsória.

Existem duas correntes que admitem a criação de taxas em relação ao serviço público: uma no sentido de que somente os serviços inerentes à soberania do Estado é que podem dar lugar a taxas e outra que, ao contrário da primeira, entende que não há necessidade do serviço ser inerente à soberania estatal.

No Brasil, este problema é de ordem constitucional. Basta a existência de um serviço público nas condições legais para a criação da taxa, seja tal serviço inerente à soberania ou não.

b) Serviço público específico e divisível:

Os serviços públicos para darem lugar à taxa, devem ser específicos e divisíveis. tal classificação advém da ciência das finanças e foi muito bem acolhida pelo direito tributário no intuito de proporcionar vantagem às pessoas, ou seja, verificar o grau de utilidade auferida pelo seu destinatário. Sob tal ponto de vista, os serviços podem ser genéricos específicos.

Os serviços públicos genéricos, por natureza própria, proporcionam vantagem à coletividade como tal, uma utilidade genérica (*uti universi*). São serviços consumidos por todos os indivíduos.

A administração pública presta o serviço sem ter usuários determinados, com a intenção voltada para a coletividade no seu todo. Ex: serviços de defesa nacional, de segurança pública, de assistência social, etc.

Os serviços públicos específicos são aqueles que proporcionam vantagem ao indivíduo ou a um grupo deles, embora haja sempre um interesse público em jogo. as pessoas gozam dele de forma individual (***uti singuli***).

Conforme prescreve o Código Tributário Nacional em seu artigo 79, os serviços públicos específicos são assim considerados quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade.

Chamam-se serviços públicos divisíveis aqueles que podem ser prestados a indivíduos *uti singuli*, sendo suscetíveis de serem divididos em unidades de

consumo ou de uso. Ainda pode-se dizer que são aqueles serviços que podem ser destacados e individualizados do complexo dos serviços e atividades gerais do Estado.

Pelo contrário, serviços públicos indivisíveis são os que se caracterizam por ser impossível a determinação da quantidade específica para cada indivíduo da comunidade absorve do tal serviço. Não se podendo individualizar a pessoa que utiliza o serviço público, torna-se inconstitucional e ilegal a cobrança da taxa.

Em virtude da taxa estar vinculada a uma atividade estatal específica dirigida ao obrigado, a conexão das taxas com serviços públicos divisíveis é de grande importância.

c) Utilização efetiva ou potencial do serviço público

Desta forma, em conformidade com o disposto no artigo 79 do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988, os serviços públicos que dão margem à cobrança de taxas proporcionam sempre uma utilização por parte do contribuinte, a qual pode ser de dois modos, a saber:

c.1. utilização efetiva - quando o serviço é prestado pelo Poder Público ao contribuinte, e este usufrui do mesmo a qualquer título;

c.2. utilização potencial - quando o serviço é prestado pelo Poder Público ao contribuinte, dirigido a ele, mas este não o utiliza. O Código Tributário Nacional, no artigo 79 prescreve:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

II - potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

(...).

O importante é que o estado execute a sua atividade, o seu serviço.

Quanto à competência tributária, as taxas podem ser federais (União), estaduais (Estados) ou municipais (Municípios). Cada entidade tributante poderá exigir as taxas por diversos serviços.

Para a instituição da taxa, embora seja ela de competência comum, tratando-se de serviço público de caráter privativo, somente a entidade política competente é que poderá exigí-la, não admitindo-se invasões na área de atuação pública estabelecida pela lei, no âmbito de suas respectivas atribuições (art.77 do CTN).

Todavia, não é correto que alguns utilizem em demasia o poder de polícia, por exemplo, e o encargo de custear o funcionamento da atividade de polícia fique por conta de toda sociedade que já tem outros encargos que não podem ser assim custeados, como a saúde e educação das classes menos favorecidas. Assim temos que concentrar as despesas públicas.

2.7 Taxa e Preço Público

De acordo com o que fora analisado até então, a taxa como uma espécie tributária deve ser estudada ao lado do imposto e da contribuição de melhoria.

Todavia não pode em hipótese alguma ser confundida com preço público, exação instituída pelo Poder Público para custear atividades econômicas que, por sua natureza, não sejam específicas de sua função em sua qualidade de entidade de direito público.

De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes a taxa e preço público possuem diferenças notáveis: “TAXA - PREÇO: receita derivada - receita originária,

exigida em decorrência do poder fiscal do Estado o mesmo não ocorre com o preço, contribuição compulsória - contribuição facultativa, fixada em lei - é fixado por autoridade administrativa.”

O entendimento predominante entre os autores é de que no preço existe uma relação contratual baseada num acordo, na vontade das partes ao passo que taxa é uma exigência legal quando seu fato gerador acontece.

Para distinguir preço de taxa não basta tomar-se apenas um elemento.

Em primeira análise o preço deve representar a retribuição pecuniária em relação à utilização ou compra de bens ou serviços estatais. Está no campo da receita industrial ou comercial e não da receita tributária.

Em meio a toda essa duvidosa discussão, deve-se salientar conforme afirma Giuliani Fonrouge, nas págs. 799/800 da obra anteriormente citada, que “não existe um elemento diferenciador de influência decisiva, categórica e permanente, com valor absoluto”. Assim, ainda assegura o mestre, que em cada situação se tal impasse vier a ocorrer, dever-se-á determinar o motivo da instituição do serviço estatal e qual o interesse que se pretende tutelar com a referida norma, bem como a natureza, contratual ou não, da relação criada, sem omitir a análise do desenvolvimento histórico da instituição.

O problema fundamental está, não em definir se é ou não taxa, mas em determinar de que natureza vai ser explorado determinado serviço, se tal regime é de direito público ou de direito privado.

Sobre esta matéria paira muita confusão na legislação tributária, tendo em face que tratam-se de institutos diferentes.

Na taxa deve haver uma dupla interferência do Poder Legislativo, para aprovar a lei tributária e para autorizar a arrecadação do tributo para determinado exercício. O mesmo não ocorre no preço.

Se a Lei encarar equivocadamente a receita dizendo que determinado pagamento é taxa e não preço público, estar-se-á condicionando a atividade estatal a ser custeada com receita que só pode variar de ano para ano. Não haveria possibilidade de permanente atualização do valor da utilização ou compra de bens ou serviços.

2.7.1 Preços exigidos como Taxas Federais

Taxa Postal ou Taxa de Correio - instituída pelo Decreto nº 2.230 de 10 de fevereiro de 1896, que é arrecadada para percepção, transmissão, distribuição e registro de cartas, manuscritos, impressos, amostras, e pequenas encomendas. O ilustre doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes opina que trata-se de preço público, embora não exista por parte do Estado, uma exploração comercial ou industrial, um serviço público propriamente dito.

2.7.2 Preços exigidos como Taxas Estaduais

Taxa Judiciária - aquela que é exigida para processamento de feitos em juízo e para realização de atos e prestações de serviços relativos à Justiça Estadual, tais como: expedição de alvarás, processamento de causas, autos lavrados por serventuários de justiça, avaliação de bens, contadoria, etc.

Diante do assunto tratado, Geraldo Ataliba escreveu um artigo posicionando-se em face a esta visível diferença entre taxa e preço.

A Constituição Federal de 1988 se comprometeu com uma determinada classificação.

No caso da taxa em específico, a Carta Magna impõe duas exigências: a primeira de que haja o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público; e a segunda de que haja uma lei especificando as atividades do Estado que ensejam a incidência a tributos. Na verdade dois pressupostos, um administrativo, o exercício do poder de polícia ou de serviço públicos e um tributário, a existência de uma lei qualificando esses fatos para o efeito de fazerem nascer a obrigação tributária.

No Brasil, a administração não possui poder e sim obedece e cumpre a lei. Quem manda, quem limita a liberdade e a propriedade é a lei, e não a administração pública.

O poder de polícia é o poder que o Estado tem de limitar a propriedade e a liberdade com o intuito de permitir que todos exerçam a propriedade e a liberdade igualmente e também para garantir que o interesse público prevaleça sobre o privado.

O problema da interpretação e aplicação da lei de taxas está muito mais ligado à legislação administrativa.

O Estado deve ampliar essa Legislação, disciplinando estas atividades, porém, para isso ele precisa de instrumentos e meios eficazes para acompanhar a aplicação da legislação.

É preciso haver uma legislação administrativa limitadora ou reguladora da liberdade e do uso da propriedade. Esta por sua vez e por si só não produz efeitos.

Ademais de nada adianta a lei instituir o cumprimento de algumas exigências sem controlar e fiscalizar a aplicação da mesma. Para executar tal tarefa o

Estado possui agentes e funcionários que verificam se as providências tomadas se adequam ao que preserva a legislação administrativa. Estes fatos são necessários em virtude da primazia do interesse público, que exige que tal legislação seja observada e conseqüentemente obedecida.

Na prática o exercício de tais atividades ocorrem através dos chamados atos administrativos que desdobram-se em licença, autorização ou permissão.

Observando o que dispõe a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, e simultaneamente interpretando-o, percebe-se que a administração pública deve ser imparcial, tendo o seu agente deveres a serem cumpridos, não podendo assim privilegiar os particulares.

Um de seus deveres, por exemplo, é o de fiscalizar o cumprimento das leis com o intuito de garantir que elas sejam efetivamente obedecidas para que o interesse público esteja devidamente assegurado.

Ao se construir por exemplo um imóvel é necessário pedir licença em face de que o indivíduo não estará somente usando o que é seu para si, mas oferecendo o que é seu aos demais, e o protetor dos interesses difusos é o Estado. Este, por sua vez, é obrigado ao receber o pedido, lembrando que ele tem o dever de recebê-lo, a observar todas as condições objetivas e subjetivas do mesmo.

No que concerne ao custeio da atividade estatal, como exigência do princípio da igualdade o funcionamento da atividade da administração pública deve ser custeado por quem a provoca.

Aqui encontra-se a teoria da taxa. É correto que se remunere o Estado por aquela despesa que o Estado teve, provocada pelo meu pedido, no meu interesse.

Se o custeio não fosse feito todo diretamente por meio de taxas de polícia, o custo disso não deveria recair sobre toda a comunidade, porque no meio dos

impostos, está sustentando-se toda atividade de polícia do Estado, se não se cumpre o artigo 145, II da Constituição Federal.

A taxa é exigível pela atividade que proporcione, à Administração Pública, sendo exigível em toda e qualquer hipótese. Assim pode ser cobrada até por antecipação, por exemplo, no momento em que se dá a entrada do projeto.

A legislação de Taxas sobrepõe-se à legislação administrativa.

Um ato administrativo, como puro ato jurídico, não tem conteúdo econômico. Ele não pode ser objeto de uma avaliação que permita quantificar essa taxa. Paga-se pelas despesas condicionais dessa taxa.

Não são taxas por atos de polícia, porque estes consistem no mero ato de defirir ou indeferir, não é por este ato que se paga. Paga-se pela despesa que se causou para a regular edição desse ato, cuja produção válida requer ao Estado a execução de diligências de verificação, fiscalização independentemente do resultado ser positivo ou negativo.

Toda vez que o Estado tiver que despender esforços pessoais e materiais, ou seja, despesas, ao atendimento de pessoas individuais envolvendo uma atividade que possa ser qualificada de especial, relativamente a quem pediu, o serviço prestado é divisível. Nestas hipóteses o Estado pode exigir taxas.

2.7.3 Taxa e Preço

De acordo com a Constituição Federal, afirma o sábio Geraldo Ataliba, se você quiser que um determinado serviço público deverá adotar o regime de taxa, não podendo, portanto, adotar o regime de preços. Este constitui um dos grandes problemas da atualidade.

A Magna Carta determinou as suas classificações e à sua luz deve-se cumprir as exigências que nos são impostas como a legislação administrativa e o pagamento de taxas. O pagamento desta é um imperativo.

O Legislador criou a taxa para que esta tivesse a tarefa de remunerar o serviço público, que de acordo com o que a Constituição Federal prescreve, seria o serviço público divisível e específico.

Sendo um bem indisponível o serviço público, claramente não pode ele ser objeto de comércio, com o que se possa negociar e o preço pressupõe uma igualdade entre as duas pessoas que negociam a disponibilidade do objeto.

Desta forma define-se que o preço é a contrapartida de uma prestação contratual voluntária, e é necessário atentar para o fato de que no serviço público a voluntariedade não acontece. A administração é obrigada a tender o administrado que a solicite na forma da lei.

A Constituição federal de 1988 pretendeu proporcionar um regime tributário ao contribuinte para que haja justiça na repartição do encargo com a manutenção dos serviços públicos. No entanto, no Brasil, a capacidade contributiva do cidadão não é respeitada.

Bem lembrado foi por Paulo de Barros Carvalho, que considera que a taxa é uma outra espécie tributária possível, além do imposto, pois qualquer que seja a imposição fiscal - para ambos - ou tem natureza de imposto ou de taxa.

O problema que se coloca é a relação entre o custo do serviço policial prestado e a taxa arrecadada, entendendo alguns doutrinadores que a inter-relação deve ser tactável. Uma taxa, cujo valor da imposição superasse de muito o custo do serviço

público decorrente perderia sua característica fundamental de taxa para cobrir o poder de polícia e, por decorrência seria ilegítima.

A relação se poderia fazer a partir do custo adicional do poder de polícia que o tipo específico da atividade exigiria.

Na taxa a base de cálculo é única: o valor da atuação estatal. Não há a apuração das bases de cálculo para cada fato. Em sendo a base referida o valor da atuação do Estado, fato interno à administração, que nada tem a ver com o particular, e portanto, não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa, é fato único de dimensão única.

A exigência da taxa deve estar baseada na manifestação do poder de polícia seja parecer, vistoria, perícia, diligências, avaliações e outras atuações. Só através de tais manifestações por parte do Poder Público é que é cabível a taxa, porque os referidos atos é que constituem na materialidade da hipótese de incidência.

Uma vez estabelecida licitude da atividade e oficializada a matéria passaria para campo específico do poder de polícia municipal.

BASE DE CÁLCULO DAS TAXAS

3.1 Determinação Quantitativa

O poder tributante possui a competência para a escolha do processo de cálculo do tributo. Isso se dá em face da competência plena decorrente da Constituição Federal de 1988 concomitantemente com o artigo 6º do Código Tributário Nacional, que assim reza:

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

A base de cálculo da taxa é o seu elemento financeiro, partindo do que prescreve o Código Tributário nacional e a Constituição Federal.

De acordo com algumas doutrinas, a base de cálculo da taxa possui algumas características peculiares que merecem ser destacadas:

a) é uma unidade de medida definida em lei, art. 97, III do CTN;

b) é uma unidade destinada a medir economicamente o fato gerador da obrigação tributária relativa à taxa, devendo pois, estar com esta identificada. A taxa tem a sua base de cálculo vinculada à uma atividade estatal que constitui a causa jurídica do respectivo tributo;

c) é uma grandeza suscetível de expressão quantitativa, constituindo atos que possam medir e avaliar o fato gerador da obrigação tributária relativa à taxa. A base de cálculo pode ser expressa em unidade específica, de medida, de comprimento (metro linear), de peso, ou em valores.

Sendo assim, esta caracteriza-se como instrumento de receita pública, no caso, de custeio dessa atividade (causa de tributo). A taxa deve ser exigida para custear a atividade estatal desejada de modo especial para o contribuinte.

Alguns autores privilegiaram certos critérios para a determinação quantitativa da taxa, o custo dessa atividade, seja ele global (que a taxa deveria corresponder ao custo global da despesa dispendida pelo Estado) ou parcial (que deveria corresponder ao

custo parcial, uma vez que a atividade estatal é complexa. devendo a taxa representar apenas uma parte do gasto realizado). Ainda há uma corrente que defende que a taxa deveria representar uma certa equivalência com o custo do serviço prestado, podendo até haver um pequeno excedente.

Estas teorias, atualmente, não são mais aceitas, em face das críticas que lhes foram efetuadas alegando que o montante da taxa não é elemento que a caracterize juridicamente; que a com relação ao equilíbrio entre o que o contribuinte paga e o custo da atividade que lhe é dirigida seria transformar a taxa em preço público (e sabe-se que os princípios de ambos são controversos); ademais que é quase impossível apurar exatamente o custo da atividade a ser desenvolvida para o contribuinte para o contribuinte da taxa; o que ela irá custear é mais político do que jurídico; que a taxa é criada para atender uma atividade estatal específica e divisível, ou seja, sua atividade financeira. No entanto, a Constituição Federal permite que a taxa pode ter a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa, ao contrário dos impostos que são proibidos de possuir tal vinculação, em conformidade com o artigo 167, inciso IV, da Carta Magna.

Sendo assim “o custo da atividade estatal deve ser desprezado como base de cálculo da taxa”. (...) “poderá servir apenas para a fixação do quanto se pretende auferir com a arrecadação da taxa”. (Moraes, 1987. p. 275)

Ainda podemos citar outros critérios para sua determinação quantitativa:

a) vantagem ou utilidade auferida pelo obrigado - não foi aceito, pois é impossível apreciar uma vantagem subjetiva auferida e determiná-la valorativamente e existem ainda taxas que nenhum benefício trazem aos contribuintes;

b) custo e utilidade oferecida - devem ser levados em conta ao fixar-se a taxa. Não foram aceitos;

c) capacidade contributiva - deve-se calcular a taxa de acordo com a capacidade contributiva do obrigado. No entanto, tal critério vem equipará-la ao imposto, ficando ambos com a mesma base de cálculo.

3.2 Base de Cálculo

Existem regras para que a taxa seja calculada, conforme dispõe-se a seguir:

- a) A taxa é um instrumento de custeio da atividade estatal desenvolvida ao contribuinte. Sua finalidade é justamente custear a atividade estatal que a motiva. O legislador ao criá-la deve tentar alcançar uma certa equivalência entre o custo total da atividade estatal;
- b) As taxas não podem em quaisquer hipóteses custear despesas relativas a serviços gerais e indivisíveis advindos da receita pública auferida pelo Poder Público, visto que são despesas atendidas pela arrecadação de impostos;
- c) Sua determinação quantitativa se dá de acordo com o critério político que será adotado pelo legislador, respeitando o sistema jurídico brasileiro. Este critério assim é designado porque o montante da taxa é fixado unilateralmente pelo Estado, se ele pretender remunerar a prestação do serviço público;
- d) A determinação quantitativa da taxa se dá em face de um elemento relevante, qual seja, o fato gerador da respectiva obrigação, isto é, a atividade estatal dirigida ao contribuinte, no caso, em razão do serviço ligado ao poder de polícia ou dos serviços públicos específicos e divisíveis. Importante ressaltar que o pressuposto de fato da incidência tributária deve definir tanto a natureza do tributo como deve determinar a escolha de sua base de cálculo. A taxa deverá ser medida em função da atividade estatal dirigida ao contribuinte;

e) O legislador deverá adotar unidades de medidas ligadas à atuação estatal dirigida ao contribuinte. Estes são alguns dos elementos a serem considerados: localização no espaço da atividade estatal (zonas fiscais); importância da atividade estatal (fiscalização, diversão pública, etc.); frequência da atividade estatal (hora, dia, mês ano);

f) Para a escolha da alíquota o legislador deve observar o número de contribuintes da taxa, já que esta só pode ser exigida das pessoas que recebem a atividade estatal;

As alíquotas também são chamadas de alíquotas fixas ou proporcionais, se apresentando com uma quantia invariável e determinada para todos sem levar em conta nenhuma unidade de medida ou variáveis, se apresentando com uma quantia variável para todos. Também são conhecidas como alíquotas progressivas.

Ainda para a determinação do montante da taxa, é importante verificar o cálculo do custo da atividade estatal que lhe origina (custo da produção do serviço) e o cálculo do número provável de unidades que virão a ser produzidas em determinado período, tendo em vista o consumo efetivo do período anterior.

Prevalecem assim, algumas dúvidas. Qual o custo da atividade estatal dirigida aos contribuintes em geral? Quantas unidades de serviço foram produzidas no exercício anterior? Quantos contribuintes futuros poderão existir em determinado período? Qual a unidade da medida e a alíquota necessárias para se chegar ao resultado desejado?

Alfredo Augusto BECKER numa de suas lições afirmou:

Como é impraticável tomar o valor real do serviço, seu valor é indiretamente fixado pela própria lei criadora da taxa. Esta lei ao estabelecer uma cota multiplicável, determinou a unidade de divisão do valor do serviço a esta determinação pela regra jurídica do coeficiente do valor do serviço estatal para o efeito de constituir a base de cálculo da taxa.

A taxa deve ter a sua própria base cálculo, devendo estar diretamente ligada ao fato gerador da respectiva obrigação, qual seja, uma atuação estatal dirigida ao obrigado.

Todavia, a taxa não pode ter a mesma base de cálculo que sirva para a cobrança de impostos, conforme dispõe o § 2º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, anteriormente citado.

MORAES entende que a taxa não pode ter como base de cálculo bases econômicas de imposição como, por exemplo, o valor do patrimônio, a renda, o preço, etc. (MORAES, *ibidem*, p. 278) No caso da TIP - Taxa de Iluminação Pública, aí reside um problema basilar, pois a mesma tendo seu base de cálculo típica de imposto, ou sobre o consumo, e não sobre o uso efetivo dividido em unidades autônomas.

A base imponible é a dimensão perspectível da hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência da taxa é só uma atuação estatal, referida a alguém, sua base imponible é uma dimensão qualquer da própria atividade do Estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer. Desta forma, a base imponible da taxa é uma dimensão da própria atividade estatal. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 1995. p. 97)

O requisito constitucional da taxa a respeito de sua base imponible é que seja possível destacar-se unidades de utilização. **In casu**, a TIP está ao arripio da Carta Republicana, pois não é específica e divisível em unidades de utilização.

O aparente conflito com o princípio da igualdade de todos perante a lei resolve-se por imposições do interesse coletivo, qual seja, entre outros, a promoção do desenvolvimento econômico.

O princípio da igualdade, aplicando-se a todos os elementos em que se desdobra a obrigação tributária, deve ser observado também na definição pelo

legislador da base de cálculo do tributo, assim como na eventual determinação dos critérios ou métodos para sua mensuração financeira. Se é a própria lei que determina os critérios a serem empregados na mensuração financeira da base imponible, impõe-se a uniformidade de tais critérios e métodos para situações idênticas.

A taxa tem sua cobrança baseada no pressuposto da divisibilidade do custo do serviço público e sua distribuição unitária pelos usuários dos serviços. Num primeiro momento poder-se-ia deduzir que a identidade do serviço fornecido determinaria igualdade de prestações pecuniárias.

No entanto, a isonomia tributária se deve harmonizar com a diretriz da capacidade contributiva, pressuposto este fundamental dos sistemas tributários modernos. De acordo com o argumento alegado, o Estado poderia discriminar, quanto à contraprestação por um mesmo serviço, entre os indivíduos que evidenciam maior ou menor recursos econômicos.

Bernardo Ribeiro de MORAES, ao examinar algumas bases de cálculo das taxas, cita algumas considerações:

- a) que a taxa pode ser calculada tendo em vista um valor econômico. Ex: a Taxa de Limpeza Pública pode ser calculada de acordo com o número de metros de testada do imóvel que dá de frente para a via pública;
- b) a taxa pode ser calculada tendo em vista unidades alheias a um valor econômico. Ex: Taxa de Licença para fabricar substâncias entorpecentes, calculada por uma importância fixa sem considerar o valor da produção;
- c) a taxa pode ser calculada em função da potência do motor ou da máquina que vai ser inspecionada. Ex: Taxa de Inspeção de Elevadores.
- d) a taxa pode ser calculada tendo-se em vista um valor fixo ou uma porcentagem do salário mínimo da região. etc.

Os elementos escolhidos para calcularmos a base de cálculo são inúmeros, no entanto não se pode perder de vista a atividade prestada pelo Poder Público. Com a base de cálculo e a alíquota fiscal estabelecida, o legislador poderá exterminar o valor a ter.

3.3 Fato Gerador

O fato gerador se determina pela consequência jurídica específica que se destina a produzir e esta por sua vez consiste no nascimento da obrigação de prestar o tributo. Ele constitui o ponto de partida da relação jurídica obrigacional.

É o fato gerador que define a obrigação tributária sob os aspectos, material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo.

Para o nascimento da obrigação tributária é necessário a ocorrência do fato gerador e quando este se reputa consumado, diz-se que juridicamente houve a incidência do tributo. Portanto, a não incidência se dá quando não ocorrer o fato gerador e ela pode ser de duas formas:

a) não incidência pura e simples - quando decorre da circunstância de não se verificarem os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição do fato gerador, ele não existe, não chega a integrar-se;

b) não incidência jurídica ou imunidade tributária - quando ocorre a exclusão constitucional da competência impositiva ou na limitação do poder de tributar nas situações por previstas, pelo legislador constituinte.

Assim, o fato gerador é essencial para a definição da base de cálculo do tributo, ou melhor, da grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar.

Amílcar Araújo FALCÃO diria que a base de cálculo é “a verdadeira e autêntica expressão econômica” do fato gerador. (1994, p. 78)

Nem sempre tal identidade é conferida, mas deve-se prezar por uma relação de pertinência da base de cálculo ao fato gerador, visto que a inadequação entre ambos pode desnaturar o tributo.

Na hipótese de incidência das taxas o critério mensurável é exclusivamente a atividade do Estado, e aqui iniciam as dúvidas em face das características presentes. Não se pode dizer que é a atuação estatal somente, mas justamente a grandeza desta. E sendo assim, aparecem contradições doutrinárias: a dimensão é de dado numérico, único, uniforme, porque a grandeza é ínsita à atuação estatal.

Ao mesmo tempo que se enfatiza o custo da atividade estatal, destaca-se que seria admissível qualquer valoração condizente com a respectiva atuação do Estado.

Tem-se concluído que a base de cálculo da taxa é o valor (custo) da atividade estatal. Isto merece uma análise mais detalhada, profunda.

Quando uma lei estatui que a taxa se calculada à razão de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por metro quadrado, litro, quilo, metro cúbico, número de empregados, estará estabelecendo a base de cálculo ou disporá sobre o critério de rateio do valor da atividade estatal em função de uma unidade de serviço de atuação? Afinal o que constitui a base de cálculo da taxa?

Como afirma Geraldo ATALIBA, a base de cálculo dos tributos vinculados ou não “... há de ser uma ordem de grandeza ínsita à atividade pública que precisamente os justifica”. (ATALIBA, Geraldo. *ibidem*. p. 131) E a ordem de grandeza, é o valor da atuação estatal, visto que todos os parâmetros que se venha a adotar serão espécies

desse valor: valor de custo presumido, valor social, valor medido em razão de frequência ou intensidade dos serviços e quaisquer outros dos quais se possa cogitar.

A atividade do Estado há de ser aferida, valorada, em razão de critério passível de conversão em cifra, o que só se dá com o valor. Pouco importa se o elemento de referência para chegar-se a esse valor decorreu de sua aferição em função do volume, peso ou da medida da superfície. O peso, o volume ou a medida jamais constituirão base de cálculo da taxa. Estes são meros suportes antecedentes ou acessórios do principal elemento que é o valor. Conforme já demonstrado mais uma vez expõe-se a ilegalidade da TIP por ter sua forma de cálculo alheia a maneira como se calcula o **quantum** devido pelo contribuinte.

Mister salientar-se que a consistência material da hipótese de incidência pode ser fixada discricionariamente pelo legislador, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. Uma vez editada a norma legal, interessa verificar o núcleo da hipótese de incidência para melhor análise das taxas.

Diz Becker:

Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos, também é o núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo. nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da h. i. é sempre a base de cálculo.

A eleição da intensidade, frequência ou extensão da atuação do Estado, são, no máximo, justificativas de natureza política, e não jurídica, para a atribuição do valor. A variação destas justificativas influenciarão a estipulação em conjugação com o valor.

Em conformidade com o exposto, BECKER compartilha que “em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser

tomado como base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão apropriado, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa". (BECKER, ibidem, p. 348)

O legislador ao escolher a dimensão da materialidade de hipótese de incidência, em se tratando da taxa terá eleito o valor da atuação estatal.

Num primeiro momento, o legislador deve ter em mente a diferença entre imposto e taxa, apresentado no capítulo seguinte. Depois, deve ater-se ao conceito de fato gerador, tendo em vista que as taxas possuem como fato gerador um elemento que não é a riqueza, pois há grandes dificuldades em se apreciar economicamente o valor da atividade estatal em relação ao contribuinte.

O sistema de cálculo deve ser ajustado às particularidades da atividade específica que dá lugar à cobrança da taxa.

A cada Município compete uma série de tarefas que implicam na segurança e boa apresentação da cidade, como coleta e remoção de lixo domiciliar, lavagem e capinação das vias e logradouros, limpeza de córregos, bueiros, galerias pluviais, etc. Como cobrar estes serviços?

Há necessidade, pelo menos aproximadamente, de se estabelecer o custo do serviço prestado, o qual varia de acordo com os diversos tipos de serviço.

O custo do serviço seria a soma do custo da coleta e remoção do lixo domiciliar e do custo dos demais serviços executados em determinada área, por exemplo, na taxa de limpeza de pública. Para determinação dos custos dos demais serviços, deve-se tomar por base o custo operacional por dia de trabalho, e quantidade de pessoas que executam aquele trabalho.

É importante ainda, salientar que o “Poder Público não pode fazer receita extra através da taxa, mas a estritamente necessária para o atendimento da atividade estatal”. (MORAES, *ibidem*, p. 112)

3.4 Vedações Constitucionais

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, no parágrafo 2º, que prevê que a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto. Neste ponto, encontra-se a um baluarte que define a ilegalidade da TIP. Senão vejamos:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - 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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O objetivo desta limitação consiste no fato de se evitar abusos por parte do poder tributante. A taxa que tiver base de cálculo idêntica a de imposto será expurgada do ordenamento por seu inconformismo com o sistema tributário nacional.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, no Parágrafo único do artigo 77, reproduziu a regra constitucional estabelecida na reforma tributária em 1965 e, adotou outros critérios. O que não for base de cálculo privativa de impostos, poderá ser utilizado para calcular as taxas.

Alguns exemplos, para melhor esclarecer:

a) unidade de medida de produtos, utilizada pelo Imposto sobre Importação e pelo Imposto sobre Exportação;

b) preço ou valor de operação ou atividade, utilizado pelo Imposto sobre Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – aqui aparece o ponto que discute-se, sendo a TIP calculada sobre a quantidade de energia consumida, desvinculada da quantidade de iluminação pública aproveitada, vem à tona sua vício de origem legal e constitucional;

c) o valor fundiário do imóvel, utilizado pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;

d) o valor venal do imóvel, utilizado pelo Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e pelo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis;

e) a renda ou proventos, utilizada pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza.

É importante destacar que a determinação do quantum da taxa, se encontra no próprio conceito de taxa, espécie tributária autônoma.

INCONFORMISMO DA TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA COM O ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL

4.1 Da Taxa de Iluminação Pública

Há muitos anos que o poder público vem instituindo a TIP - Taxa de Iluminação Pública - como meio de ressarcir-se pela prestação de serviço de iluminação pública.

Ocorre que, efetivamente, a TIP é descabida, face a sua ostensiva ilegalidade e inconstitucionalidade, que ofendem o ordenamento jurídico nacional. Após extenso discorrer sobre a natureza, conceito, base de cálculo e outras características inerentes as taxas, passa-se a apresentar a TIP, instituto viciado na origem.

De conformidade com o prescrito no art. 145, inciso II, do Texto Básico, facultado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, 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 à sua disposição, instituírem taxas.

A *Lex Magna*, portanto, estabelece os contornos jurídicos necessários à legitimidade da instituição das taxas: o serviço público a ser por elas remunerado deve ser apurável contribuinte por contribuinte.

Guardando total fidelidade ao Estatuto Fundamental, como não poderia deixar de ser, diz a Constituição do Estado, **in verbis**:

art. 125 - O Estado de Santa Catarina e seus Municípios têm competência para instituir os seguintes tributos:

I - Impostos:

II - 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 (nosso grifo).

De outro lado, em seu artigo 79, incisos II e III, o Código Tributário Nacional define, como serviços públicos divisíveis, “aqueles que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade ou de necessidades públicas”.

Entrevê-se, disso, que somente são divisíveis os serviços públicos passíveis de utilização separadamente, e de forma individual, pelos usuários.

Assim, como lanço doutrinário a calhar sob o exame, salienta Roque Antônio Carraza:

... não é qualquer serviço público que possibilita a tributação por via de taxa de serviço, mas tão somente o serviço público específico e divisível, conforme, aliás, preceitua a 2ª parte do inc. II do art. 145 da CF.

Para melhor compreensão desta idéia recordamos que os serviços públicos se dividem em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade como um todo considerada, beneficiando número indeterminável (ou pelo menos indeterminado) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa, etc. Todos estes não podem ser custeados no Brasil por meio de taxas, mas sim, das receitas gerais do Estado representadas basicamente pelos impostos. (grifamos)

Já os serviços públicos específicos são os prestados uti singuli. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou pelo menos determinável) de pessoas, são de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade: é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás,

de energia elétrica, etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço.

Com este entendimento, também o saudoso Hely L. Meirelles: “Não é cabível a cobrança de taxa pelo calçamento de via pública ou pela iluminação de logradouro público, que não configuram serviços específicos, nem divisíveis, por serem prestados *uti universi* e não *uti singuli*, ...”(sublinhado nosso).

In casu, se a iluminação pública não é suscetível de utilização separadamente, pelos usuários, de forma individualizada, dela ausentando-se, pois, a característica de individualização, beneficiando não apenas aqueles que compulsivamente têm que recolher a correspondente taxa, mas a todos os que pelas vias públicas transitam, sua imposição ressent-se, profundamente de legalidade.

A propósito, o festejado Ruy Barbosa Nogueira, observa com muita propriedade:

É evidente, pois, que tendo todos, indistinta ou indivisivelmente como ‘povo’ o direito ao uso comum das ruas e praças, sejam iluminadas ou não, a manutenção do serviço público de iluminação não é um serviço específico nem tão pouco divisível, destacável por unidade autônomas de utilidade ou utilização, se é, por sua natureza (ontologia) comum (iluminação pública ou do povo) e por sua finalidade (teleologia) a todos, indistintamente (iluminação pública ou para o povo), de acordo com a própria qualificação jurídico-normativa constitucional e da legislação nacional ou complementar sobre o **factum**, isto é ‘do serviço público’ suscetível de ser pressuposto fático da taxa (relação fática), vê-se que esta é insuscetível de ser ‘fato gerador’ de taxa porque não é um serviço ou prestação de serviço específico, nem destacável em unidades autônomas de utilidade, nem prestado individualmente ao contribuinte (mas a todos), nem individualmente por ele usufruído (mas indistintamente por todos). Em resumo é serviço de uso comum. **uti universi**.

HELY MEIRELLES, sempre citado em qualquer ação que verse sobre o assunto em pauta, esclarece:

“A taxa é imposta para todos quantos possam usufruir de tais serviços, ainda que não desejem. O essencial é que indicada somente sobre a utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. (...) É requisito essencial para a instituição da taxa a existência de serviço, não se admitindo a sua imposição para o financiamento de futuros.(...) A especificidade e a divisibilidade do serviço constituem também requisitos essenciais para a imposição da taxa remuneratória, nos termos do artigo 145, II, da CF.(...) Há serviços que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública e, no entanto, ser genéricos, como os de polícia, iluminação pública e pavimentação.(...) Somente a conjugação desses dois requisitos - especificidade e divisibilidade - aliada à compulsoriedade do serviço pode autorizar a imposição da taxa. Destarte, não é cabível a cobrança de taxa pelo calçamento da via pública ou pela iluminação de logradouro público, que não configuram serviços específicos, nem divisíveis, por serem prestados *uti universi* e não *uti singuli*...”

De fato, a iluminação de um logradouro público não se dá somente em benefício daqueles que eventualmente possuam imóvel às suas margens. Esse serviço é prestado pelo Município à coletividade de um modo geral, beneficiando a todos aqueles que se utilizam do logradouro iluminado, quer sejam proprietários, usuários de energia elétrica em suas residências, quer não.

O serviço público só é divisível quando se possa apurar a utilização individual pelo destinatário. Cada pessoa recebe a parte que lhe interessa, permitindo que se avalie e quantifique isoladamente a parcela utilizada pela pessoa ou grupo de pessoas.

A iluminação pública é insuscetível de ser fato gerador de taxa, porque não é serviço público específico, nem destacável em unidades autônomas de utilidade,

nem prestado individualmente ao contribuinte, nem individualmente por ele usufruído, pois trata-se de um serviço de uso comum (**uti universi**) que não se subsume na categoria de taxa.

Todos, indistintamente, tem o direito de uso comum das vias públicas, sejam elas iluminadas ou não, sendo que a manutenção do serviço de iluminação não é específico, tampouco divisível, pois, como se disse acima, a iluminação de um logradouro público não se dá tão somente em benefício daqueles que tenham imóveis às suas margens. Trata-se de serviço prestado pelo Município à coletividade em geral, sejam ou não proprietários de imóveis lindeiros, ou detentores de seu domínio útil.

Qualquer pessoa pode utilizar-se de uma praça pública, bem assim transitar por uma rua iluminada, sob qualquer pretexto, ainda que esteja de passagem pelo município e nele não possua qualquer imóvel, pois o serviço de iluminação, como já se disse é prestado à coletividade como um todo.

De outro vértice, é de se indagar qual a relação quantitativa que pode existir entre a iluminação pública e o consumo de energia elétrica pelo consumidor particular? É obvio que o maior ou menor consumo de energia elétrica pelo consumidor particular não aumenta ou diminui a quantidade de luz proveniente do poste de iluminação instalado em frente ao imóvel do contribuinte.

Destarte, existe manifesta disparidade entre a verdadeira base de cálculo do tributo e o respectivo montante, ou noutros termos, não existe relação entre o fato gerador do tributo (iluminação pública) e a respectiva base de cálculo. Tem-se, portanto, sem sombra de dúvida, que o tributo, em função de sua verdadeira base de cálculo, que não é o custo do serviço prestado (aliás, indivisível, como já demonstrado), mas sim o consumo de energia elétrica do contribuinte, acha-se desnaturado.

A verdadeira base de cálculo de um tributo que pretenda constituir-se em taxa será o custo dos serviços públicos que o geram. Em termos bem simples, a mencionada taxa, hoje com a nova nomenclatura, é, sem sombra de dúvida, um adicional

sobre a tarifa de consumo de energia elétrica, o que certamente é ilegal, chegando a ser um acinte à Justiça, ante as incontáveis vezes em que os Tribunais Pátrios declararam tal questão inconstitucional, o que não impede que os Municípios, assim como o governo em geral, sempre ávidos em arrecadação, mas tímidos quanto à prestação de um bom serviço à comunidade, insistam na cobrança de tal taxa.

Destaca-se, ainda, que a partir de 1989, o Estado de Santa Catarina instituiu a incidência de ICMS, sobre o consumo de energia elétrica, onerando duplamente o consumidor que já arcava com a taxa de iluminação pública. Ambos os tributos tem o mesmo fato gerador, configurando bitributação, fato ilegal, que também afronta o art. 77, parágrafo único, do CTN.

Portanto, como sobejamente demonstrado, não havendo a possibilidade de divisão desse serviço, não há como pretender, a Administração Pública Municipal, a cobrança de taxa sobre ele, ou seja, a prestação de serviço de iluminação pública, por ausência do requisito da divisibilidade do serviço, não pode ser erigida à condição de fato gerador de uma taxa.

4.2 Do caminho trilhado pelos Tribunais Pátrios

Os tribunais pátrios, caminham na mesma trilha, como por exemplo:

A taxa de iluminação não se ajusta ao nosso sistema tributário. Em primeiro lugar, a iluminação não constitui serviço público, específico e divisível, de modo que possa ensejar a cobrança de taxa, nos termos do CTN e da CF/88. Na verdade, a iluminação pública é um serviço geral, fornecido indistintamente a todos, não se podendo medir o proveito dele retirado por cada indivíduo. Em segundo lugar, porque a taxa em questão corresponde à alíquota calculada sobre a faixa de consumo em KWH, invadindo, assim, a

base de cálculo do imposto único sobre energia elétrica (1º TACiv. SP. Ap. n. 337. rel. Juiz Araújo Cintra).

Ao contrário do que ocorre com as taxas de prevenção e combate a incêndio, o serviço de iluminação pública não se subsume na hipótese descrita no art. 77 do CTN, que se refere a serviço público divisível. Não estando presentes os requisitos da especificidade e da divisibilidade, é impossível calcular o que cada contribuinte deve recolher (RT 612/119).

A iluminação pública beneficia toda a coletividade, e não o proprietário do imóvel lindeiro ao logradouro público iluminado. Não há, no caso, serviço especial e mensurável prestado a determinado contribuinte ou posto a sua disposição, como exigido pelo art. 145, II, da CF para que a taxa seja lidimamente constituída. Tal serviço é genérico e não específico. Assim sendo, deve ser suportado por toda a comunidade e, pois, pelos impostos, como integrantes dos serviços gerais que o Estado proporciona ou põe à disposição do povo (RT 642/102)

O egrégio Tribunal de Justiça Barriga Verde já calçou esta trilha, em mais que diversas oportunidades, manifestando-se sempre indiscrepantemente, como:

A TIP incide em inconstitucionalidade (CF, 145, II e seu parágrafo 2º) porquanto, além de ter base de cálculo própria dos impostos, não corresponde a serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (Ap. Cív. n. 43.723, de Indaial, rel. Des. Amaral e Silva).

A iluminação pública é um serviço inespecífico e indivisível, de sorte que não pode ser rateado em valores autônomos, isto é, não se pode atribuir o quinhão que seria devido pelo contribuinte. Ademais, a iluminação pública beneficia, indistintamente, todos quantos transitam pelos logradouros públicos à noite, não somente os proprietários. Assim, a taxa enfocada fere o princípio contido no inciso II, art. 145, da Constituição da República (ACMS n. 4.637, de Palhoça, rel. Des. Xavier Vieira).

A iluminação pública não constituindo serviço específico e divisível não pode configurar como fato gerador de taxa. O preceito legal que institui essa

modalidade tributária, dando-lhe como suporte fático tal serviço, atenta contra o disposto no art. 145, II, da Constituição Federal de 1988 (ACMS n. 4.753, de Palhoça, rel. Des. Napoleão do Amarante)

Os serviços públicos passíveis de contraprestação mediante taxa, são os específicos a determinada pessoa, e portanto mensurável. Não se podendo aferir a distribuição do **quantum**, por ser indivisível o serviço prestado, a entidade estatal não pode taxá-lo (ACMS n. 5.441 rel. Des. Alcides Aguiar).

São vários e inúmeros os precedentes de nosso eg. Tribunal no sentido de não ser devida a cobrança pelo município, através da CELESC por força de convênio municipal, conjuntamente com a fatura de consumo, da taxa de iluminação pública (TIP). (Ap. Cív. n. 42.028, de Santo Amaro da Imperatriz, rel. Des. Anselmo Cerello).

A jurisprudência é pacífica neste sentido:

A iluminação pública beneficia toda a coletividade, e não o proprietário do imóvel lindeiro ao logradouro público iluminado. Não há, no caso, serviço especial e mensurável prestado a determinado contribuinte ou posto à sua disposição, como exigido pelo artigo 145, II, da CF para que a taxa seja lidimamente constituída. Tal serviço é genérico, e não específico e divisível. Assim sendo, deve ser suportado por toda a comunidade e, pois, pelos impostos, como integrantes dos serviços gerais que o Estado proporciona ou põe à disposição do povo." (RT 642/102).

Registre-se, ainda que casos recentes (Cota ou Contribuição de Participação Voluntária), já existem precedentes nesse E. Tribunal de Justiça. Decidindo a Apelação Cível nº 15.109, de Criciúma, sendo relator, ilustre Des. Napoleão Amarante, esse Egrégio Tribunal também já teve oportunidade de proferir julgamento semelhante:

"Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 144, de Imarui.

Relator: Des. Éder Graf.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEIS Nºs 014/93 e 025/95, DO MUNICÍPIO DE IMARUÍ - COTA DE PARTICIPAÇÃO

COMUNITÁRIA PARA MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - SUSPENSÃO LIMINAR.

Aparentam colidência com o art. 115, II, da CE, em simetria com o art. 145, II, da CF, as leis números 014/93 e 025/95, do Município de Imaruí, que substancialmente instituem uma taxa de iluminação pública, incidente sobre o consumo de energia elétrica."

"Quanto aos demais aspectos, convém lembrar que o Município de Imaruí criou um eufemismo para disfarçar um tributo já tão conhecido e repellido, qual seja, a taxa de iluminação pública, cujo valor é exigido dos consumidores em geral, incidindo sobre a demanda de energia elétrica e cobrado pela companhia estadual encarregada do fornecimento..."

Acresça-se que, nas oportunidades em que a questão lhe foi submetida, o colendo Órgão Especial deste Tribunal, por votação unânime, acentuou a inconstitucionalidade das leis municipais instituidoras da Taxa de Iluminação Pública. Como pode-se ver na ADIn n. 24 da comarca de Laguna; na ADIn n.37, de Lages; bem como na ADIn n. 199, de Tubarão.

Na Apelação Cível n. 42.800, da comarca de Blumenau, o acórdão de 09 de outubro do ano 1.996, já confirmava a ilegalidade da taxa de iluminação pública, negando provimento ao recurso do município, e ratificando a sentença que julgou procedente a ação civil pública intentada pelo Ministério Público; a seguir, a ementa:

Apelação cível. Ação civil pública. Ministério Público. Legitimidade. Taxa de Iluminação Pública (TIP). Cobrança inadmissível. Serviço inespecífico e indivisível, não mensurável. Recurso voluntário e *ex officio*. Desprovimento de ambos os recursos.

Incabível a taxa de iluminação pública, uma vez que esse serviço não é prestado uti singulī, mas sim uti universi, insuscetível, portanto, de utilização individual e mensurável.

Assim, a iluminação pública do Município deve ser paga com a receita dos impostos (1º TACiv. SP, RT 690/106).

4.3 Caso Específico “Contribuição” de Blumenau

Recentemente, o Município de Blumenau, em mais um investida na tentativa de arrecadar fundos que cobrissem o seu gasto com a prestação do serviço de iluminação pública, instituiu novamente a famigerada taxa de iluminação pública, sob a denominação de contribuição, porém mantendo as características do tributo julgado pela Câmara de Justiça Barriga Verde inconstitucional.

Através da Lei Complementar Municipal nº 155, de 15 de dezembro de 1997, foi instituída, no âmbito do Município de Blumenau, a **Contribuição de Participação Comunitária** para manutenção e expansão dos serviços de iluminação pública, nos seguintes termos:

Art. 1º - Fica instituída a Contribuição de Participação Comunitária, para a manutenção e expansão dos serviços de iluminação pública, por consumidor, de acordo com as seguintes tabelas:

“omissis”

Art. 2º - Participam da Contribuição todos os consumidores de energia elétrica ligados à rede de distribuição das Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A - CELESC.

§ 1º - Os contribuintes que não desejarem participar da Contribuição, durante a vigência desta Lei, deverão se dirigir à Prefeitura Municipal de Blumenau, juntando o comprovante de quitação da última conta de energia elétrica, para preencher formulário próprio para esta finalidade, cuja exclusão dar-se-á imediatamente.

Art. 3º - A contribuição também incidirá sobre imóvel constituído por lote vago ou sem edificação, desde que situado em logradouro beneficiado por este serviço.

Parágrafo único - Do proprietário de imóvel que se enquadrar neste artigo será cobrada a contribuição de R\$ 1.50 (um real e cinquenta centavos) mensalmente.

Art. 4º - A contribuição é devida pelo proprietário do bem titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

Art. 5º Considera-se domicílio tributário do contribuinte o endereço indicado pelo proprietário quando se tratar de terreno sem edificação e, no caso de predial, o lugar ou a situação do imóvel objeto de lançamento.

Art. 6º - O recolhimento da Contribuição será feito:

I. Tratando-se de imóvel sem edificação, nos prazos estabelecidos para o pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

II. Quando se tratar de imóvel edificado, nas datas e em conjunto com a fatura da tarifa de consumo da energia elétrica estabelecida pela CELESC.

Art. 7º - Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a celebrar convênio com as Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A - CELESC, para proceder ao recolhimento da presente Contribuição.

Art. 8º - A arrecadação da **CONIP - Contribuição de Participação Comunitária para Manutenção e Expansão dos Serviços de Iluminação Pública**, constitui receita orçamentária do Município e deverá ser recolhida em conta bancária específica, devendo ser usada para custeio do consumo, manutenção e expansão da rede de iluminação pública do Município.

Art. 9º - O executivo Municipal fica autorizado a constituir Comissão Especial para fiscalizar e administrar os recursos provenientes da CONIP e acompanhar o cumprimento das disposições desta Lei.

Art. 10º - Nos loteamentos é imprescindível a instalação das luminárias, cujo investimento se fará às custas do proprietário.

Art. 11º - Esta Lei entrará em vigor em 1º de janeiro de 1998, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei Complementar nº 78, de 19 de dezembro de 1994 e o art. 8º da Lei Complementar nº 143, de 20 de dezembro de 1996.”

Conforme informou o Senhor Prefeito Municipal de Blumenau, a Contribuição de Participação Comunitária vem sendo cobrada regularmente dos munícipes consumidores de energia elétrica.

Porém a legislação brasileira considera apenas três os tributos a serem instituídos: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16, do CTN).

Taxa é um tributo arrecadado 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 à sua disposição (art. 145, II, da C.F.).

Contribuição de melhoria incide sobre as propriedades que foram beneficiadas por obras públicas que lhe proporcionaram uma especial valorização (art. 145, III, da C.F.).

Embora designada como “Contribuição de Participação Comunitária”, a mesma reveste-se de todas as características da TIP - Taxa de Iluminação Pública, reconhecidamente inconstitucional, porque incide sobre a utilização de um serviço posto à disposição do contribuinte - a iluminação pública (art. 125, II, da Constituição do Estado de Santa Catarina e art. 145, II, da Constituição Federal).

Portanto, a “**contribuição**”, prevista pela Lei Complementar antes mencionada, não existe para o direito público brasileiro, e nada mais é do que Taxa de Iluminação Pública revestida com outra nomenclatura.

Conforme já salientado, a Contribuição de Participação Comunitária atualmente em vigor no Município de Blumenau, apenas sofreu mudança de nomenclatura. Todavia, a essência, com toda certeza, é a da antiga e já espezinhada Taxa de Iluminação Pública, tantas vezes já declarada inconstitucional pelos Tribunais Pátrios.

A Lei Complementar Municipal nº 155/97 ofende frontalmente o disposto no art. 125, inciso II, da Constituição Estadual.

A “Contribuição” (na verdade taxa) em referência também não guarda consonância com o que dispõem o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, e os artigos 77 e 79 do Código Tributário Nacional, que admitem a cobrança de taxa em razão da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, considerando divisível somente o serviço público suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Acrescente-se ainda que, ao instituir a “contribuição” nos moldes mencionados, a municipalidade inovou, buscando uma forma alternativa de obtenção de receita. Maquiou essa forma de tributação com a possibilidade de recusa por parte do consumidor (art. 2º, § 1º, da Lei Complementar nº 155/97), como se tal artifício, encarado como um consentimento às avessas, afastasse a característica da **coercitividade**, própria dos tributos. Ocorre, no entanto, que, não obstante seja facultado ao consumidor a recusa ao pagamento, pela forma como ocorre, não resta dúvidas de que a contribuição passa a ser obrigatória, isto porque o Município está se aproveitando da ignorância e da omissão do contribuinte, o que o torna refém da situação gerada. Incogitável é a voluntariedade, haja vista que a incidência é automática, *a latere* de adesão.

Aliás, o Código do Consumidor considera prática abusiva “**enviar ou entregar ao consumidor, sem solicitação prévia, qualquer produto ou fornecer qualquer serviço**”, assim como, “**executar serviços sem a prévia elaboração de orçamento e autorização expressa do consumidor, ressalvadas as decorrentes de práticas anteriores entre as partes**” (grifei) (Art. 39, incisos III e VI, da Lei nº 8.078/90), estabelecendo, também, como nula de pleno direito, as cláusulas que “**estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade**” (grifei) (Art. 51, IV, do Codecon).

Até mesmo o Código Civil estabelece, no seu artigo 1.079, que “**a manifestação da vontade, nos contratos, pode ser tácita, quando a lei não exigir que**

seja expressa”, sendo que no presente caso, conforme o Código do Consumidor, deveria de ser expressa.

Mas o Município tem interesse nessa forma de consentimento tácito, pois coloca o consumidor em situação desfavorável, que deixa de manifestar o seu inconformismo com a cobrança por diversas razões, quais sejam, a ignorância, o temor de represálias por parte da autoridade, os óbices burocráticos, a indisponibilidade de tempo, a incompatibilidade de horários, uma vez que o horário de atendimento das repartições municipais é o mesmo em que os consumidores trabalham, etc., de tal sorte que somente uma minoria acaba resistindo e manifestando a sua discordância, mormente as pessoas mais esclarecidas ou providas de recursos, restando aos mais necessitados e ignorantes o encargo do pagamento da “contribuição”, que acaba sendo destinada, indistintamente, ao pagamento do serviço que é geral, numa afronta flagrante ao princípio da igualdade.

Cumprе destacar que, caso o consumidor não deseje participar da “Contribuição”, **durante a vigência desta Lei**, deve formular pedido de isenção junto a Prefeitura Municipal, apresentando a quitação da última conta de energia elétrica. Isto significa dizer que o munícipe está coagido a efetuar o pagamento da “contribuição” ainda que por algum período, haja vista que os bancos não estão autorizados a receber somente o valor relativo ao consumo de energia elétrica, mas sim o valor total da fatura, aí incluído a “Contribuição de Participação Comunitária”, sendo esta incluída na fatura de forma compulsória, ou seja, sem a concordância do consumidor.

Inquestionável que a Lei nº 155/97, nos termos em que foi posta, está distante de se tratar de simples contribuição espontânea, mas sim de um condão impositivo, posto que obriga o consumidor/usuário a dirigir-se a repartição pública, munido do último comprovante de pagamento, para formular o pedido de exclusão.

Se o desejo da Municipalidade fosse criar uma contribuição espontânea, não deveria lançar compulsoriamente os valores respectivos das faturas de energia elétrica, fazendo-o apenas em relação àquelas pessoas que comparecessem espontaneamente na Prefeitura e firmassem

declaração de que pretendem contribuir para a manutenção e expansão da rede de iluminação pública da cidade.

Sobre o tema, especialmente a voluntariedade, assim se pronunciou o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em acórdão da lavra do Des. Francisco de Oliveira Filho, *in verbis*:

“Ação Civil Pública. Cota de Participação Voluntária para Manutenção e Expansão dos Serviços de Iluminação Pública - Lei Municipal nº 1.248, de 27 de julho de 1995 - Ilegalidade manifesta - Sentença confirmada - Reexame necessário improvido.

Inadmissível é denominar de voluntário o pagamento, quando a exclusão do consumidor está condicionada a requerimento, instruído com a guia de quitação da última despesa de energia elétrica.

Quando o serviço não é prestado *uti singuli*, mas sim *uti universi*, incapaz, destarte, de utilização indivisível e imensurável, a simples troca de Taxa de Iluminação Pública para Cota de Participação Voluntária para Manutenção e Expansão dos Serviços de Iluminação Pública não afasta ilegalidade manifesta” (Ap. Cível nº 96.009685-0, de Anita Garibaldi).

Da mesma forma não se poderia alegar a falência do serviço de iluminação pública, caso obstada a cobrança da dita taxa, hoje chamada de “contribuição”, posto que a ampliação de tal serviço pode ser ressarcida ao poder público via contribuição de melhoria, prevista no art. 145, II, da Constituição Federal, e a sua manutenção deve ser atendida por toda a comunidade, através dos impostos, notadamente pelo ICMS cobrado diretamente na fatura emitida pela concessionária - CELESC, além dos demais impostos a cargo da municipalidade.

Assim, por óbvio, não se nega ao Município o direito de ressarcir-se das despesas com obras e serviços públicos, mas há que se observar o devido processo legal.

E, ainda, a taxa em referência colide também com o parágrafo 3º do artigo 145 da Constituição Federal, que admite, unicamente, a incidência de ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica.

Como dito fornecimento se constitui em fato gerador de ICMS, a cobrança de mais de um tributo, tendo como base de cálculo o consumo de energia elétrica, representa nítida invasão da competência tributária do Estado, na medida em que justamente os Estados, através do ICMS, é que podem tributar tal fornecimento.

Assim, para finalizar tal tópico, é certo que a municipalidade - para usar a mesma expressão do acórdão já referido, **“usou de um eufemismo para disfarçar já tão conhecido tributo”**.

São dispensáveis mais comentários, em simplesmente trazendo-se a colação, decisão do Colendo Tribunal Catrinense a respeito de tentativa de travestir a Taxa em discussão elucida-se a questão, **verbis**:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 025/95, DO MUNICÍPIO DE IMARUÍ - COTA DE PARTICIPAÇÃO COMUNITÁRIA PARA MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - INCONSTITUCIONALIDADE.

A lei nº 025/95 do Município de Imaruí, que trata da cota de participação comunitária para a manutenção do serviço de iluminação pública, incidente sobre o consumo de energia elétrica, instituiu, substancialmente, disfarçada sob tal denominação, verdadeira taxa que, por não atender aos requisitos da especificidade e divisibilidade, fere frontalmente o disposto no art. 145, II, da Constituição Federal.

Por tal razão, não pode ser cobrada pelo Município, que para o custeio desse serviço deverá valer-se da receita derivada dos impostos” (Ap. Cível nº 88.088592-7 (144) de Imaruí, Rel. Des. Eder Graf).

Extrai-se do corpo do acórdão a seguinte passagem que elide qualquer sombra de dúvida, “Seja cota; seja taxa; pouco importa o nomen juris, posto que o importante é a sua natureza específica”.

Assim, vê-se que infundados são os procedimentos de Municípios que tentam cobrar através de uma taxa, com qualquer disfarce

CONCLUSÃO

Observou-se que a taxa como espécie do gênero tributo, sofreu várias modificações até obter seus contornos próprios, sendo inicialmente empregada como forma de extorquir os já escassos recursos dos menos favorecidos pelas classes dominantes, e depois sendo empregada indistintamente na cobrança de impostos e mesmo de contribuições, finalmente vindo a evoluir a um conceito próprio, consolidando o entendimento tanto doutrinário como jurisprudencial sobre a silhueta legal atualmente definida.

Com o passar dos anos, legislações e constituições, acabou-se por estabelecer-lhe traços próprios, que lhe são peculiares, como sua base de cálculo, hipótese de incidência e ainda os requisitos de divisibilidade e especificidade, através dos quais pode-se corretamente auferi-la.

Sua subespécie, a TIP – Taxa de Iluminação Pública, ora estudada e intentada pela grande parte dos governos municipais, pode-se concluir que não alcançou êxito, por não respeitar aos lindes estabelecidos em Lei e na Carta Maior Brasileira, mesmo com um grande esforço em institui-la, inclusive travestindo-a de contribuição ou cota de participação.

Padece de constitucionalidade a **nati morta** taxa de cobrança pela prestação do serviço de iluminação pública, principalmente por não se enquadrar nos requisitos constitucionais de especificidade e divisibilidade, já que não é possível separá-la em unidades autônomas de auferição, sendo impossível medir o quanto cada munícipe utiliza dos serviços de iluminação pública, haja vista também, que vantagem sobre a iluminação de um logradouro não se restringe a quem ali possui imóvel, mas a todos aqueles que ali transitam.

Também por ter base de cálculo típica de imposto, ou seja calculada sobre a quantidade do consumo, **in casu** de energia elétrica, o que é expressamente vedado na **Lex Legum**, configura-se sua ilegalidade perante o sistema tributário nacional e onde é pior, contrária às Constituições Estadual e Federal.

Após a sólida coletânea de verdadeiros ensinamentos jurídicos a respeito da taxa, tendo acompanhado sua evolução e atual configuração bastante clara e definida, não há, nem como, discutir-se a profunda eiva de ilegalidade de qualquer tributo que venha a ser instituído sob a forma de taxa, não importando qual a roupagem que lhe seja dada, e mais ainda sua inconstitucionalidade, e total discrepância com os princípios que regem à espécie.

O Município de Blumenau, que teve TIP - Taxa de Iluminação Pública - que instituíra, expurgada por decisão do Conspicuo Órgão Catarinense de Julgamentos em Segunda Instância, conforme ementa do acórdão colacionada, tentou inovar estabelecendo, em dezembro próximo passado, a CONIP - Contribuição de Participação Comunitária para Manutenção e Expansão dos Serviços de Iluminação Pública, que porém por possuir vício de origem e ser na verdade uma taxa com uma nomenclatura disfarce, e bem provável que em breve seja inquinada por sua inconformidade com a ordem jurídica.

Finalmente, conclui-se que a examinada taxa para a cobrança dos serviços de iluminação pública prestados pelas Administrações Municipais pode até ter um cunho social justificável, posto que realmente configura-se como um custo bastante elevado a instalação e manutenção da iluminação pública, principalmente por ser suportado pelas Prefeituras unicamente, sendo que quem arrecada o ICMS - imposto que incide sobre o consumo de energia elétrica, é o governo estadual, e que nada repassa a este título.

Entretanto, no contexto atual, não é possível, de maneira alguma, instituir tal cobrança, o que somente poderia ser feito, através de uma pequena alteração na Carta Republicana, a exemplo do que foi feito no caso do IPMF, atual CPMF, contribuição recolhida pela união sobre a movimentação financeira - em operações bancárias, e que não fosse a adaptação constitucional, seria certamente esmagada pela enxurrada de decisões judiciais contrárias a sua admissibilidade, o que atualmente ocorre com a TIP.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Taxas e Preços no Texto Constitucional. in Revista de Direito Tributário. São Paulo.

_____. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 1ªed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

BORRÁS, Gabriel Giampietro. Las Tasas en la Hacienda Publica, 1ª ed., Montevideo: Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1939.

SOUZA, Afonso A.. Instituição de Normas Financeiras para a União, os Estados e os Municípios. São Paulo: Publicação do Centro das Indústrias e da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. 1ª ed. 1951.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 2ª ed., São Paulo: RT, 1991.

FALCÃO, Amilcar Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6ª ed., atual., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero. 1ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1962, vol. I.

GIANNI, Achile Donato. Instituzione di Diritto Tributario, 8ª ed., Milano: Giuffrè, 1960.

MAXIMILIANO, Carlos. Comentários à Constituição Brasileira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos Editor, 1923.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro, 7ª ed., atual., São Paulo: Malheiros, 1994.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, 33/39, Porto Alegre.