

# **TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO<sup>1</sup>**

---

**YOSHIAKI ICHIHARA**

*O articulista é Juiz de Direito Substituto de Segundo Grau,  
atualmente auxiliando na 9ª Câmara Cível,  
Seção de Direito Público, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo  
e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.*

## **INTRODUÇÃO**

As taxas como espécie de tributo, exigidos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas competências, apesar da constância e da infinidade de atuações onde este tributo é cobrado, pouco se tem escrito.

Mesmo na análise casuística dos precedentes jurisprudenciais, verifica-se que não têm sido examinadas as questões com a profundidade que o tema exige.

Pode-se afirmar, sem perigo de erro, que as questões que envolvem as taxas no sistema jurídico brasileiro, especialmente no que se refere à fixação de sua base de cálculo, são difíceis e muito controvertidas.

---

1 - Artigo desenvolvido a partir das anotações da palestra proferida no Instituto dos Advogados de São Paulo em maio de 1997.

A falta de um questionamento mais profundo, em geral, decorre principalmente do pequeno valor da exação envolvida, se considerada a taxa, individualmente e por contribuinte.

Evidentemente, já que o Estado (no sentido amplo), como decorrência do princípio da moralidade, não deveria instituir tributos de duvidosa constitucionalidade e/ou legalidade, mas, na prática, a teoria ou os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, nem sempre tem sido respeitado pelos legisladores competentes.

Com este enfoque iremos desenvolver o tema proposto.

### **CONCEITO DE TRIBUTO**

A Constituição Federal de 1.988, não obstante tratar exaustivamente de quase todas as matérias, inclusive no que se refere ao sistema tributário nacional, não chega a definir e nem conceituar o que seja tributo.<sup>2</sup>

Entretanto, examinando sistematicamente as normas integrantes do sistema tributário, não resta dúvida de que a nossa Carta Magna traça os contornos indispensáveis à conceituação do tributo, além de outorgar à lei complementar a incumbência de definir o que seja tributo.<sup>3</sup>

Assim, o art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966, assim conceitua:<sup>4</sup>

*“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.*

---

2 - Conceito e definição diferem no que se refere ao enfoque e forma de analisar o objeto. De forma singela, pode-se dizer que o conceito delimita o objeto sob o enfoque do conteúdo e a definição dá maior ênfase ao aspecto da extensão do objeto.

3 - Confira o art. 146, III, letra “a”, da CF.

4 - A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1.967, foi guindada à categoria de Lei Complementar e recebeu a denominação de Código Tributário Nacional.

Esta conceituação legal sofreu inúmeras críticas, que deixaremos de levar em consideração, ressaltando que o legislador não é técnico e cabe ao profissional do direito interpretar e extrair o sentido jurídico da norma posta.

Com efeito, a questão relevante que cabe examinar, numa visão eminentemente jurídica, é a da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do conceito.

A verdade é que nenhum jurista especializado em direito tributário argüiu a inconstitucionalidade do conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Assim, analisando o conceito legal, passaremos a destacar as características do tributo, para concluir que para ser uma obrigação tributária, não basta que alguém esteja na contingência de ter que levar dinheiro aos cofres públicos, mas deve cumulativamente tipificar:

- 1) a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória;
- 2) não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito;
- 3) deve ser instituído ou decorrente de lei; e
- 4) deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal.

Delimitadas as características do tributo, extraído do conceito legal, quando alguém estiver na contingência de ter que levar dinheiro aos cofres públicos, preenchidos os requisitos dos ítems 1 a 4, respondendo afirmativamente, sem dúvida alguma, estamos diante de uma obrigação tributária.

Não basta, todavia, identificar a obrigação como sendo de natureza tributária: é necessário identificarmos a espécie tributária.

Dependendo da espécie, diferem no que se refere aos princípios aplicáveis, fatos geradores diferentes etc., o que leva a concluir sobre a importância da identificação não só do tributo, mas da espécie correspondente.

### 3 - CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS

O direito positivo parece classificar o tributo em três espécies:

- 1) Impostos;
- 2) Taxas; e
- 3) Contribuição de melhoria.<sup>5</sup>

Não obstante, os doutrinadores do direito tributário têm apresentado divergências nesta matéria.

RUBENS GOMES DE SOUSA,<sup>6</sup> PONTES DE MIRANDA<sup>7</sup> e ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>8</sup> entendem que existem apenas duas espécies, ou seja, *impostos* e *taxas*.

Por outro lado, o Prof. GERALDO ATALIBA,<sup>9</sup> também adotando a posição bipartida, classifica os tributos em *vinculados (taxas e contribuição de melhoria)* e *não vinculados (impostos)*. No caso dos tributos vinculados, subdivide em vinculados diretamente (taxas) e vinculados indiretamente (contribuição de melhoria).

A maioria dos doutrinadores do direito tributário adotam a classificação tripartida<sup>10</sup>, dentre os quais nos incluímos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) (Cf. art. 145, I, II e III, da CF e art. 5º do CTN).

LUCIANO DA SILVA AMARO<sup>11</sup> classifica adotando uma tese onde identifica quatro espécies, ou seja, *impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria)*,

5 - Art. 145, I, II e III, da CF e art. 5º do CTN. Apenas cabe ressaltar que o termo "contribuições de melhoria", previsto no art. 5º do CTN, deve ser entendido como sendo "contribuição de melhoria". Tal conclusão decorre da existência de apenas uma contribuição de melhoria, bem como pela aplicação dos critérios hierárquico e cronológico a que se referem NORBERTO BOBBIO e MARIA HELENA DINIZ, dentre outros.

6 - Compêndio de legislação tributária, São Paulo, Resenha Tributária, 1.975.

7 - Comentários à Constituição de 1.967, com a emenda nº 1, de 1.969, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1.973.

8 - Teoria geral do direito tributário, São Paulo, Saraiva, 1.972.

9 - Hipótese de incidência tributária, São Paulo, Malheiros, 1.992.

10 - Hugo de Brito Machado, Hamilton Dias de Souza, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Kiyoshi Harada, Vítório Cassone, Wagner Balera, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, dentre outros.

11 - Direito tributário brasileiro, São Paulo, Saraiva, 1.997.

*contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios.*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>12</sup> identifica a existência de cinco espécies, ou seja, *impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.*

De nossa parte, adotamos a classificação tripartida (*impostos, taxas e contribuição de melhoria*) por entender que o direito positivo oferece critérios objetivos e que possibilita a resolução dos problemas práticos decorrentes, conforme evidencia a leitura dos arts. 3º, 4º, 5º, 16, 77 e 81 do CTN.<sup>13</sup>

Uma vez identificada a obrigação como sendo tributária (art. 3º do CTN)), diz o art. 4º do CTN, que *a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação legal e demais características formais adotadas pela lei e II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

Evidentemente, se para identificar a espécie tributária relevante é a natureza do fato gerador, sendo irrelevantes a denominação, características formais e destinação do produto da arrecadação, os arts. 16, 77 e 81 do CTN, oferecem sustentáculo para a adoção da classificação tripartida.<sup>14</sup>

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

Assim sendo, qualquer obrigação identificada como tributo, que tenha como fato gerador uma situação não dependente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte, independentemente da denominação, características formais ou destinação do produto da arrecadação, sem dúvida alguma, estaremos diante de um tributo da espécie imposto. Exemplos: Imposto de Renda (perceber renda), Imposto sobre a Propriedade

12 - Sistema tributário na Constituição de 1.988, São Paulo, Saraiva, 1.989.

13 - A questão da definição de tributos e de suas espécies está determinada no art. 146, III, "a", da CF, que cabe à lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional.

14 - Uma classificação não é falsa e nem verdadeira, mas questiona-se: se é útil ou inútil.

(ser proprietário), Contribuição ao INSS (remunerar empregados, autônomos etc).

*TAXAS cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e 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. 77 do CTN).*

No caso do imposto, se o fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte, diferentemente no caso da taxa, o fato gerador é sempre dependente de uma atuação estatal, seja na forma de exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível.

*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 das obras públicas de que decorra valorização imobiliária (art. 81 do CTN).*

No caso do tributo da espécie contribuição de melhoria, dissecando o fato gerador, o comando exige a realização de uma obra pública, que beneficia a todos, mas para ser exigido do contribuinte, deve provocar uma valorização imobiliária.

De outra parte, o pedágio, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório, além de não constituírem uma espécie autônoma, dependendo da natureza do fato gerador, podem ser enquadrados como impostos, taxas ou contribuição de melhoria. Por exemplo, um empréstimo compulsório que tenha como fato gerador o fato de alguém ser proprietário de veículo automotor, por independer de qualquer atividade estatal, poderemos classificar como um imposto e analisar o tributo à luz dos critérios aplicáveis aos impostos.

Por final, a relevância da correta identificação do tributo quanto à espécie, apenas para exemplificar, consiste nas questões jurídicas a serem argüidas para a impugnação de eventuais ilegalidades. No caso do imposto, nenhum contribuinte poderá argüir a falta de prestação de serviços ou realização de obras como

óbice da exigência. Entretanto, no caso da taxa, a falta de prestação do serviço público, em tese, pode ser óbice à cobrança desta espécie tributária.

#### 4 - As taxas:

As taxas no sistema jurídico brasileiro encontra sustentáculo no art. 145, II, da Constituição Federal, quando diz:

“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 ou postos à sua disposição”.

De outra parte, as taxas só poderão ser instituídas tendo como fato gerador o exercício do *poder de polícia* ou como decorrência da prestação de *serviços públicos* específicos e divisíveis.

Exige, como condição para a ocorrência do fato gerador, uma atuação estatal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), razão porque o Prof. GERALDO ATALIBA denominou de *tributos vinculados diretamente*<sup>15</sup>, na forma de exercício do poder de polícia ou como decorrência da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Evidentemente, se o legislador competente ao instituir a taxa precisa tomar como hipóteses de incidência o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público, para nascer a obrigação tributária, é preciso que ocorra o fato imponível, tendo como contribuinte, destinatário do exercício do poder de polícia ou o beneficiário do serviço público, específicos e divisíveis, utilizados efetivamente ou potencialmente colocados à sua disposição.

Concluindo, a identificação da materialidade do fato gerador da taxa nem sempre é tarefa difícil, mas existem outras figuras

---

15 - Hipótese de Incidência Tributária, Malheiros, 1.992.

análogas, tais como o pedágio, o preço público e a tarifa, que têm sido causa de muitas confusões.

### **5 - Regimes jurídicos aplicáveis:**

Não resta dúvida a respeito da taxa como espécie de tributo.

Com efeito, o regime jurídico aplicável na análise e resolução dos problemas decorrentes, devem ser aplicados os princípios e regras de direito público e especificamente de direito tributário.

Estão presentes como características essenciais da taxa a compulsoriedade, o fato de ser criada por lei, a sujeição ao princípio da estrita legalidade etc.

Quando o poder competente toma como pressuposto da instituição da taxa o exercício do poder de polícia, não resta dúvida de que o poder de polícia decorre sempre do exercício de faculdade inerentes ao Estado (no sentido amplo), tais como: fiscalizar, controlar, conceder licenças, autorizar a construção, a utilização etc.

Todavia, quando o pressuposto tomado pelo legislador competente é a prestação de serviço público, nem sempre este conceito aparece como unívoco, daí porque GERALDO ATALIBA e ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>16</sup>, entendem que a remuneração do serviço público prestado só poderá ser como contrapartida da cobrança de taxa.

Daí a necessidade de se analisar os fatos imponíveis, subdividindo o serviço público no sentido estrito e no sentido lato.

Existe no mundo concreto, aquilo que os doutrinadores denominam de preço público e tarifas, que não se confundem com a taxa, uma vez que são cobrados sob o regime jurídico de direito privado. Os preços públicos e as tarifas, examinando a origem, na maioria das vezes, verifica-se que não foram instituídos por lei e no caso de aumentos não são fundamentados em lei, mas em normas infralegais ou simples ato de representante do Poder Executivo.

---

16 - Hipótese de Incidência Tributária, Malheiros, 1.992 e Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 1.996.



Assim sendo, dependendo do conceito de serviço público, o fornecimento de energia elétrica, o serviço telefônico, o transporte coletivo municipal, o fornecimento de água etc., considerando a abrangência e a utilidade, parecem enquadrar-se como sendo serviços públicos específicos, divisíveis e potencialmente colocados à disposição do público em geral.

Entretanto, na prática verifica-se que a remuneração dos serviços retro-enumerados são custeados via de tarifas, que são cobrados pelo regime de direito privado, diferenciando-se, assim, do regime das taxas. Tais atividades estão previstas expressamente no art. 175 da Constituição Federal, inclusive, direcionando no sentido de que é possível a remuneração dos serviços públicos pela cobrança das tarifas.

Outros argumentos respaldam a tese aqui esposada:

a) a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, telefonia etc., o que seria impossível, tendo em vista a existência da impossibilidade de incidência do imposto tomando como base de cálculo a taxa, além da prevalência do princípio da imunidade recíproca; e

b) na época como a atual, onde todos os Estados modernos estão privatizando as empresas estatais, aproximando cada vez mais a atuação de tais empresas como sendo de uma atividade empresarial, com tratamento isonômico com as empresas privadas no que se refere às obrigações trabalhistas e tributárias (art. 173, § 1º, da CF), esta interpretação vai no sentido da integração do preceito constitucional.

O mesmo se diga em relação aos preços públicos, que não se confundem com as taxas, mas representam apenas um preço fixado coercitivamente pelo poder público, como ocorriam no caso dos preços da gasolina, do álcool, do óleo diesel, de passagens etc.

Qualquer discussão, quando envolve tarifas ou preços públicos, sem dúvida alguma, esta deve ser analisada e resolvida sob o regime de direito privado e não de direito público, muito menos com a aplicação das regras e princípios específicos de direito tributário.

As principais diferenças entre taxas (tributo), e a tarifa e os preços públicos, são as seguintes:

a) regime jurídico aplicável, é de direito público nas taxas e de direito privado nas tarifas e preços públicos;

b) compulsoriedade das taxas e voluntariedade das tarifas e dos preços públicos; e

c) regime impositivo das taxas e negocial das tarifas e preços públicos.

No que se refere ao pedágio, que é previsto expressamente no art. 150, V, da CF, qual seria o enquadramento jurídico dessa exigência?

Com efeito, se a Constituição ressalva a possibilidade de cobrança do pedágio, esta só poderá ser efetuada sob o regime de direito público.

Será, entretanto, uma espécie de taxa cobrado pela utilização de vias ou decorrente da conservação pelo poder público?

Não se trata de contribuição de uso do direito italiano, mas concordamos com LUCIANO AMARO<sup>17</sup> quando entende que o pedágio se enquadra como taxa pela utilização de via pública, porque não se vê viabilidade de outra interpretação integradora.

Na prática, o pedágio e a zona azul não são exigidos sob o regime de direito tributário, o que nesse particular, apresenta uma inconstitucionalidade insanável.

Por derradeiro, a impugnação dessa exigência levando-se em consideração o interesse econômico envolvido nem sempre torna viável individualmente, o que deveria, de *lege ferenda* ser atribuída a legitimidade ao Ministério Público, via de ação civil pública, mesmo considerando que envolve interesses individuais e disponíveis do usuário da via pública.

---

17 - Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 1.997.

## **6 - Interpretação das normas tributárias que versam sobre as taxas:**

A interpretação da norma tributária, a rigor e como regra, não deve ser extensiva e nem restritiva.

Para SAVIGNY, *interpretação é a reconstrução do pensamento contido na lei*. Portanto, pela interpretação não se cria e nem se subtrai coisa alguma.

A norma tributária, quando institui uma obrigação tributária principal, por obrigar o contribuinte a levar dinheiro aos cofres públicos, sujeita-se a regras e princípios específicos e está sujeito a uma legalidade cerrada, que a doutrina denomina de princípio da estrita legalidade.

Na interpretação das normas tributárias sobre as taxas, deve-se levar em conta a existência da supremacia do interesse público sobre o particular.

Também, além da interpretação ser no sentido da sistemática integradora, deve-se partir do pressuposto da presunção de constitucionalidade e não o contrário.

Sobre a integração do sistema constitucional, escreve PAULO BONAVIDES:

"Com efeito, visto pela dimensão contrária, é de temer-se venha o método a engendrar artifícios ou subterfúgios que possam fazer prevalecer incólumes no ordenamento constitucional normas inconstitucionais, afrouxando assim as cautelas e a vigilância do legislador contra a emissão de semelhantes normas. Convém, todavia, que o intérprete não se afaste daquele princípio estabelecido pelo Tribunal Constitucional da Áustria de que *a uma lei, em caso de dúvida, nunca se lhe dê uma interpretação que possa fazê-la parecer inconstitucional*. Corre-se não raro com o emprego desse método o risco de transformar a interpretação da lei conforme a Constituição numa interpretação da Constituição conforme a lei (eine gesetzeskonforme Auslegung der Verfassung), distorção que se deve conjurar.<sup>18</sup>

Sobre a presunção da constitucionalidade, escreve CARLOS MAXIMILIANO:

*Presumem-se constitucionais todos os atos do Congresso e do Executivo. Só se proclama, em sentença, a inconstitucionalidade, quando esta é evidente, fora de toda dúvida razoável.*<sup>19</sup>

Colocadas estas considerações, passaremos a examinar a questão da base de cálculo.

### **7 - Base de cálculo da taxa:**

Como já dito anteriormente, a base de cálculo da taxa é uma das questões mais difíceis e controvertidas.

Escreve AIRES FERNANDINO BARRETO que a base de cálculo é sempre o valor<sup>20</sup> e conceitua como sendo o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.<sup>21</sup>

Para ALFREDO AUGUSTO BECKER a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência<sup>22</sup> e sendo o elemento mais importante, portanto é a base de cálculo que confere o gênero jurídico ao tributo.

Existem três espécies de base de cálculo, admitidas pela doutrina e jurisprudência, quais sejam: *valor real*, *valor estimado* e *valor arbitrado*.

Uma pergunta persistente para quem debruçar-se sobre o tema: *há sempre base de cálculo na taxa?*

Na prática, apesar de óbvio, nem sempre existe uma base de cálculo, uma vez que o valor a ser pago pelo contribuinte é encontrado mediante a aplicação de critérios utilizados para supostamente medir o custo da atuação. Por exemplo, no caso de taxa de coleta de lixo: 5 reais por m<sup>2</sup> de área construída.

Qual é a base de cálculo?

---

19 - Comentários à Constituição Brasileira de 1.946, Liv. Freitas Bastos, Vol. I, 1.948, p. 157.

20 - Base de Cálculo, Aliquota e Princípios Constitucionais, RT, 1.987, p. 46.

21 - BARRETO, Aires Fernandino, ob. cit., p. 38.

22 - TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, Saraiva, 1.972, p. 298.

A base de cálculo às vezes se confunde com o valor cobrado, quando o entendimento corrente é o valor sobre o qual se aplica a alíquota.

Esta base, no caso da taxa de serviço público ou decorrente do exercício do poder de polícia, deve ser o custo da atuação individualmente considerado, mas deve estar atrelado ao custo geral da atuação dividido pelo universo de todos os contribuintes.

As questões mais discutidas no Judiciário referem-se *aos critérios da base de cálculo*.

Analisada esta base pelo crivo da materialidade, sendo a taxa uma cobrança decorrente da contraprestação de serviço público ou do exercício do poder de polícia, a referibilidade ou nexó, deve ser sempre relacionada com o custo da atuação estatal. Qualquer desvio deste princípio básico fatalmente tornará a cobrança ilegal ou inconstitucional.

O critério da divisibilidade, do custo da atuação geral em relação a cada um dos contribuintes individualmente, sem dúvida alguma, deve ser algo que possa medir o custo do serviço ou do exercício do poder de polícia. Por exemplo, se o critério tomado para fixar a taxa de licença e funcionamento for o da área do imóvel, sem levar em consideração o tipo de atividade, área construída etc., sem dúvida alguma, o critério adotado não mede objetivamente o custo da atuação estatal e por isso a cobrança poderá ser considerada ilegal.

Na determinação da base de cálculo da taxa, além da referibilidade com o custo da atuação, que é obrigatória, sob pena de desvirtuar a própria natureza específica do tributo, um critério que seja contra os fatos ou seja inversamente proporcional ao custo da atuação não pode ser aceito. Por exemplo, não é possível onerar mais os contribuintes do centro em benefício dos contribuintes da periferia, a pretexto de que na **periferia** reside uma população de menor renda.

Cabe aqui uma pergunta: Pode ser aplicada a progressividade ou regressividade de alíquotas no caso das taxas?

A resposta parece ser não!

A progressividade pode ter como critério a implementação do princípio da igualdade, tendo como pano de fundo o princípio da capacidade contributiva, isto é, até 1 (uma) tonelada de lixo 0,5% e o que exceder 3%; ou ainda, área de até 250 m<sup>2</sup>, 4 UFM (Unidade Fiscal do Município) por m<sup>2</sup> e para a área excedente, 10 UFM por m<sup>2</sup>.

Ainda, a progressividade ou regressividade pode ser como decorrência da localização, penal e extrafiscal (para estimular ou coibir determinadas atividades), o que é incompatível com a natureza específica do tributo da espécie taxa.

Por final, existem base de cálculo expressamente proibidas, tais como a que toma a mesma base dos impostos e a que toma como base o capital das empresas, que é óbvio, a primeira por caracterizar *bitributação* e a segunda porque o capital das empresas ou até o valor da causa (no caso da taxa judicial), não mede o custo da atuação estatal. Estão, ainda, proibidas implicitamente a base de cálculo que não mantenha referibilidade com atuação estatal, que tome a mesma base de cálculo da contribuição de melhoria, das contribuições sociais e empréstimos compulsórios, por caracterizarem *bitributação*.

### **8 - Análise casuística dos precedentes jurisprudenciais:**

a) EXECUÇÃO FISCAL - *Taxa de fiscalização, localização, instalação e funcionamento - Município de São Paulo - Exercício do poder de polícia - Base de cálculo com base no número de empregados - Legalidade - Dá-se provimento aos recursos para se julgar improcedentes os embargos.* (Apel. 690.809-2, 1º TACSP, Rel. Beretta da Silveira)

Sobre esta matéria e o critério tomado há divergência nos Tribunais- Há exercício do poder de polícia? A taxa de instalação e localização só é possível de ser cobrada uma vez, mas as de fiscalização e funcionamento poderão ser exigidas anualmente. Em todas elas a base de cálculo deve ser o do custo da atuação estatal (referibilidade) e o critério de divisibilidade para se encontrar o valor a ser suportado por cada um dos contribuintes, deve ser tomado aquilo que possa medir o ônus da atuação (proporção lógica). É preciso, de outra parte, que o poder público

tenha pessoal e estrutura para o exercício da atividade específica. Aceitável o número de empregados como critério de divisibilidade, já que este mede, pelo menos em tese, o tamanho, a estrutura etc., do contribuinte.

b) TAXA - *Remoção de lixo industrial - Município de São Carlos - Exercícios de 1991 e 1992 - Art. 145, inciso II e § 2º, da Constituição Federal, art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, arts. 1º e 2º da Lei nº 10.253, de 1989 e art. 2º da Lei nº 10.254, de 1989 - Base de cálculo - Alegação de identidade com a do imposto predial e territorial urbano - Inocorrência - Cálculo realizado de acordo com o custo dos serviços no exercício anterior e não com base no valor venal do imóvel, utilizado para fins do IPTU - Legalidade do lançamento reconhecida - Tributo devido - Anulatória procedente - Recursos oficial e voluntário providos.* (Apel. 558.642-5, 1º TACSP, Rel. Oscarlino Moeller).

Há, também, divergência jurisprudencial nesta questão. No caso, trata-se de taxa pela realização de serviço público. A base de cálculo deve ser a do custo da atuação e o *custo dos serviços no exercício anterior* aparece como critério de divisibilidade razoável, o que em tese é aceitável. Nas hipóteses em que houver uma mudança de situação fática do contribuinte de um exercício para o outro, neste caso, poderá ser impugnado o lançamento pelo contribuinte.

c) TAXA - LIXO SÉPTICO - *Prefeitura Municipal de Santos - Falta de critério especificado para a base de cálculo, desprovido de alíquotas determinadas - Inadmissibilidade - Municipalidade que não elaborou a norma tributária de forma a atender os dados mínimos definidores dos elementos da taxa cobrada - Princípio da legalidade estrita - Sobreposição dos direitos individuais aos do Estado - Inexistência de base legal hígida - Embargos rejeitados.* (Apel. 585.770-1-01, 1º TACSP, Rel. Nivaldo Balzano).

Inexistindo base de cálculo e alíquota, sem dúvida alguma, a ilegalidade é manifesta. Em matéria tributária a legalidade é qualificada, sujeito ao princípio da estrita legalidade, isto é, a lei

deve trazer no seu conteúdo a materialidade, a alíquota, a base de cálculo etc. (art. 97 do CTN).

d) TAXA - Licença para localização - Escritório de advocacia - Renovação - Reconhecimento pelo acórdão recorrido da existência do efetivo exercício do poder de polícia e inócua identidade de base de cálculo com o imposto predial - Inexistência da violação ao art. 18, I, e § 1º, da CF - Legalidade - RE não conhecido. (RE 115534/88-SP, Rel. Min. Oscar Correa, 1ª Turma).

Há divergência sobre esta matéria. Não se pode confundir o exercício do poder de polícia da Ordem dos Advogados do Brasil e a exercida pela Municipalidade local. O exercício do poder de polícia do poder público local poderá ser em relação ao local, a atividade exercida, a comodidade, ao cumprimento das leis de postura municipal etc. O exercício do poder de polícia envolve multifárias atividades, sempre atuando no interesse da comunidade local. O mesmo se diga das taxas de licença e funcionamento das instituições financeiras, onde os que entendem ilegal a cobrança fundamentam no fato de que as instituições financeiras são autorizadas a funcionar com base em Lei Federal (Lei nº 4.595/64).

e) TAXA - ILUMINAÇÃO PÚBLICA - Inconstitucionalidade - Declaração - Lei nº 1.684/84 de Capivari - Ausência de requisitos de especificidade e divisibilidade - Arts. 77, 79, II e III do CTN e 145, II, da Constituição Federal - Inconstitucionalidade reconhecida - Votos vencedores e vencido. (AI 374.953/88 - Capivari - 1º TACSP - Pleno - Rel. Castilho Barbosa).

A iluminação pública não pode ser tomada como pressuposto da taxa uma vez que a atuação estatal aparece como *uti universi* e não *uti singuli*. A iluminação de via pública beneficia a todos e não só o proprietário do imóvel local.

f) TAXA - CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS - Base de cálculo - Consideração do valor-produtividade e do valor-situação - Ilegalidade - Segurança concedida. (Apel. 331.248-88 - Pacaembu - 1º TACSP - Rel. Antonio P.F. Nogueira).



A ilegalidade da cobrança desta taxa é manifesta, já com reiterados precedentes do STF. No caso concreto, além de inexistir uma base de cálculo compatível com a atividade exercida, a conservação de estradas beneficia a todos e não o proprietário especificamente. A referibilidade direta entre o poder público competente e o contribuinte é pressuposto essencial. Atuação *uti universi*. O mesmo se diga em relação à pavimentação asfáltica (conservação e recapeamento) de ruas e avenidas. Por exemplo, o proprietário de um imóvel em São Paulo na Av. Nove de Julho não pode ser obrigado a suportar o ônus dos desgastes ocasionados por todos os veículos que transitam em frente à sua propriedade.

g) TAXA - *Limpeza de vias públicas - Serviço de caráter universal - Inexigibilidade - Tributo indevido - Recurso provido para esse fim.* (Apel. 445.071-9- SP - 1º TACSP - Rel. Ópie Blum).

A limpeza de vias públicas, no regime jurídico brasileiro, já que as ruas, avenidas, praças etc. pertencem ao poder público, cabe a este o ônus da limpeza. Ademais, a eventual causa da necessidade de atuação estatal provém de todos que se utilizam, sem possibilidade de se identificar individualmente. Portanto, não é possível que somente o proprietário do imóvel seja eleito como o contribuinte exclusivo desta taxa.

Feitas estas considerações, que entendemos suficientes para demonstrar a complexidade que envolve o estudo do tributo da espécie taxa, concluímos esta exposição.