

## SUMÁRIO

*I. Considerações Introdutórias 1. Primórdios constitucionais duma distinção entre o imposto e a taxa. 2. O caráter problemático da teoria da taxa. II. O Problema da Distinção entre as Espécies Tributárias. 3. A distinção entre as receitas tributárias sob o ponto de vista financeiro. 4. A distinção entre as receitas tributárias sob o ponto de vista jurídico. 5. Importância teórica e prática de uma precisa caracterização da taxa. III. A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro. 6. Posição da taxa no sistema constitucional tributário. 7. Características essenciais da taxa. IV. Taxa e "Preço Público". 8. O problema da distinção entre a taxa e o chamado "preço público". 9. Vinculação do conceito de taxa à noção de serviço público. Crítica. 10. A distinção entre taxa e "preço público na jurisprudência do S.T.F.: o critério da "compulsoriedade". Crítica. 11. Incerteza e falácia da distinção entre serviço público obrigatório e facultativo como fundamento da distinção entre a taxa e o "preço público". 12. Conclusões críticas: ainda sobre o conceito de "compulsoriedade". 13. Fundamento jurídico da distinção entre a taxa e o "preço público": critério da fatispécie ou fato gerador. 14. A "atividade estatal específica" enquanto pressuposto da taxa. 15. O conceito jurídico de taxa na concepção de M.S. GIANNINI: correspondência no direito positivo brasileiro.*

## I. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

### 1. Primórdios constitucionais de uma distinção entre o imposto e a taxa

Os nomes imposto e taxa, empregados para designar receitas tributárias mais ou menos bem caracterizadas e distintas, entram para o direito constitucional tributário brasileiro positivo com a Constituição de 24 de fevereiro de 1891.

Antes disso, a Carta Política de 1824 parecia ignorar essa e quejandas distinções, em bora aparecesse ali o termo "imposto" (por uma única vez), na disposição que estabelecia a iniciativa legislativa privativa da Câmara dos Deputados (art. 36, 1<sup>ª</sup>). Para referir-se, em outras disposições, quer ao próprio imposto, quer, mais genericamente, a qualquer espécie de tributo, aludia a Constituição a "contribuição", a "contribuição direta" ou, mais vagamente ainda, a "imposições" (arts. 15, n<sup>º</sup> 10; 83, parágrafo 3<sup>º</sup>; 171 e 172). Mesmo quando se realizou no Brasil, pelo Ato Adicional de 1834, o primeiro ensaio (aliás frustrado) de uma discriminação constitucional de rendas, continuou o legislador referindo-se tão-somente a "impostos" e a "imposições gerais" (arts. 10, inciso 5<sup>º</sup>, e 12).

\* O trabalho baseia-se no texto de aula proferida em 7.11.1990, em curso promovido pela Faculdade de Direito Cândido Mendes e pela Associação Brasileiro de Direito Financeiro. Foram feitos acréscimos e introduzidas as notas bibliográficas.

Assim, a fundamental distinção entre imposto e taxa só começa a existir "oficialmente" para o nosso direito constitucional tributário, como diziamos, com a Carta de 1891. Mas, como é de supor, a terminologia financeira dessa Constituição, moldada, como não se ignora, sob o dominante influxo do (já então) vetusto modelo norte-americano de 1787, embora indiscutivelmente atribuisse àqueles termos significativos distintos, estava bem distante de ser precisa, isto é, de estabelecer uma distinção de tais conceitos em conformidade com critério mais rigoroso, a despeito de dever-se a redação final do seu projeto ao então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, que era, como bem se sabe, além de constitucionalista consumado, emérito financista.

Acontece, porém, que o direito tributário - e não só o brasileiro, assinala-se, como também o continental europeu e o norte-americano - ensaiava, àquele tempo, seus primeiros passos, embaraçado ainda - mesmo depois de OTTO MAYER, na Alemanha, e principalmente de MYRBACH-RHEINFELD, na Áustria - por um lado, numa pujante tradição privatista multissecular, e por outro, nos fortes liames de sua origem próxima na cameralística, sob a perspectiva própria às denominadas ciências políticas, da administração e das finanças, característica do "setecentos" na Europa Central.

Assim, na verdade, falava aquela Constituição em *imposto e taxa*, em diversas das suas disposições, p. ex., nos artigos 7º, 9º, 11, 72, parágrafo 30 - mas bem se percebe a indeterminação, a incerteza de tais conceitos, principalmente quando essa também alude, v.g., a "direitos de entrada, saída e estadia de navios" (art. 7º, nº 2), a "taxas de selo" (art. 7º, nº 3 e art. 9º, parágrafo 1º, nº 1), a "taxas dos correios e telégrafos" (art. 7º, nº 4), a "contribuições concernentes aos telégrafos e correios" (art. 9º, parágrafo 1º, nº 2); ou quando - embora já tendo empregado o verbo "tributar" (p. ex., art. 9º, parágrafo 3º, e art. 10), e sugerindo, desse modo, pelo menos incerteza quanto ao seu significado técnico - evita o substantivo "tributo", na acepção em que este designa o gênero a que o imposto e a taxa pertencem, para substituí-lo por expressões mais ou menos inadequadas ou vagas, tais como: "fontes de receita" (art. 12) e "rendas federais" (art. 34, nº 4); ou ainda, como na enunciação do princípio da legalidade tributária (art. 72, parágrafo 30), para trocá-lo pela expressão "nenhum imposto de qualquer natureza", locução essa que, segundo o depoimento de ALIOMAR BALEEIRO<sup>1</sup>, doutrina e jurisprudência então predominantes vieram, no entanto, pouco mais tarde a interpretar, sob a inspiração do direito constitucional norte-americano, não no sentido de "nenhuma espécie de imposto", exclusivamente, mas no de "nenhum imposto ou taxa", ou, como simplesmente diríamos hoje: "nenhum tributo".

O fato é que, como de passagem já assinalamos, essa perplexidade, essa imprecisão de conceitos e, por consequência, essa impropriedade ou indesejável vagueza da linguagem jurídica - a denunciar a insegurança ou o desacerto de enunciados da doutrina teórica e jurisprudencial relativamente a institutos e conceitos tributários fundamentais, mercê principalmente da contaminação por conceitos e critérios estranhos ao ponto de vista jurídico - não constituíram um pecado ou uma deficiência só do nosso então incipiente direito tributário e, por conseguinte, das nossas duas primeiras Constituições.

Bem ao contrário, ressentia-se mais ou menos dos mesmos achaques também a doutrina do direito tributário dos velhos países europeus - a Alemanha, a Áustria, e depois a Itália e a França - onde a nossa disciplina por primeiro se formara e desenvolvera. Dá-se que, entre várias outras razões, se a atividade fiscal, a imposição tributária, a própria instituição "tributo" - como já notaram muitos e, dentre esses, especialmente BALEEIRO<sup>2</sup> - são coisas velhas e arqui-conhecidas, pelo menos tão antigas quanto o próprio Estado-novo, jovem ainda hoje, é o direito que disciplina o tributo, que conforma e limita o poder tributário.

Novo - atente-se bem - não só, ou não tanto, porque somente em data relativamente pouco distante, "ter-se-iam afirmado algumas condições históricas, que são necessários pressupostos da sua existência"<sup>3</sup>; quer dizer, novo, não apenas porque - para continuar citando o mesmo ilustre A. - somente com o advento do Estado constitucional (fato histórico que, no Brasil, como é notório, teve em nossa primeira Carta política um desses pressupostos) a atividade financeira - enquanto expressão de poder soberano - tenha vindo a ser "regulada por normas jurídicas exteriormente obrigatórias", normas essas a que caberia reconhecer, concomitantemente, no âmbito do ordenamento, "individualidade distinta, especialmente em relação às que regulam os outros sujeitos e notadamente os cidadãos"<sup>4</sup>. O direito tributário era, ou melhor, é ainda novo, também porque não atingiu - de resto, como boa parte do direito público - sua plena maturidade enquanto disciplina científica; e, mercê dessa novidade, ainda está a elaborar alguns dos seus mais importantes instrumentos conceptuais, a conformar paulatinamente, nos planos da experiência e da construção dogmática, vários dos seus institutos fundamentais. Ora, não é de admirar que, como toda novidade, especialmente na ordem da experiência jurídica, também essa esteja prenhe de incertezas, de indefinições, de indagações críticas, numa palavra, de problemas.

## 2. O CARÁTER PROBLEMÁTICO DA TEORIA DA TAXA

Mas, se o direito tributário é, ainda hoje, sem dúvida mais que outros ramos do direito, uma disciplina carregada de problemas (nem todos, é certo, verdadeiros), seguramente não poderiam constituir dentro dele uma exceção, uma ilha de tranquilidade e de certeza, essa importante parte dele, que forma a teoria da taxa. Bem ao contrário, esta se caracteriza justamente por ser, segundo a opinião predominante, talvez mais que qualquer outra, essencialmente problemática<sup>5</sup>. Começa por ser problemático o próprio conceito de taxa; e é fácil de compreender que assim seja, se nos lembrarmos de que, não faz muito tempo, prevalecia no direito tributário um conceito *não-jurídico*(!), isto é, um conceito *financeiro* - ou, se tal esdruxularia é possível - um conceito *híbrido* de tal tributo, e que, somente a partir dos anos 30, quicá pouco antes, a mais avisada doutrina tenha afinal se dado conta disso. Com efeito, somente a partir desse decênio, na Itália e na Alemanha - por meio principalmente de algumas importantes contribuições, tais como a monografia de PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, CEDAM, 1930; a de SCHRÖTER, *Der Rechtsbegriff der Gebühr*, in *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1931, p. 718 e ss., e a de A.D. GIANNINI, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1937, vol. I, p. 7 e ss. - somente a partir desse decênio, dizíamos, relativamente tão próximo, acordou a doutrina para essa realidade e chegou então a delinear um conceito rigorosamente jurídico de taxa, livre da sua secular confusão com conceitos econômico-financeiros, políticos e administrativos, conceitos, numa palavra, estranhos ao próprio direito tributário, como os de *contraprestação, utilidade, custo, serviço*, e semelhantes.

Mas o caráter problemático da teoria da taxa não se deve apenas a esta razão. A esta importantíssima razão de ordem geral - de ordem geral porque respeitante a todo o direito tributário - outras se acrescentam, não menos importante talvez, mas de ordem mais particular, enquanto concernem, no âmbito do direito tributário, ou, menos estritamente, no do direito financeiro, especificamente à própria teoria da taxa.

A primeira dentre tais razões de ordem mais estrita está em que o conceito de taxa é, no quadro das receitas públicas, acima de qualquer outro, um conceito limítrofe. Como é sabido, todo conceito, enquanto corresponde também a uma delimitação, a um como que corte na realidade, ordenado à determinação da natureza do objeto, pode, é claro, dizer-se limítrofe em relação aos demais, correspondentes a objetos da mesma espécie ou do mesmo gênero. Mas diz-se aqui que o conceito de taxa é limítrofe, primeiro, porque, por um lado, confina - e, no direito positivo, por força da imprecisão de seus elementos distintivos, às vezes até se confunde - com os conceitos das demais categorias tributárias, nomeadamente o imposto e a contribuição de melhoria. Quanto ao imposto, e.g., foi bem observado por A.D. GIANNINI<sup>6</sup>, que "no nosso ordenamento jurídico, como, de resto, no de outros Estados, a distinção entre impostos e taxas é incerta e oscilante...", pois "constituindo duas espécies de um mesmo gênero, têm uma estreitíssima afinidade jurídica entre si e com os tributos especiais...".

Mas o conceito de taxa ainda se diz assinaladamente limítrofe, porque, por outro lado, no caso das taxas que correspondem à prestação de serviços, esse convizinha e, na prática, em virtude da incerteza quanto à qualificação ou à natureza da atividade que justifica a exigência fiscal, muitas vezes se confunde com o conceito de uma outra classe de receita pública, esta, não tributária: o chamado "preço público".

Em segundo lugar, a teoria da taxa (e assim, portanto, antes de tudo o mais, o próprio conceito desse tributo), talvez seja, dentre os capítulos do direito tributário, aquele que, por força das vicissitudes próprias à formação histórica desse instituto e das peculiaridades inerentes à sua estrutura, mais ampla e profundamente tenha recebido o aporte de conceitos, noções e até teorias estranhas; estranhas, em primeiro lugar, por isso que provenientes de outras regiões da experiência e do conhecimento, que não o direito, tais como a economia, a política, e as chamadas ciências da administração e das finanças; ou estranhas, ainda, porque externas, em sua origem, ao direito tributário, embora pertinentes ao mesmo domínio do direito, principalmente ao do direito administrativo, tais como a teoria das prestações administrativas aos particulares, a doutrina do serviço público, a do denominado poder de polícia, a teoria do procedimento administrativo, etc.

Por último, a problematidade da teoria da taxa - e daí, também, a postura predominantemente crítica que caracteriza pelo menos alguns tópicos desta exposição - resulta, outrossim, no direito tributário brasileiro, da imprópria formulação do conceito legal desse tributo, desde o do Decreto-Lei n. 1.804, de 24.11.1939, e da codificação aprovada pelo Decreto-Lei n. 2.416, de 17.7.1940, até o que se encontra em vigor, o do art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN).

## II. O PROBLEMA DA DISTINÇÃO ENTRE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

### 3. A DISTINÇÃO ENTRE AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS SOB O PONTO DE VISTA FINANCEIRO

GABRIEL ARDANT inicia a introdução geral à sua obra fundamental, *Histoire de l'impôt*, afirmando: "O imposto é uma técnica, uma das técnicas da vida em sociedade, mas

sua história é coisa diversa da enumeração dos variados processos inventados pelos governantes para apropriar-se dos recursos dos contribuintes"<sup>7</sup>.

Longe de nós a intenção de contestar o exímio historiador e sociólogo do imposto. Mesmo porque, a afirmativa de que o imposto é uma técnica, na mais rigorosa acepção deste termo, pode até, ao que supomos, não primar pela originalidade, mas parece estritamente verdadeira.

Seja-nos permitido, portanto, não, decididamente, retificar a assertiva de que "o imposto é uma técnica", mas simplesmente generalizá-la, para reconhecer que o imposto é (tanto na história quanto no mundo de hoje) apenas uma forma (também jurídica, mas, antes ainda, econômica e política) específica, uma determinada aplicação de uma técnica fundamental e mais ampla, a do *tributo*. Ou seja, imposto, taxa e contribuição de melhoria - para referir tão-somente as categorias tributárias fundamentais - são simples variantes ou alternativas - às vezes não muito bem distintas - de uma única técnica tributária, isto é, daquela técnica que o Estado moderno preponderantemente utiliza para a ordinária obtenção coativa de receitas. Ou ainda, colocando-nos no ângulo oposto: imposto, taxa e contribuição de melhoria não são, em suma, do ponto de vista *financeiro*, senão diferentes modalidades de uma técnica fundamental (a tributária), de que o Estado se serve para repartir, entre os membros da comunidade, o custo do funcionamento dos "serviços públicos"; por outras palavras, consistem eles em *procedimentos* especiais da mesma técnica essencialmente ordenada a legitimar e a operar racionalmente, por via de autoridade, e segundo específicos critérios políticos, econômicos e jurídicos, a partilha do ônus das despesas públicas.

Examinando, pois, o fenômeno, inicialmente sob o ponto de vista *econômico-financeiro*, pode dizer-se que a técnica do imposto é em regra empregada quando há que repartir coativamente o custo dos denominados *serviços indivisíveis*: de ordinário, aqueles serviços (essenciais à existência do Estado enquanto tal) prestados *uti universi* - isto é, prestados em consideração direta e imediata da própria comunidade - tais como os da defesa externa, da manutenção da ordem e da segurança internas, e poucos mais ainda, de natureza e importância análogas, e que, por força duma decisão política, eventualmente àqueles se equiparem. Em face da dita indivisibilidade, que, sempre ao mesmo ângulo, se traduz pela prática impossibilidade de repartir os encargos públicos segundo os critérios econômicos do custo do serviço ou do benefício individualmente auferido pelo usuário (que, aliás, diga-se de passo, em regra não solicita tais serviços e pode, até, ocasionalmente, deles prescindir), essa repartição se processa necessariamente sob forma *compulsória*, segundo os princípios (não econômicos) da *generalidade* e da *igualdade do sacrifício*; faz-se, pois, a repartição, de conformidade com uma regra de *justiça distributiva* ou *proporcionalidade*, pela qual o dever individual de contribuir "mede-se" tão-somente pela chamada *capacidade contributiva* do sujeito, de regra indiretamente exteriorizada mediante certa relação daquele com um fato qualquer da vida econômica, legalmente qualificado como pressuposto do referido dever de contribuir.

Ainda sob esse mesmo prisma - isto é, o *econômico-financeiro* - as técnicas da taxa e da *contribuição de melhoria* são empregadas para repartir, também *coativamente* - vale dizer, mediante o *poder de império* do Estado - o custo dos chamados *serviços divisíveis* [tomando-se aqui o termo *serviço*, por necessidade da exposição, em sentido amplíssimo e impróprio, de modo a abranger, sob essa denominação, além da atividade (prestacional) que constitui *serviço público*, em sentido estrito, igualmente o exercício de função pública, propriamente dita, assim como a própria *obra pública*]. Tais serviços, ditos *divisíveis*,

conquanto serviços públicos próprios e, portanto, destinados, por definição a satisfazer necessidades nas quais o interesse público é ainda predominante, são, todavia, aqueles ministrados *uti singuli* - ou seja, prestados em consideração direta e imediata de pessoa determinada; em relação à qual, em cada caso, a atividade pública vem a ser especialmente exercida. De modo que, como se compreende, a repartição do respectivo custo, ou de parte dele, pelo menos, deve fazer-se restritamente com aqueles que do serviço mais imediata ou diretamente se "beneficiam", ou que, mesmo não auferindo qualquer vantagem especial, dão causa à correspondente despesa, com base, em princípio (*em principio*, frise-se, mas, não exclusivamente, uma vez que também aqui logra aplicação o cânon da capacidade contributiva), no critério econômico fundamental da vantagem ou utilidade recebida ou da despesa especialmente provocada (custo individual).

#### 4. A DISTINÇÃO ENTRE AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS SOB O PONTO DE VISTA JURÍDICO

A despeito, porém, da inegável significação histórica e atual que uma tal distinção dos tributos, ao ângulo econômico-financeiro, possa conter, e a despeito, também, de que a própria distinção jurídica deles ostenta, de fato, como *condição material* (ou seja, como um relevante *dado pré-jurídico*), o caráter da divisibilidade ou individualidade do serviço público (em sentido amplo) - não poderia, certamente, a ciência do direito tributário, e assim, também o direito tributário positivo, condescender em fundar aquela distinção básica (vale dizer, em formular os conceitos correspondentes às suas categorias fundamentais), servindo-se de critérios não jurídicos: econômico-financeiros, políticos, administrativos, etc.

Por outras palavras, quando, no âmbito do direito tributário, em razão da investigação teórica ou da aplicação do *ius positum*, deva estabelecer-se a distinção - quer entre as receitas "voluntárias" (preços) e as "compulsórias" (taxas); quer entre os tributos *in genere* (imposto, taxa e contribuição de melhoria); quer, ainda, entre os próprios impostos, ou entre as taxas *in specie* - o critério idóneo para diferenciá-los não poderá ser, logicamente, nem o econômico-financeiro - o da repartição do custo dos serviços públicos - nem o político, nem o administrativo, senão um critério que, além de genuinamente *jurídico*, seja, outrossim, peculiar ao direito tributário.

No direito tributário brasileiro - embora, na prática, isso às vezes seja inexplicavelmente esquecido - esse critério não só existe, como também está positivamente estabelecido. Com efeito, o próprio ordenamento põe, taxativamente, o *fato gerador da obrigação tributária* como o único fundamento hábil para identificar-se determinada prestação patrimonial imposta, como tributo, e para determinar-lhe, enquanto tributo, a natureza jurídica específica. Reza o art. 4º do CTN, *verbis*: "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Assim sendo, aqueles dados pré-jurídicos a que pouco atrás nos referíamos, não se consideram (quer dizer, não podem considerar-se) fatores idóneos para uma distinção dos tributos e para a determinação da sua natureza jurídica específica, senão se tiverem, e desde que efetivamente tenham sido antes assumidos, isto é, *qualificados* pelo ordenamento, convertendo-se, desse modo, direta ou indiretamente, em elementos constitutivos (da

definição legal) do respectivo fato gerador. "A distinção em exame - escreveu precisamente A.D. GIANNINI<sup>8</sup>, referindo-se à distinção entre impostos e taxas - mesmo podendo coincidir no resultado com a financeira, não pode utilizar senão parcial e imperfeitamente os elementos materiais da mesma. Com efeito, a referência da taxa aos serviços ditos divisíveis torna-se juridicamente relevante, não já enquanto o produto da arrecadação das taxas seja destinado ou efetivamente sirva para cobrir o custo daqueles mesmos serviços, mas somente enquanto a taxa constitui uma prestação devida pelo exercício de uma atividade do ente público que se refere particularmente ao obrigado, o que não se pode verificar senão com respeito aos serviços considerados como divisíveis no ordenamento administrativo do mesmo ente."

#### 5. IMPORTÂNCIA TEÓRICA E PRÁTICA DE UMA PRECISA CARACTERIZAÇÃO DA TAXA

Feitas estas considerações de natureza preliminar, permitimo-nos - antes ainda de passar ao exame das características essenciais da taxa - lembrar com HECTOR B. VILLEGAS<sup>9</sup>, que "a caracterização desse tributo tem sua importância, não obstante sua pouca significação econômica atual. GIULIANI FONROUGE diz com razão que, a despeito da reduzida importância da taxa no conjunto do regime tributário, assume considerável significação em certos aspectos da atividade financeira do Estado."

Realmente, uma exata caracterização da taxa, além da importância que obviamente reveste no plano da teoria jurídica, tem, na ordem prática, no campo da aplicação do direito tributário, uma significação que transcende de muito à relevância econômica e política desse tributo em si mesmo. Essa distinção correta, especialmente à face do imposto e dos chamados "preços públicos", é fundamental sob vários aspectos,

*Primeiro*, tanto no âmbito interno da competência da mesma entidade tributante, quanto na recíproca relação entre estas, no que respeita ao rigor da observância da discriminação constitucional de rendas, vale tal distinção para evitar ou remediar o exercício indevido da competência comum (Constituição da República, art. 145, n.ºs II e III), de que vem a resultar a instituição de verdadeiros "impostos" pertencentes, conforme o caso, à própria ou alheia competência, disfarçados em "taxas"; *segundo*, releva a distinção ao resguardo do sistema constitucional das imunidades tributárias (Constituição, art. 150, n.º VI, a a d), que, como se sabe, em qualquer das suas hipóteses, só exclui a incidência de imposto; *terceiro*, é essa distinção fundamental, também, porque os tratados e convenções internacionais, que estabelecem isenções ou reduções de tributos, bem como as denominadas "imunidades" diplomáticas em matéria tributária, previstas, estas últimas, quase sempre na legislação interna, geralmente sob a cláusula de reciprocidade, não excluem, em regra, a incidência, nem determinam a minoração de taxas; *quarto*, importa, enfim, a distinção, porque no caso de taxa cuja exigência a lei conjuga, ou, por qualquer modo, vincula à incidência ou ao pagamento de determinado imposto (taxas adicionais), salvo disposição legal em contrário, a isenção deste último não se considera, por aplicação da regra *accessorium sequitur suum principale*, extensiva àquela (CTN, art. 177, n.º I).

Por outro lado, uma precisa caracterização da taxa, particularmente com respeito às denominadas receitas públicas contratuais ou voluntárias relativas à prestação de serviços industriais ou comerciais, ou à concessão ou cessão de uso de bens do domínio público (os chamados preços públicos ou de monopólios fiscais, cânones, etc.), interessa

fundamentalmente à observância do sistema das limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade, igualdade, anterioridade, etc., excluídas, seria escusado lembrar, as imunidades), a que as taxas, enquanto tributos, se encontram igualmente sujeitas (Constituição, art. 150, n.ºs I a V e art. 151, n.ºs I e III).

### III. A TAXA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 6. POSIÇÃO DA TAXA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Ao dispor sobre a atribuição de competência tributária aos entes políticos, a Constituição Federal qualifica a taxa como um dos tributos que podem ser instituídos comumente pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (art. 145, n.º II).

Aliás, ocorre no Brasil, com respeito à taxa, a particularidade de ser essa, ainda hoje, o único dos tributos cujo conceito a própria Constituição prefixa. Não nos recordamos de nenhuma outra carta política, a não ser anteriormente em nossa história constitucional, em que figure, no próprio texto fundamental, a definição do conceito de um tributo. Essa é, ao que supomos, uma singularidade, entre outras, do nosso direito político, embora, como bem sabemos, uma tal singularidade não figure no rol das inovações da Carta de 1988. Relembre-se, a bem da verdade, que, nesse ponto, limitou-se a atual Constituição a reproduzir, com diferença irrelevante, o direito fundamental anterior, cuja origem se depara no art. 18 da Emenda n.º 18 (à Constituição de 1946), que estabeleceu a importante reforma tributária de 1965.

Cabe observar, porém, que a definição do conceito (e assim, do fato gerador) da taxa, explicitamente, pela própria norma constitucional, não constituiu, propriamente falando, uma veleidade ou um acesso de originalidade do legislador constituinte. Ela teve então, em 1965, e, segundo parece, continua tendo agora, por força de circunstâncias concretas bem peculiares à nossa experiência do direito constitucional tributário, os dois seguintes propósitos: *primeiro*, atribuir base constitucional indubitosa à instituição de taxas, às quais não corresponderia a "prestação de serviço" a favor do obrigado, ou a "concessão" a esse do uso de bem público (e, portanto, nenhuma atribuição ao destinatário da atividade estatal, de *vantagem econômica*), como é o caso de pelo menos algumas das taxas exigidas "em razão do exercício do poder de polícia", ou o daquelas outras em que, segundo a concepção predominante, a "utilização" do serviço público é meramente "potencial"; *segundo*, cercar, como já foi notado, as notórias práticas abusivas, principalmente de governos locais, que, ao abrigo, tanto da competência comum, quanto da anterior pouco rigorosa conceitualização meramente legal dos tributos, ora estabeleciam, como "taxas", simples "impostos" adicionais, ora encobriam a indevida apropriação de verdadeiros impostos de alheia competência, mediante a dissimulação da denominação imprópria. Mas a entronização constitucional da definição do conceito de taxa não logrou, por si só, eliminar de todo tais abusos, embora a violação, mais ou menos bem disfarçada, do referido conceito constitucional (e assim, da discriminação de competência impositiva) por meio dos quase sempre primários expedientes da legislação fiscal, tenha dado ocasião, como sabemos, a numerosas decisões judiciais, em que é declarada a inconstitucionalidade dessas falsas taxas.

De resto, a própria *Súmula da Jurisprudência Predominante* do Supremo Tribunal Federal conta com vários enunciados nesse sentido (vide, p. ex., n.ºs 126, 135, 136, 138, 274, 348, 551, 595, etc.)<sup>10</sup>.

#### 7. CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DA TAXA

A atual Constituição, mantendo, pois, ao respeito, essencialmente os lineamentos adotados, desde 1965, pela Emenda n.º 18 à Constituição de 1946, determina que "a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir 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", aditando ainda - ao nosso ver, em preceito pleonástico, de eficácia, na melhor das hipóteses, preponderantemente didática - que "as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos" (art. 145, n.º II e parágrafo 2º).

Por outro lado, seguindo firme tradição que remonta às origens do nosso federalismo financeiro, mas só se tornou regra explícita em 1934, a Constituição discrimina basicamente a competência tributária em duas classes, a *comum* e a *privativa*: a *primeira*, compreendendo as taxas e as contribuições de melhoria; e a *segunda*, os impostos, as nomeadas "contribuições parafiscais" e os empréstimos compulsórios (cf. arts. 145, 148 e 149).

O critério em que assenta essa discriminação fundamental dos tributos entre as duas classes de competência, importando, por certo, uma preliminar distinção substancial entre eles, reside, como é lógico, basicamente, numa particularidade respeitante, em última análise, ao próprio fato gerador da respectiva obrigação tributária, enquanto tão-somente esse é, como bem se sabe, determinante da natureza jurídica específica do tributo.

Assim, a competência (*rectius*: potestade) tributária primária é, relativamente aos tributos da *competência comum*, como que uma *extensão*, no campo fiscal, das atribuições conferidas pela Lei Maior aos entes políticos, em matéria administrativa e (sendo o caso) jurisdicional<sup>11</sup>. Por outras palavras, a competência para instituir (o que em regra também compreende regular e cobrar) taxas (e contribuições de melhoria), predetermina-se, materialmente, no plano constitucional, à face de uma subjacente competência "antes" atribuída, pelo ordenamento, para *prestar o serviço público*, ou mais propriamente, para *realizar a atividade administrativa ou jurisdicional* que a lei tributária prefigura como um fato (jurídico) parcial, componente da hipótese de incidência desse tributo. Por essa razão, a competência para a instituição de taxas (e de contribuições de melhoria) é, pois, *comum*, podendo ser, em consequência, *concorrentemente* e, até, se for o caso, *cumulativamente* exercida pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, desde que mais de um deles ou, eventualmente, todos eles venham a concretizar o pressuposto de fato definido em lei: no caso, a *atividade estatal específica* (administrativa ou jurisdicional) a que a norma jurídica vincula a obrigação tributária (cf. arts. 16, 77 e 80 do CTN).

Vale enfim reiterar que, enquanto tributo, a taxa - com a ressalva, já se sabe, das imunidades do art. 150, n.º VI, da Constituição - compreende-se na área de incidência das limitações do poder de tributar, ou seja, daquelas vedações ou deveres constitucionais de abstenção, que as entidades políticas estão sujeitas a observar quando do exercício da sua potestade tributária primária. Entre tais limitações, cabe citar especialmente: a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º)<sup>12</sup>; a legalidade (reserva legal) (art. 150, n.º D); a igualdade

(art. 150, nº II); a irretroatividade (art. 150, nº III, a); a anterioridade (art. 150, nº III, b); a não-confiscatoriedade (art. 150, nº IV); a proibição de limitações ao tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens, ressalvada a cobrança de pedágio (art. 150, nº V); a uniformidade territorial (art. 151, nº I); a anualidade (art. 165, parágrafo 9º, nº I; Lei nº 4.320, de 17.3.64, arts. 3º e 51), etc.

#### IV. TAXA E "PREÇO PÚBLICO"

### 8. O PROBLEMA DA DISTINÇÃO ENTRE A TAXA E O CHAMADO "PREÇO PÚBLICO"

De há muito a doutrina estrangeira do direito tributário tem salientado a notável dificuldade que, especialmente em determinadas circunstâncias, encerra a tarefa de distinguir, teórica ou praticamente, as taxas e os preços financeiros ou tarifas. Observa, ao propósito, A.D. GIANNINI<sup>13</sup>: "o problema da discriminação entre as taxas e as contraprestações de direito privado é um dos mais delicados do direito financeiro, tendo sido propostos para a sua solução os mais diversos critérios. Daí a grande perplexidade da doutrina e da jurisprudência em classificar determinadas entradas entre as taxas ou entre as contraprestações de direito privado."

Também entre nós esse argumento tem freqüentemente merecido as preocupações da doutrina e da jurisprudência. ALIOMAR BALEBEIRO<sup>14</sup>, cuja opinião se convoca como suma de toda a nossa mais representativa doutrina, assim se manifesta quanto ao ponto: "os problemas e as controvérsias em torno de taxas residem na sua assemelhação aos chamados "preços" e resultam, em última análise, de critérios de economistas, voluntária e inteiramente indiferentes aos conceitos dos juristas." (...) "As questões jurídicas mais ásperas, por outro lado, jazem, assim, na delimitação da fronteira entre "taxas" e "preços", já que estes últimos, do ponto de vista legal, escapam à regra inflexível do art. 153, parágrafo 29 (*observamos*: da Carta anterior; hoje, art. 150, nºs I e III, b), da Constituição, matéria que foi amplamente discutida no ruidoso caso das chamadas "taxas" aeroportuárias" e "portuárias".

A extraordinária dificuldade da questão está, decerto, em que, se o caráter da divisibilidade do "serviço", a cuja prestação corresponde a imposição tributária (dando ocasião, como foi notado, ao exercício de uma *atividade estatal referida especialmente ao contribuinte*), permite, em regra, desde que qualificado como um aspecto do pressuposto da *respectiva obrigação*, a inuidosa distinção *jurídica* entre taxa e imposto, esse não vale, é óbvio, para distinguir as *taxas dos preços financeiros*, uma vez que estes também constituem, como grande parte daquelas<sup>15</sup>, prestações pecuniárias devidas pelo exercício de atividades que se compreendem, de modo geral, no âmbito do conceito indeterminado (e até hoje vivamente controvertido entre os administrativistas) de *serviço público*.

O problema interpretativo ainda se torna mais delicado, quando acontece de a atividade, em razão da qual o ingresso é exigido, resolver-se na prestação de serviços (públicos) que, embora de natureza "comercial" ou "industrial", sejam, todavia, considerados "essenciais" ou "indispensáveis", porque: de um lado, atendam, não apenas a necessidades individuais do obrigado, mas também, ou principalmente, a necessidades públicas de ordem fundamental; e de outro, porque sejam, em regra, direta ou indiretamente

prestados pela administração pública, em regime de maior ou menor restrição à liberdade de consumo, sob forma de monopólio, ou mediante a adoção de modos de aquisição direta ou indiretamente compulsórios, tais como, a utilização obrigatória do serviço, a cobrança pela sua legalmente chamada "utilização potencial" e, em geral, a sujeição do "usuário" a condições (preços, qualidade, regime de utilização, etc.) impostas unilateralmente pela administração. Estão neste caso, entre outros, serviços como os de fornecimento de água e esgotos, varredura e limpeza de logradouros públicos, correios e telégrafos, remoção de lixo, instalação pública, os quais, embora - pelo menos em certos ordenamentos administrativos, ou, em alguns desses casos - normalmente retribuídos mediante preços, já deram ou ainda dão lugar (impropriamente, ao nosso ver) à imposição de taxas.

Sucedem que, na prática - suposta a falta de um critério material de distinção entre taxas e preços, posto pelo próprio ordenamento - pareceria admissível que, em "retribuição" a *semelhantes serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição* (CTN, art. 77), poderia, em princípio, instituir-se, indiferentemente, à livre discricção do legislador, uma taxa ou um preço financeiro, desde que observadas, em caso de opção pelo tributo, as limitações constitucionais pertinentes. Ficaria, desse modo, a distinção entre as duas categorias de ingressos, reduzida ao aspecto meramente *formal*, para ser mais explícito, resultaria tal distinção tão-somente do diverso *regime jurídico* a que o legislador, a seu exclusivo talante, sujeitasse cada uma de tais receitas. Com efeito, diz A.D. GIANNINI<sup>16</sup>: "A verdade é que não existe, em minha opinião, um elemento material de diferenciação, ao qual possa atribuir-se uma influência decisiva e constante sobre o caráter jurídico das relações em questão. Este caráter deve ser deduzido, essencialmente, do modo pelo qual a relação é legislativamente disciplinada, tendo em conta sobretudo a sua evolução histórica." E prossegue pouco adiante GIANNINI, sempre à luz desse estreito normativismo: "é vão pretender encontrar a qualquer custo um critério material, visível e seguro, de discriminação, ali onde domina o arbítrio do legislador e tudo, portanto, se reduz a estabelecer de que modo tenha ele configurado as relações que formam objeto da sua regulamentação."

Entre nós, GERALDO ATALIBA<sup>17</sup> aderiu, de início, irrestritamente, a essa orientação formalista, prelecionando nestes termos, não menos categórico: "A taxa é mera forma. Um pagamento juridicamente configura o preço ou a taxa, conforme seu regime jurídico. Ora, tal matéria está no arbítrio puro e simples do legislador. Ele, de modo efetivamente arbitrário, dá ou não forma de taxa - vale dizer, estrutura tributária - ao pagamento. Ele é absolutamente livre para criar uma entidade, como preço ou como taxa. Da mesma maneira é livre para transformar qualquer taxa em preço, ou qualquer preço em taxa (basta-lhe modificar o regime jurídico da relação que tem por objeto o pagamento)."

### 9. VINCULAÇÃO DO CONCEITO DE TAXA À NOÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. CRÍTICA

Não prosperou, todavia (como não podia, de resto, prosperar), nem na doutrina, nem na jurisprudência, a tese que, com tão discutível fundamento, professa reinar, no ordenamento financeiro, essa irrestrita liberdade do legislador para qualificar tais ingressos, indiferentemente, como receitas patrimoniais (preços) ou tributárias (taxas).

No campo doutrinário, significativamente o próprio ATALIBA<sup>18</sup>, pouco depois, modificava radicalmente o seu entendimento. De fato, recolhendo, em trabalho posterior ao

citado, a lição de outro ilustre publicista, MARCO AURÉLIO GRECO<sup>19</sup>, passou aquele eminente Professor a sustentar com igual firmeza que, se sob "a perspectiva da ciência das finanças - isto é, o plano pré-jurídico - as taxas se podem confundir com as tarifas (preços) - não há, sob o ponto de vista jurídico, possibilidade de confusão entre taxa e preço. Nem há, como muitos supõem - assevera já agora o mesmo ATALIBA - liberdade do legislador em converter uma na outra e vice-versa"<sup>20</sup>. E esse critério jurídico, de então em diante esposado por ATALIBA - e que, segundo GRECO, permitiria distinguir com certeza as taxas dos "preços públicos" - é, nem mais nem menos, o problemático conceito de *serviço público*. "Todas aquelas atividades do Poder Público - diz GRECO<sup>21</sup> - que consistirem em serviços públicos só poderão dar ensejo a taxa. Preço público é denominação da remuneração paga ao Poder Público quando ele presta um serviço ou vende um bem em regime jurídico privado."

Permitimo-nos dissentir, porém, firmemente, desse abalizado parecer. Com efeito - e pondo de parte a notória incerteza da própria noção de *serviço público* - afirmar que a taxa corresponde e se vincula necessariamente a "serviço público", e "preço", a regime jurídico privado, importa, primeiramente, na absoluta exclusão da contratualidade, do vasto campo das relações públicas de prestação, e, por via de consequência, do regime de preços (políticos, públicos, semi-privados e privados), do campo do direito público, identificando, pois - ao nosso ver, indevidamente - *disciplina publicitária e tributária*, o que contraria, sem a menor dúvida, não só a realidade dos fatos, mas também o pronunciado sentido da evolução do moderno direito público, em sua abertura para uma crescente utilização de módulos convencionais para a atividade administrativa de prestação.

De outro lado, a pretensa necessária correlação entre taxa e serviço público não resolve, desde logo, mas apenas desloca a questão da distinção entre taxa e preço para um momento ulterior. Com efeito, dado o caráter indeterminado e até problemático do conceito de serviço público (que, aliás, não se deixa definir objetivamente)<sup>22</sup>, recair-se-á aqui, do mesmo modo, nas malhas de um critério puramente formal - e, portanto, igualmente aleatório - ao reconhecer, como alguns simplesmente pretendem: que "serviço público" será toda aquela atividade, exercida pelos poderes públicos, ou por estes apenas dirigida ou controlada, que a lei (naturalmente por obra de uma opção essencialmente política) sujeite a uma disciplina peculiar, distinta da que é geralmente aplicada aos empreendimentos privados.

Assim, assumido que seja o equivocado critério sob exame, toda a atividade desenvolvida dentro dos quadros de um tal regime pelos poderes públicos, quer direta, quer indiretamente, mediante as várias formas institucionais da descentralização administrativa, e, portanto, até mediante a execução por particulares (concessão ou autorização), deveria, necessariamente, enquanto constitui "serviço público", ensejar a cobrança de taxa (desde que, subentende-se, remunerada a atividade, e referida esta, particularmente, ao "usuário"). Passariam, destarte, à categoria de "taxas" - sujeitas, assim, ao regime jurídico próprio dos tributos - *contraprestações* típicas que, tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm, com raras exceções, reconhecido sempre como autênticos "preços públicos" ou tarifas, tais como as que são pagas em contrapartida aos serviços de água e esgoto, de educação e instrução (anuidades ou mensalidades escolares), de transporte ferroviário, rodoviário e aéreo, de manutenção e limpeza de estações aeroportuárias ou rodoviárias, de armazenagem, de correios e telégrafos, de telefonia, de fornecimento de energia elétrica e de gás a domicílio, e assim, muitas outras semelhantes.

Tratando, pois, justamente da laboriosa distinção que nos ocupa, recomenda autorizadamente M.S. GIANNINI<sup>23</sup> "que se elimine de logo a principal fonte de confusão: a

noção de *serviço público*. É incrível constatar - escreve o exímio catedrático da Universidade de Roma - como é difusa a crença em que serviço público signifique *serviço regido por normas de direito público*, em vez de *serviço assumido pelo poder público*. Daí se pretenderia desumir que as entradas derivadas do "serviço público" seriam taxas e não *contraprestações (corrispetivi)*. Esta crença é radicalmente errada, porque existem serviços públicos prestados segundo normas de direito público, assim como serviços públicos prestados segundo normas de direito privado. Observe-se ainda que se "normas de direito público" é coisa de fácil compreensão em sede teórica, é de difícilíssima individuação em sede prática, e não sem razão."

## 10. A DISTINÇÃO ENTRE TAXA E "PREÇO PÚBLICO" NA JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F.: O CRITÉRIO DA "COMPULSORIEDADE". CRÍTICA

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, posto ante o árduo problema da incerteza da linha demarcatória entre as taxas e os chamados "preços públicos", entendeu oferecer critério objetivo, capaz de perfeitamente extremá-los. Referindo-se, pois, nesse então, a decisões proferidas em casos ocorridos ainda sob o império da Constituição de 1946<sup>24</sup>, decretou a Corte - fundada no conceito de tributo tacitamente recebido pela norma fundamental (Constituição de 1946, art. 141, parágrafo 3º; hoje, art. 150, nºs I e III, b) - o consabido enunciado nº 545 da *Súmula da Jurisprudência Predominante*, nestes termos: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são *compulsórias* e têm sua cobrança condicionada à *prévia autorização orçamentária*, em relação à lei que as instituiu." (o destaque é nosso).

Todavia, o critério consagrado pela citada proposição da *Súmula* - já teoricamente insustentável, ao nosso ver - não se mostraria capaz de, também na prática, proporcionar a pretendida segura distinção entre as duas classes de receitas, antes de tudo o mais, pela simples razão de que encerra, data venia, uma evidente *petitio principii*. Com efeito, não há que interferir-se, de *jure condendo*, a subsequente *tributabilidade* de uma receita, como ali se supõe, de uma sua presumida anterior *compulsoriedade*; por outras palavras, uma receita não se qualifica juridicamente como tributária, porque seja (*antes*) compulsória, mas, justamente ao revés, é "compulsória" porque (*antes*) juridicamente qualificada como tributária. A compulsoriedade se manifesta como atributo, como efeito, portanto, da tributabilidade, e não, pelo contrário, com o seu pressuposto ou sua causa eficiente. Em suma, as taxas não se reconhecem como tais, porque, desde "antes", constituam prestações compulsórias; mas são prestações pecuniárias *compulsórias* em virtude de uma prévia definição legal como tributo; ou, mais precisamente, porque o pressuposto da respectiva obrigação configura um tipo de fato que a lei descreve e qualifica como *fato gerador* do tributo denominado taxa<sup>25</sup>. De sorte que, quando se indica, como o faz a *Súmula*, o vago conceito de *compulsoriedade* qual caráter diferencial da taxa, capaz de distingui-la do "preço público", confundem-se, na realidade, coisas inteiramente distintas, porquanto aí se alude, à evidência, não à compulsoriedade enquanto signo característico e efeito decorrente da tributabilidade, não à compulsoriedade enquanto nota conceptual do próprio tributo (CTN, art. 3º), mas à compulsoriedade que se resolve, ainda antes, na demanda forçada do "serviço", na indireta imposição da prestação administrativa ou, mais genericamente, da atividade estatal relativa ao obrigado, e da qual surge, em contrapartida, a obrigação cujo

objeto, segundo entendemos, pode consistir, conforme o caso, tanto no pagamento de uma taxa, quanto no de um "preço público". Em conclusão, a compulsoriedade (ou obrigatoriedade) a que alude a *Súmula*, não é, pois, propriamente, a do tributo, mas a que decorre, direta ou indiretamente, seja de uma situação geral de sujeição a um poder (administrativo) de polícia, seja, especificamente, de um vínculo, de um dever de direito público (administrativo) distinto da, e anterior à própria obrigação tributária, e, em virtude do qual, o "usuário" (obrigado) vem a ser indiretamente constrangido, no interesse público, à utilização do "serviço", ao recebimento da prestação e, por via de consequência, sendo o "serviço" remunerado, obrigado também ao pagamento, conforme o caso, do preço (público) ou do tributo (taxa) que lhe corresponde.

Aliás, já notara, com a sua habitual agudeza e precisão, o eminente Ministro VICTOR NUNES, no voto proferido nos Embargos no R.E. nº 54.194<sup>26</sup>, em que se disputava a respeito da natureza da denominada taxa de água e de saneamento: "... o critério da obrigatoriedade é absolutamente insuficiente para caracterização do tributo." (...) "No caso presente, é preciso distinguir se a obrigatoriedade resulta do serviço, que se remunera, ou se resulta de outras considerações, vindo a obrigatoriedade da remuneração do serviço por via de consequência." (...) "A obrigatoriedade, no caso em exame, de pagar a taxa de água e esgoto não está vinculada ao uso, ou não uso do serviço. Resulta de uma imposição de ordem sanitária, segundo a qual quem quer que construa imóvel urbano há de dotar esse imóvel dos serviços de água e esgoto." (...) "A obrigatoriedade do pagamento é indireta. Direta é a obrigatoriedade de equipar o imóvel urbano com esse serviço." (...) "O que se discute é precisamente isso: saber quando um pagamento obrigatório é taxa ou não é taxa. Não estou sustentando que não possa haver taxa que não seja obrigatória: o que estou sustentando é que há pagamentos obrigatórios, os quais, não obstante, não são taxas."

Pela mesma razão - observamos de passagem, apenas - peca a *Súmula* nº 545 também quanto ao outro ponto em que pretende fundar o critério distintivo por ela proposto. De fato, assim como não é a compulsoriedade, nem pressuposto, nem causa eficiente da tributação de uma receita, também não é, certamente, a sujeição ao princípio da anuidade (ou da anterioridade) ou, se for o caso, a qualquer outro dos princípios constitucionais tributários, que qualifica uma receita como tributo, ou como tributo de um certo tipo; mesmo porque, como se sabe, em determinadas circunstâncias, certos tributos não se sujeitam, total ou parcialmente, àquelas ou a outras limitações (cf. Constituição da República, art. 150, nº III, b e parágrafo 1º; art. 153, parágrafo 1º). A verdade é que, naquelas hipóteses em que estão a elas sujeitas, os tributos o estão (já *enquanto tributos*; por outras palavras, é justamente em razão da precedente qualificação (normativa) de um ingresso como tributo que a Constituição condiciona sua cobrança, em certos casos, à prévia autorização orçamentária, e não ao contrário, como pretende a *Súmula* 545<sup>27</sup>.

Mas, no próprio Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento, em 26.4.1979, do R.E. nº 89.876-RJ, em que se discutia a respeito da natureza da prestação cobrada pela Companhia Municipal de Limpeza Urbana (COMLURB), do Rio de Janeiro, pela remoção do lixo dos prédios situados no Município, o critério esposado pela *Súmula* 545 viria a ser considerado "deficiente", sob o fundamento de que "a *súmula* 545 se aplica, como critério distintivo, nos casos em que o legislador ordinário estabeleceu que a contrapartida devida pelo particular em virtude da prestação do serviço público é exigida, ainda que não use do serviço, pelo simples fato de este estar colocado à sua disposição"<sup>28</sup>.

Prestando, ao que parece, estabelecer um critério material de distinção mais abrangente que o adotado pela *Súmula* 545, destacou, no caso ora citado, o voto do Relator, o

eminente Ministro MOREIRA ALVES: "O que importa, no caso, é examinar a natureza do serviço prestado, para saber se ele é um serviço devido pelo Poder Público (e, portanto, obrigatório para ele), ou, se apenas, este pode, ou não prestá-lo, o que implica dizer que a prestação é facultativa para ele, e, conseqüentemente, se ele o presta, o particular tem, também, a faculdade de usar, ou não, dele. Note-se que essa obrigatoriedade não é (a) a que alude a *súmula* 545 (a de o Poder Público exigir o pagamento pelo simples fato de o serviço ser colocado à disposição do particular), mas, sim, a que decorre do fato de que, se o serviço é propriamente público, pela circunstância de ele, por sua natureza mesma, ser obrigatório para o Poder Público (e, portanto, para o particular, já que está em jogo, e primeiro plano, o interesse de toda a coletividade), este não pode, ainda que queira, dispensar dele o particular, e só pode exigir, como contrapartida de sua prestação, a taxa, com todas as suas restrições constitucionais"<sup>29</sup>.

Todavia, a doutrina do R.E. nº 89.876, a despeito do que afirma o seu eminente Relator, não é, data venia, substancialmente diversa da que servira de fundamento à *Súmula* 545. Com efeito, não sendo a *compulsoriedade* desta última, como demonstramos, a que caracteriza o tributo em si mesmo, mas, sim, a que decorre de um fato estranho, anterior à relação tributária - e que consiste, já se disse, na demanda "forçada" do serviço, na "imposição" da prestação administrativa - não vemos como distinguir o que, num caso, é chamado "compulsoriedade" (*Súmula* 545), daquilo que, no R.E. 89.876, se designa como "obrigatoriedade". A verdade é que, tanto num quanto noutro caso, é sempre da atuação *necessária* do Poder Público, da "obrigatoriedade" da prestação administrativa, enfim, da utilização "forçada" do serviço - nas próprias palavras do Relator: *obrigatório* para o Poder Público e *indispensável* para o particular - é sempre, substancialmente, da mesma "compulsoriedade" que se trata e que se pretende deduzir a tributabilidade da prestação pecuniária correspondente, identificada assim, só por isso, como taxa. Por outras palavras: em ambos os casos a obrigação pecuniária que corresponde à prestação pública assume, "necessariamente", a figura de obrigação *tributária*, exclusivamente por constituir o *serviço* - para usar a própria linguagem do R.E. 89.876 - "função essencial (*sic*) do Poder Público (no caso, a remoção de lixo), ou seja, serviço que *tem de ser prestado obrigatoriamente por este, sem poder dispensar dele o particular*, (...) porque esse serviço visa, indubitavelmente, a atender, em plano preferencial, ao interesse da coletividade (...) e, somente em plano secundário, ao interesse do particular..."<sup>30</sup>.

## 11. INCERTEZA E FALÁCIA DA DISTINÇÃO ENTRE SERVIÇO PÚBLICO OBRIGATÓRIO E FACULTATIVO COMO FUNDAMENTO DA DISTINÇÃO ENTRE A TAXA E O "PREÇO PÚBLICO"

Parece lícito concluir, portanto, que, em ambos os casos - isto é, tanto na doutrina da *Súmula* 545, quanto na do R.E. nº 89.876 - pretende-se, em última instância, discriminar as duas espécies de receita, a taxa e o "preço público", com base, tão-somente, na conhecida e falaciosa distinção entre serviço público "imposto", "obrigatório" ou de "utilização compulsória" - o serviço que é, enfim, segundo essa jurisprudência: "*propriamente público*" (R.E. 89.876) - e serviço público "voluntário", "facultativo" ou "impróprio".



Ora, se já não fosse pela consabida incerteza da própria noção de "serviço público", e, em consequência, pela ainda maior incerteza das problemáticas noções de serviço público "obrigatório" e "facultativo", o critério esposado por essa jurisprudência seria, também por outras razões, *data venia*, inaceitável.

De fato, dando por admitido que caiba falar em serviço "obrigatório" ou "imposto", ou ainda, em prestação administrativa "necessária", porque (em virtude da sujeição: quer a uma limitação de polícia, quer a um dever de diversa natureza posto para o "usuário", com base na lei, em face da administração pública, quer, ainda, ao constrangimento advindo da oferta do serviço sob monopólio legal ou de fato) não possa o administrado deixar de utilizar-se de um dado "serviço", não parece, contudo, que essa *indireta* "obrigatoriedade" da demanda tenha, por si mesma, a virtude de determinar a natureza jurídica da *prestação pecuniária* necessariamente correspondente à atuação do poder público, convertendo-a, *ex vi propria*, num tributo<sup>31</sup>. E assim não parece, além do mais, principalmente porque o caráter coato ou forçado, *aparentemente da própria prestação pecuniária*, advém, como já fora notado, da circunstância de ser esta, simples consequência (mediata ou reflexa) necessária, da preliminar sujeição legal, seja ao dever (*não tributário mas administrativo*) de polícia, seja à restrição da oferta, às vezes acidentalmente imposta por uma situação monopolística, *de jure* ou *de facto*. Como argutamente observa M.S. GIANNINI<sup>32</sup>, o que, nesse caso, a lei impõe, é "*non una prestazione pecuniaria, na l'obbligo di avvalersi di una prestazione di enti pubblici, dalla quale poi la controprestazione pecuniaria deriva come logica conseguenza. ...*"; "*... oggetto della norma di legge non è l'imposizione di una prestazione pecuniaria, ma piuttosto la privazione parziale, per ragioni di pubblica utilità, di un diritto o di una facoltà dell'amministrato, e l'affidamento del contenuto materiale relativo ad un pubblico potere.*"

A compulsoriedade tributária - que, nesse caso, equivocadamente se supõe presente - é, como não se ignora, coisa bem diversa: funda-se, ao revés, primariamente, no *poder tributário*, e procede direta e exclusivamente da lei cujo objeto principal (ou único) consiste especificamente na imposição de uma *prestação pecuniária* sob a figura típica de determinado tributo. De resto - como nota ainda o mesmo egrégio A. que vem de citar-se<sup>33</sup> - se é tributo, p.ex., a retribuição pelos serviços de coleta de lixo (no original: *servizi di ritiro immondizie*), porque deles o munícipe não pode deixar de servir-se (*perchè di essi il cittadino non può non servirsi*); ou então, "se se consideram tributos as somas pagas pela aquisição de bens de monopólio estatal, com maior razão devem sê-lo as que se pagam pelo fornecimento da água, do gás ou da energia elétrica, uma vez que aqui o fornecedor é um monopolista e que tais fornecimentos correspondem a necessidades fundamentais do homem." (*verbis*) A tais retribuições, e a outras ainda, referidas no percuciente trabalho de M.S. GIANNINI, poderia hoje acrescentar-se, a título de exemplo, um sem-número de contraprestações pecuniárias (sempre fixadas unilateralmente mediante ato da autoridade administrativa e relativas ao fornecimento de bens ou serviços de conteúdo econômico, obrigatórios e/ou monopolizados) às quais, sem embargo do seu caráter mais ou menos necessário ou imposto, reconhece a doutrina predominante a natureza de "preços públicos", em concordância, aliás, com o tratamento assim geralmente dispensado pelo direito positivo: os prêmios de seguros obrigatórios<sup>34</sup>; os preços dos monopólios fiscais; o monopólio postal; os ingressos relativos às diferenças ou retenções cambiais (cofisco cambial); a tarifa de fornecimento de gás encanado, nos casos em que a norma, limitando a liberdade do usuário, proíbe o uso do gás engarrafado; o pedágio, etc.

Impende assinalar, outrossim, em reforço às considerações precedentes, que tais serviços públicos "necessários" ou "obrigatórios" - na linguagem do R.E. 89.876: serviços

de "utilização compulsória" - (p. ex.: serviços de travessia por balsas ou "ferry boats", coleta de lixo, extinção de incêndios, sepultamento, água e esgoto, saneamento, seguro social, assistência médica e odontológica, etc.), constituem, todavia, nos ordenamentos de vários países estrangeiros e, em alguns desses casos, até em nosso próprio País, objeto de prestação por particulares, mediante *concessão, permissão* ou *autorização*. Ora, em qualquer destas hipóteses, não parece absolutamente concebível que a remuneração devida aos sujeitos particulares encarregados da prestação daqueles serviços *econômicos*, de regra em *regime monopolístico*, possa, a despeito de "imposta" aos usuários, qualificar-se de outro modo que não como "tarifa" ou "preço público". De feito, referindo-se aos serviços concedidos (mas a observação vale, *a fortiori*, para os permitidos e autorizados), leciona HELY LOPES MEIRELLES<sup>35</sup>: "O serviço concedido deve ser remunerado por tarifa (preço público) e não por taxa (tributos)". Mesmo porque, prescindindo de outras objeções teóricas, daí resultaria, nesta última hipótese, a absurda figura de um tributo que não seria receita pública (cf. art. 9º da Lei nº 4.320, de 17.3.64); ou, ao ângulo subjetivo, a hipótese inconcebível de uma obrigação tributária cujo sujeito ativo seria (contrariamente ao art. 119 do CTN) um particular<sup>36</sup>. Por outro lado, seria igualmente inconcebível que a remuneração paga, quer aos poderes públicos, quer a um particular, por motivo da prestação de um mesmo serviço, deva mudar sua natureza e converter-se, ora em tributo, ora em preço, como decorrência, tão-somente, da qualidade (pública ou privada) do prestador do serviço<sup>37</sup>.

## 12. CONCLUSÕES CRÍTICAS: AINDA SOBRE O CONCEITO DE "COMPULSORIEDADE"

Em síntese, a conclusão que, quanto a este ponto, decerto se recolhe, é a de que, a despeito de ser a taxa um tributo e, enquanto tal, uma prestação pecuniária *compulsória* (CTN, art. 3º), o critério da "compulsoriedade" (que inspira e domina tanto a Súmula nº 545 quanto o R.E. nº 89.876) não parece bastar a uma segura distinção, no plano jurídico, entre essa e o "preço público". Quando mais não fosse, porque representando a compulsoriedade, na acepção de propriedade essencial da prestação tributária, somente *um* dentre seus vários caracteres distintivos, tal critério, como bem assinalou o Ministro VICTOR NUNES, em seu notável voto, já citado, nos ERE nº 54.194<sup>38</sup>, seria "absolutamente insuficiente para caracterização do tributo", uma vez que "há pagamentos obrigatórios, os quais, não obstante, não são taxas."

Por outro lado, como de passagem já observamos, não é unívoco, nem preciso, mesmo nos estreitos limites do presente contexto, o conceito jurídico de *compulsoriedade*. De fato, ainda mesmo neste âmbito, costuma usar-se tal termo para indiferenciadamente designar: ora (1) um atributo (que, por sua vez, se desdobra na unilateralidade, na obrigatoriedade *ex lege*, na indisponibilidade ou inderrogabilidade, etc.) inerente ao *vínculo tributário*; ora (2) - como na Súmula nº 545 e no R.E. nº 89.876 - uma característica, *não do próprio tributo*, mas da *situação subjetiva* (sujeição ou dever) que, precedentemente ao aparecimento da obrigação tributária, dá origem à *relação de prestação administrativa*, da qual decorre, segundo M.S. GIANNINI, como lógica consequência, a contraprestação pecuniária que, por isso (diríamos: por via reflexa) se qualifica como "tributo". A esses dois inconfundíveis aspectos ou, melhor dizendo, a esses dois diversos modos de manifestação da *compulsoriedade*, GIAN ANTONIO MICHELI assim se refere, com o seu costumado rigor: "... não é possível reduzir o elemento descritivo da noção jurídica de tributo à

coatividade da prestação, visto que, de um lado, tal coatividade pode caracterizar, também, outras prestações devidas pelo particular ao ente público e, de outro lado, a mesma coatividade pode ser compreendida (sempre um plano jurídico) de diversos modos e com diferentes significados: seja como falta de liberdade de escolha na utilização de um serviço da entidade pública. A coatividade é, evidentemente, referida a momentos diferentes e o critério relativo perde, portanto, a sua homogeneidade, enquanto, por outro lado, a obrigatoriedade da prestação não é idônea para diferenciar a prestação tributária, em relação a outras prestações coativas de conteúdo patrimonial<sup>39</sup>.

A "compulsoriedade", enfim, no sentido em que a concebe a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal, e aí, particularmente o R.E. nº 89.876 - ou seja, como *utilização coativa* de um serviço público, enquanto esse é, *verbis*: "obrigatório para o poder público e indispensável para o particular" - não vale de critério distintivo entre a taxa e o "preço público", não só porque é, como já se viu, *nesse sentido*, um elemento indiscutivelmente *estranho ao conceito jurídico de tributo*, mas também porque tal critério não se coaduna com a experiência do direito fiscal. Com efeito, em numerosos casos nos quais a lei vincula, o pagamento de uma prestação pecuniária ao exercício, pelo poder público, de uma atividade administrativa ou jurisdicional (função pública) particularmente referida ao obrigado - quer dizer, em muitos dos casos nos quais ocorre, sem a menor dúvida, a imposição de uma verdadeira taxa - inexistente, todavia, a dita *utilização coativa*, na medida em que existe, justamente ao contrário - no dizer de MICHELI - *liberdade de escolha*, no momento em que o sujeito pode determinar-se ou não a solicitar o exercício da atividade em questão (como é o caso das impropriamente ditas "taxas facultativas")<sup>40</sup>.

### 13. FUNDAMENTO JURÍDICO DA DISTINÇÃO ENTRE A TAXA E O "PREÇO PÚBLICO": CRITÉRIO DA FATISPÉCIE OU FATO GERADOR

As considerações precedentes estão, portanto, a mostrar-nos que o caráter diferencial entre a taxa e o "preço público" deve encontrar-se num outro ponto; e este, como é lógico, não pode deixar de ser senão algo de absolutamente *essencial e específico* às próprias entidades que se contrapõem.

Ora, tanto o tributo (obrigação tributária) quanto as contraprestações (correspetivos, "preços públicos") constituem, como sabemos, *efeitos jurídicos*, ou seja, consequências cuja realização a norma jurídica condiciona à ocorrência de uma determinada fatispécie. Mas, "se a fatispécie é aquele elemento ou aquele complexo de elementos, a que o ordenamento do direito religa um certo efeito jurídico, resulta daí, imediatamente, que a sua essência se acha em estreita relação com o específico efeito que se toma em consideração"<sup>41</sup>. E assim é - permitimo-nos explicitar - num duplo sentido. Primeiro, num sentido mais imediato, o de que existe, entre fatispécie e efeito, um nexo de "causalidade jurídica"; e depois, em razão da *correlatividade* da fatispécie, também num sentido menos superficial e mais específico: o de que a fatispécie é determinante da *individualidade*, da *natureza intrínseca* do efeito jurídico que lhe corresponde.

Aliás, como bem se sabe - e já foi atrás observado - o próprio direito positivo dispõe, expressamente, que o *fato gerador* da respectiva obrigação - ou seja, a *fatispécie* - é o único elemento (juridicamente) *relevante para determinar a natureza jurídica específica de um*

*tributo* (cf. CTN, art. 4º); e, como parece lógico, representa, enquanto tal, também o único critério idôneo para, no mesmo plano jurídico, distinguir-se objetivamente um tributo de uma receita de diversa natureza. De fato, ampliando o alcance de uma exata observação de DINO JARACH<sup>42</sup>, poder-se-ia dizer que, tal como na distinção entre os tributos e as outras obrigações legais e entre diferentes espécies de tributos, somente analisando a natureza do fato jurídico tributário - isto é, somente analisando-lhe a substância, a própria essência, e não, isoladamente, uma das suas características, por mais importante que essa seja - é que é possível chegar-se à distinção entre tributos (taxas) e contraprestações financeiras ("preços públicos").

Ora, se, por um lado, a taxa é um tributo: isto é, uma prestação pecuniária, devida a um ente público e *juridicamente fundada* (frise-se: tanto quanto o imposto) *no poder de império do Estado*<sup>43</sup>; e se, por outro, enquanto tributo, a sua *differentia specifica*, quer dizer, o seu fato gerador, consiste, genericamente, no exercício de uma *atividade estatal específica* relativa ao contribuinte (cf. CTN, arts. 16 e 77), segue-se que:

(1) o critério diferencial entre a taxa e, em particular, o "preço público", há de respeitar à *natureza* e ao *conteúdo* dessa *atividade*, vale dizer: há de respeitar à natureza, à essência do elemento ou do complexo de elementos que constituem a respectiva fatispécie (fato gerador, hipótese de incidência, pressuposto de fato, etc.);

(2) essa atividade, enquanto *fatispécie* ou *fato gerador* da taxa deve ser, sempre, atividade estatal *específica*: ou seja, atividade não apenas *subjetivamente pública*, mas *pública* no sentido de que necessariamente requeira, como de fato requer, para *fundamento jurídico* da correspondente prestação (pecuniária) do obrigado, o *poder de império* do Estado.

### 14. A "ATIVIDADE ESTATAL ESPECÍFICA" ENQUANTO PRESSUPOSTO DA TAXA

De fato, se assim não fosse - isto é, se a atividade estatal pressuposto da (obrigação de) taxa correspondesse, em todo caso, a uma *prestação*<sup>44</sup> efetuada ao sujeito passivo da referida obrigação; ou antes, como diz exatamente MICHELI<sup>45</sup>, se essa atividade correspondesse a uma prestação inserta no contexto de uma *relação obrigatória* entre tal sujeito e o ente público - não haveria por que devesse a lei atribuir à prestação (pecuniária) do obrigado a *forma iuris* de tributo. Se o ordenamento predispõe, no entanto, para servir de *fundamento jurídico* da prestação (do obrigado), o *poder de império* do Estado, sob a forma de tributo, só pode ser porque essa é, no caso, inclusive com a impreterível exigência da imposição mediante lei (Constituição da República, art. 150, nº I), a *forma necessária* de tal relação: e ela o é, justamente porque e enquanto a prestação do obrigado e a correlata atividade do poder público, que a lei qualifica como pressuposto daquela, *não se coordenam* (quer dizer: não têm como coordenar-se) "*no contexto de uma relação obrigatória*" (MICHELI); ou, para ser ainda mais explícito, porquanto a atuação pública "que concerne individualmente ao obrigado" (A.D. GIANNINI), e a taxa que a lei com essa correlaciona, não se condicionam e determinam reciprocamente, em virtude de um *vínculo sinalagmático*<sup>46</sup>. E assim, para arrematar, seja porque:

(1) essa atividade do poder público não constitui, no caso, *prestação*, na medida em que é, não raro, inidônea para proporcionar utilidade ou vantagem ao sujeito a quem está pessoalmente dirigida<sup>47</sup>, tal como sucede em muitos casos de exercício do *poder de polícia*

(p. ex.: inspeção de veículos, fiscalização sanitária ou de segurança, aferição de pesos e medidas, censura de espetáculos, etc.), ou da *atividade jurisdicional* (atuação da lei penal)<sup>48</sup>; seja, antes ainda, porque:

(2) embora também possa esse comportamento corresponder plenamente ao conceito de prestação (administrativa ou jurisdicional), cumpre, contudo, nesse caso, ao Estado efetuar-la, em regime de *gratuidade*<sup>49</sup>, por consistir aquela, não propriamente em prestação de *serviço* (público), mas no exercício de *função pública* (atividade estatal específica), correspondente, como tal, a *necessidades absolutas*, cuja satisfação, exclusivamente pelo poder público, é imprescindível e, por conseguinte, insuscetível de subordinar-se às leis da economia privada<sup>50</sup>.

O que essencialmente distingue, portanto, no plano jurídico, a taxa do "preço público", é, não como entende a doutrina da "compulsoriedade", uma determinada característica da relação, ou uma circunstância a ela atinente, isoladamente considerada, mas sim, exclusivamente, a respectiva *fatispécie* ou *fato gerador*, que consiste, neste caso, como sabemos, a *contrário sensu* da definição genérica do art. 16 do CTN, no exercício de uma *atividade estatal específica* (vale dizer, *inerente ao Poder Público*), relativa ao contribuinte.

Reconhece, de fato, quanto a esse ponto, a doutrina mais categorizada, vindo à frente MARIO PUGLIESE<sup>51</sup>: "As taxas são tributos e não preços, porque correspondem sempre a prestações próprias e exclusivas do Estado, que têm por objeto, prevalecentemente, não uma entidade econômica, mas sim uma *entidade jurídica*. É claro, portanto, o critério de determinação das taxas: elas não são pagas como contraprestação (sic) de *todos* os serviços que o Estado presta em regime de monopólio, mas só daqueles que, pelo seu caráter, não podem ser fornecidos senão pelo monopolista-Estado e se subtraem, por esse motivo, às leis privadas do monopólio econômico." (...) "... as taxas são correspondentes exclusivamente à prestação de serviços que o Estado fornece agindo na qualidade de ente soberano de direito público, dotado, em tal qualidade, de um monopólio absoluto, total e permanente para a prestação desses mesmos serviços."

Mas se a taxa é - repetindo a expressão incisiva de FUGLIESE - um *tributo* e não um *preço*, cumpre, também, irrecusavelmente reconhecer, por amor à coerência, que ela não pode, em definitivo, representar - como alguns (e entre esses, já se viu, o próprio PUGLIESE) ainda dizem - uma *contraprestação*<sup>52</sup>. E não o pode, pela simples razão de que, enquanto tributo, constitui, em verdade, um *gravame*, quer dizer, uma *prestação* (patrimonial) *imposta por lei*, que o Estado (ou uma outra pessoa pública) deve exigir do sujeito ao qual particularmente concerne o exercício, por aquele, de uma *potestade* (*função*) pública (poder jurisdicional, poderes administrativos de polícia, de ordenação, de certificação, etc.)<sup>53</sup>.

## 15. O CONCEITO JURÍDICO DE TAXA NA CONCEPÇÃO DE M.S. GIANNINI: CORRESPONDÊNCIA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

Acontece que tal *atividade estatal específica* - vale dizer, o exercício de tais potestades públicas - manifesta-se, formalmente, na experiência jurídica, mediante *atos* ou, mais precisamente, *provimentos* (atos conclusivos de um procedimento), jurisdicionais ou administrativos; de maneira que estes últimos é que, *concretamente*, vêm a configurar, em

cada caso, a *fatispécie*, i.é., o *fato gerador* de que imediatamente deriva a obrigação de pagar determinada taxa.

Assim, a partir desta observação - mas tendo antes constatado, como já se sabe, com toda a respeitável doutrina precedentemente citada, que "à taxa correspondem, antes de tudo, atividades dos poderes públicos que não têm propriamente o caráter de serviços, mas que são, antes, funções" - M.S. GIANNINI<sup>54</sup> percucientemente assinalou que a natureza da entrada do ente público se ordena *concretamente*, não a uma abstrata atividade, pública, privada ou de direito especial, conforme o caso, mas sim, precisamente, ao ato (jurisdicional ou administrativo) que vem a ser praticado e à conseqüente relação. "Pode dizer-se, nesse caso - precisa ainda GIANNINI - que a *taxa corresponde e se vincula à prática de atos administrativos ou de atos jurisdicionais; desde que, ao contrário, o ato praticado não tem esta natureza, estar-se-á em presença de entradas patrimoniais (ou contraprestacionais) (corrispetive)*." (grifado na transcrição).

No intento de desfazer dúvidas surgidas a respeito do exato alcance do seu pensamento, o próprio M.S. GIANNINI, em trabalho posterior (louvamo-nos, neste ponto, em referências obtidas por intermédio de A. BERLIRI)<sup>55</sup>, teve ocasião de confirmar amplamente que a taxa se deve "individualar somente pela sua coligação com a prática de um provimento administrativo ou jurisdicional", esclarecendo, ademais, que em todos os outros casos a receita deve ser, ao contrário, considerada "contraprestação (*corrispetivo*) pecuniária, se e enquanto as *fatispécies* devam construir-se como obrigações de prestar e dar, por parte do ente público, e como obrigação de pagar uma soma, por parte do indivíduo." E, ainda mais incisivo, arremata o insigne A.: "a taxa é quanto cabe pagar pelo único fato de que se requer e se obtém o provimento administrativo ou a pronúncia jurisdicional."

Ao conceito de taxa assim delineado por GIANNINI, e aqui irrestritamente acolhido (tributo que tem como fato gerador a prática de um ato administrativo ou jurisdicional cujo destinatário é o contribuinte) poderia objetar-se, porém, que esse não passa de um conceito doutrinário, que (supõe-se) não corresponde ao conceito do direito positivo, porque, a adotá-lo, ficariam sumariamente excluídas da categoria das taxas, pelo menos todas aquelas prestações, distintas das chamadas "taxas de polícia", i.é.: as entradas que não se vinculam (segundo se supõe), ao exercício de uma *função pública* (no caso, o "poder de polícia"), mas sim à hipótese - que, assim, incorretamente se lhe contrapõe - de "*serviço público* específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição" (CTN, art. 77).

A essa objeção caberia, porém, redarguir:

*primeiro*, que a norma do art. 77 do CTN, enquanto constitui uma proposição jurídica, não pode ser considerada e entendida fora do seu pleno contexto, ou seja, que essa - como impõe um cânone hermênutico fundamental - há de ser interpretada em conexão com outras proposições a ela atinentes, da lei a que pertence, e muito especialmente em conexão, aí, com o art. 16, o qual, ao definir, *por exclusão*, o imposto<sup>56</sup> ("tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma *situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*"), constituiu-se, *ipso facto*, no texto matriz, também, na definição genérica da taxa; conseqüentemente, que esta definição, e aí, em particular, a expressão "serviço público", subordina-se logicamente à antecedente, que a contém e delimita: "*atividade estatal específica*", atividade essa da qual, ambos, "serviço público" e "exercício do poder de polícia", representam, pois, no caso, simples momentos ou formas especiais de manifestação; mas, se isto é certo, cabe redarguir, por primeiro, àquela objeção, que o "serviço público" a que se refere o art. 77 do CTN, é, logicamente, não *toda* a atividade dos

poderes públicos, que o direito administrativo (ou o direito constitucional) assim considera, mas sim, tal atividade de prestação, enquanto essa constitua ao mesmo passo função pública, isto é: atividade estatal específica, no exato significado de atividade peculiar, inerente ao Estado<sup>57</sup>, só concretizada, como tal, mediante um provimento administrativo ou jurisdicional cujo "destinatário" seja o contribuinte;

segundo, que, por conseguinte, como pouco antes observávamos, também as impropriamente denominadas "taxas de serviços"<sup>58</sup> podem ser, e somente são, a rigor, legítimas taxas<sup>59</sup>, desde que, tal qual as "taxas de polícia", tenham como pressuposto de fato (e é o que na prática frequentemente sucede), o exercício de "atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (CTN, art. 16), sob a forma iuris de um provimento administrativo ou jurisdicional (v.g.: decisão ou deliberação, atos de produção de certeza, admissão, autorização, licença, concessão, dispensa, etc.);

terceiro, que, ao contrário, se a receita (prestação pecuniária), embora imposta com a denominação e a "forma" de taxa, não corresponde, todavia, à prática de um provimento administrativo ou jurisdicional (atividade estatal específica), não se conformando, deste modo, ao conceito genérico de taxa - que se deduz, segundo demonstramos, dos arts. 16 e 77 do CTN<sup>60</sup> -, deverá essa, à face do que também dispõe o art. 4º, nº I, do mesmo Código, corretamente qualificar-se como "preço público", ou, se se preferir, mais genericamente, "contraprestação pecuniária, se e enquanto as fatispécies devam construir-se como obrigações de prestar e dar, por parte do ente público, e como obrigação de pagar uma soma, por parte do indivíduo"<sup>61</sup> (grifamos).

#### NOTAS

- (1) ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 6ª ed., atual. por F.B. Novelli, Rio, Forense, 1985, p. 10.
- (2) BALEEIRO, Op. cit., p. 1.
- (3) GUIDO ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. I (*Principi generali*), 8ª ed., Milão, Giuffrè, 1958, p. 38, referindo-se, é claro, ao direito administrativo, mas a precisa observação vale, decerto, sob os pontos de vista histórico e sistemático, também para o direito tributário.
- (4) SANOBINI, Op. loc. cit.
- (5) MARIO PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Pádua, CEDAM, 1930, p. 3; ANTONIO BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, 2ª ed., Milão, Giuffrè, 1972, vol. II, p. 131 e ss.; R. VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario*, Montevideu, 1970, vol. I, p. 295 e ss.; HÉCTOR B. VILLEGAS, "Verdades e ficções em tomo do tributo denominado taxa", in *Revista de Direito Público (RDP)*, vol. 17 (1971), p. 322 e ss.; GERALDO ATALIBA, "Considerações em tomo da teoria jurídica da taxa", in *RDP*, vol. 9 (1969), p. 46; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio de legislação tributária*, ed. póstuma, S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 165.
- (6) ACHILLE DONATO GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Turim, UTET, 1956, p. 98 e 106.
- (7) GABRIEL ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Livro I (*De l'Antiquité au XVIIe. siècle*), Paris, Fayard, p. 9; ID., *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, S.E.V.P.E.N., 1965, vol. I, p. 21 e ss. Assim, também, mas quanto à taxa, A. BALEEIRO, *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., rev. e atual. por F.B. Novelli, Rio, Forense, 1984, p. 235.
- (8) A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 98.
- (9) H.B. VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 323. V., ao respeito, BALEEIRO, *Uma introdução*, cit., p. 239; VALDÉS COSTA, *Curso*, cit., vol. I, p. 324.
- (10) Vide, sobre o ponto, entre outros, A. THEODORO NASCIMENTO, "Preços, taxas e parafiscalidade", vol. VIII do *Tratado de direito tributário brasileiro*, coord. por Aliomar Baleeiro, Rio, Forense, 1977, p. 150 e ss., 231 e ss.; SYLVIO SANTOS FARIA, "Taxa de licença, localização e funcionamento de escritório de advocacia", in *RDP*, vol. 9 (1969), p. 100 e ss.; MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS, *Direito tributário*, 3ª ed., Rio, Fund. Getúlio Vargas, 1970, p. 56 e ss.

(11) Diz exatamente FRANZ MEISEL (*apud* PUGLIESE, *Le tasse*, cit., p. 64): "o sistema das taxas não pode ser senão o da administração do Estado". V., outrossim, CHRISTIAN FLAMIG, *Gebühr, verb. in Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steurowissenschaften*, Munique, C.H. Beck, 1972, vol. I, p. 423: "Die Entstehung des Gebührenwesens ist mit der Entwicklung der öffentlichen Verwaltung eng verbunden."

Discorrendo sobre a competência comum, sob o sistema tributário da Constituição de 1946, já salientava, precisamente, RUBENS GOMES DE SOUSA, "Sistema tributário federal", in *Revista de Direito Administrativo (RDA)*, vol. 72 (1963), p. 8, em observação que se ajusta, de modo geral, a essa classe de competência tributária primária: "... no campo comum subsistem as taxas que o art. 30 da Constituição refere apenas como taxas. A elas cabe esse anonimato constitucional inevitável. Inevitável porque, sendo as taxas vinculadas a serviços ou atividades, identifica-las seria predeterminar que serviços o governo pode prestar, que atividades pode desempenhar. Uma enumeração específica de taxas teria fatalmente uma consequência paradoxal. Os encargos públicos seriam definidos pelos meios financeiros utilizáveis, em lugar de se prover o governo de meios financeiros adequados aos encargos que, por sua natureza lhe competem."

(12) Dispõe, no entanto, o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ... etc.". Sobre a redação duplamente imprópria desse dispositivo e sua particularmente complexa interpretação, não é este o lugar para nos estendermos. Não podemos, porém, deixar, de observar, embora muito de passagem, que o entendimento estrito dele parece inconciliável com a regra fundamental da igualdade tributária (Constituição, art. 150, nº II), se já não fosse inconciliável, ainda antes, com o próprio conceito e a função do tributo.

(13) A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 107.

(14) BALEEIRO, *Uma introdução*, cit., p. 237 e ss. Vide, ainda, entre muitos outros, ATALIBA, *Considerações*, cit., p. 50 e ss.; RUBENS GOMES DE SOUSA, "Ainda a distinção entre taxa e imposto", in *RDP*, vol. 21 (1972), p. 303 e ss.; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e prática das taxas*, S. Paulo, RT, 1976, espec. p. 94 e ss.; A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., *passim*, mas espec. p. 105 e ss.; KIYOSHI HARADA, *Dois temas de direito tributário*, S. Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 55 e ss.; VV.AA., "Taxa e preço público", *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 10, coord. Ives Gandra da Silva Martins, S. Paulo, Centro de Est. de Ext. Univers. - Resenha Tributária, 1985; CAIO TÁCITO, "Imposto, taxa e preço público", in *Direito Administrativo*, S. Paulo, Ed. Saraiva, 1975, p. 260 e ss.

(15) Quer dizer, segundo entendimento estreito porém tradicional do direito positivo, aquela parte não formada pelas taxas que correspondem ao exercício de função pública, em sentido próprio: atividade (administrativa) de polícia e atividade jurisdicional.

(16) A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 114 e ss.

(17) GERALDO ATALIBA, *Considerações*, cit., p. 51. Nesse sentido, com respeito aos serviços que designa como de natureza dúplice, A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 47, 167 e ss.

(18) G. ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, 2ª ed., S. Paulo, RT, 1975, p. 179 e ss.

(19) MARCO AURÉLIO GRECO, *Norma jurídica tributária*, S. Paulo, Saraiva, 1974, p. 69 e ss., espec. 76 e ss. Mas, antes ainda, do mesmo A. "Distinção jurídica entre taxa e preço", in *Revista dos Tribunais (RT)*, vol. 456, p. 38 e ss.

(20) ATALIBA, *Hipótese*, cit., p. 179. Reza a ementa do Acórdão do Supremo Tribunal Federal, 4.9.1980, R.E. n. 89.876-RJ (Pleno), Rel. Min. MOREIRA ALVES: "Em face das restrições constitucionais a que se sujeita a instituição de taxa, não pode o Poder Público estabelecer, a seu arbítrio, que à prestação de serviço público específico e divisível corresponde contrapartida sob a forma, indiferentemente, de taxa ou de preço público." Cf. *Revista Trimestral de Jurisprudência (RTJ)*, 98/230.

(21) HAMILTON DIAS DE SOUZA e M.A. GRECO, *Distinção entre taxa e preço público*, in VV.AA., *Taxa e preço público*, cit. p. 126.

(22) Observa, a respeito, MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milão, Giuffrè, 1981, p. 544, que "em nenhum ordenamento positivo conhecido existem critérios jurídicos objetivos para individualizar a noção de serviço público em sentido objetivo; há orientações políticas, ora ideológicas ora econômicas, ora mistas, e em razão das forças políticas e das variáveis espaciais, certas atividades produtivas são consideradas e declaradas serviço público."

(23) M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici e la riserva della legge*, in *Studi in onore di G.M. de Francesco*, Milão, Giuffrè, 1957, vol. II, p. 408.

No mesmo sentido, A. BARETTONI ARLERI, *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milão, Giuffrè, 1966, p. 15. Aludindo, por sua vez, a uma superação da teoria nominalista do serviço público, UMBERTO POTOTSCHNIG, *I pubblici servizi*, Pádua, CEDAM, 1964, p. 155, identifica o advento de um *corpus* de disciplina comum destinado a reger a atividade econômica que constitui serviço público, não importando o qual seja o sujeito (público ou privado) que o exerça.

Assim, também, RENATO ALESSI, *Le prestazioni amministrative rese ai privati (Teoria generale)*, 2ª ed., Milão, Giuffrè, 1956, p. 57 e ss., mas, espec. 83 e ss., que conclui o extenso capítulo dedicado ao exame da qualificação jurídica das relações de prestação administrativa, admitindo, a respeito da natureza normalmente publicística das relações em questão (p. 85), a integração de uma disciplina fundamental (publicística ou privatística), por meio da sua contrária (p. 93).

Entre nós, veja-se CAIO TÁCITO, "Direito administrativo e direito privado nas empresas estatais", in *RDA*, vol. 151 (1983), p. 22 e ss. Escreve, a respeito, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, *Do direito privado na administração pública*, S. Paulo, Ed. Atlas, 1989, p. 102: "... o próprio conceito de serviço público entrou em crise, já que os chamados serviços industriais e comerciais do Estado, antes executados exclusivamente por particulares, passaram a ser desempenhados também pela Administração Pública, sob regime jurídico de direito privado; como consequência, o regime jurídico deixou de ser a baliza que delimitava os conceitos de serviço público e particular." (grifamos). Vide, da mesma A., *Direito administrativo*, 3ª ed., S. Paulo, Ed. Atlas, 1992, espec. p. 78 e 80.

(24) Embs. em R.E. nº 54.194, de 25.3.65, RTJ, 33/465; R.E. nº 54.491, de 3.5.67, RTJ, 33/147; R.E. nº 54.996, de 27.5.68 (Em. 732 - D.J. de 28.6.68).

(25) Vide, substancialmente nesse sentido, criticando, por igual, a Súmula nº 545, GILBERTO DE ULHÓA CANTO, *Taxa preço público*, in VV.AA., *Taxa e preço público*, cit., p. 88-91.

(26) Cf. RTJ, 33/474 e ss. No mesmo sentido, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, "Tarifa de água", in *RDP*, vol. 20 (1972) espec. p. 376.

(27) HUGO DE BRITO MACHADO, *Taxa e preço público*, in VV.AA., *Taxa e preço público*, cit., p. 138.

(28) R.E. nº 89.876-RJ, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, RTJ, 98/236 es.

(29) R.E. nº 89.876-RJ, RTJ, 98/238.

(30) R.E. nº 89.876-RJ, RTJ, 98/239 (grifamos). Não poderia, a esse respeito, ser mais explícita a ementa do citado Acórdão: Sendo compulsória a utilização do serviço público de remoção de lixo - o que resulta, inclusive, de sua disciplina como serviço essencial à saúde pública -, a tarifa de lixo instituída pelo Decreto nº 196, de 12 de novembro de 1975, do Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa.

A respeito da imprecisa noção de "serviço público essencial", que declaradamente se encontra na própria base desse julgado, parece apropriado reportar, porque adequada à situação que se verifica em nosso ordenamento, a observação de SALVATORE CATTANEO, "Servizi pubblici", verb. in *Enciclopedia del Diritto*, Milão, Giuffrè, vol. XLII (1990), p. 371, quanto à falta "di una definizione generale a contenuto positivo che sia realmente idonea a far riconoscere una attività come servizio pubblico: e lo stesso vale per la specificazione 'servizio pubblico essenziale'. In effetti quella formale denominazione non può essere attribuita ad alcuna attività 'prima che lo abbia fatto la legge o l'amministrazione.' Cons. também, FABIO MERUSI, "Servizio pubblico", verb. in *Novissimo Digesto Italiano*, Turim, UTET, vol. XVII (1970), p. 215 ess.

(31) No que respeita particularmente à atuação restritiva do monopólio, assinala PUGLIESE, *Le tasse*, cit., p. 29: "Per seguire la teoria esposta bisognerebbe dunque anche ammettere, che l'introduzione del monopolio ha la virtù di trasformare un prezzo in una tassa e viceversa, di influire in modo decisivo sulla natura e sui caratteri di una contribuzione, aggiungendogli e togliendoli la natura di tributo. Il che ci sembra inaccettabile, perché un prezzo non muta la sua natura per il solo motivo che viene a cessare il regime di libera concorrenza."

(32) *I proventi degli enti pubblici*, cit., p. 419. No mesmo sentido, VALDÉS COSTA, *Curso*, cit., vol. I, p. 200 e seg., e af. nota 77, a propósito dos seguros obrigatórios; A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 36 es. Antes de todos, porém, já PUGLIESE, *Le tasse*, cit., p. 28 ess.

(33) M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici*, cit., p. 411. Nesse sentido, A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 33: "Em verdade, é necessário distinguir duas hipóteses: a) o poder público pode exigir a utilização do serviço, porque tal é do interesse da saúde pública, sem qualquer preocupação financeira; e b) o fato de ser compulsória a utilização do serviço não desnatura o preço, se o serviço de utilização compulsória continua a ser serviço de natureza comercial e industrial, e não atividade estatal específica."... a obrigatoriedade do serviço - prossegue, à p. 35, o ilustre A. - nada influi no caráter da receita que o remunera." (grifamos). E, transcrevendo, a pouco adiante, passagem do voto, aqui já citado, do Ministro VÍCTOR NUNES LEAL (R.E. n. 54.491-PE): "A obrigatoriedade é do serviço, por impositiva da polícia sanitária, e não propriamente da contribuição."

(34) Quanto ao prêmio do serviço não desnatura o preço, se o serviço de utilização compulsória continua a ser serviço de natureza comercial e industrial, e não atividade estatal específica."... a obrigatoriedade do serviço - prossegue, à p. 35, o ilustre A. - nada influi no caráter da receita que o remunera." (grifamos). E, transcrevendo, a pouco adiante, passagem do voto, aqui já citado, do Ministro VÍCTOR NUNES LEAL (R.E. n. 54.491-PE): "A obrigatoriedade é do serviço, por impositiva da polícia sanitária, e não propriamente da contribuição."

(35) *Direito administrativo brasileiro*, 14ª ed., S. Paulo, RT, 1989, p. 346.

(36) Idêntica observação em ZELMO DENARI, *Taxa e preço público*, in VV.AA., *Taxa e preço público*, cit., p. 342.

(37) Ensina, a respeito, A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 38: "... ninguém poderá obter água, gás, energia elétrica ou telefone senão comprando tais serviços ao Estado ou ao concessionário beneficiado por esse monopólio de fato. Mas isso não basta para dizer que o preço pago por tal serviço configura tributo. O simples

raciocínio de que a quantia paga não passará de preço de monopólio privado, se o serviço é prestado sob regime de concessão, é suficiente para induzir à conclusão de que não deixaria de ser preço apenas por haver o Estado, substituindo o concessionário, passado a prestar diretamente o serviço." (grifado no original).

(38) Cf. RTJ, 33/474 e seg.

Nota BENEDETTO COCIVERA, *Sul concetto di "tributo" e sula natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milão, Giuffrè, 1961, p. 265, que, dentre outros critérios, tampouco é determinante da natureza tributária do provento de um ente público a coatividade da prestação. "Indubbiamente - adita o ilustre A. - le prestazioni tributarie sono coattive e cogenti, come le qualifica lo ZINGALI, ma non basta che una prestazione pecuniaria sia coattiva perché essa possa considerarsi di natura tributaria." Com razão adverte, de outro lado, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, 1ª ed., Milão, Giuffrè, 1952, vol. I, p. 231 e s., a respeito do imposto (mas a precisa observação pode, evidentemente, com justa licença, aplicar-se aqui ao tributo em geral): "Allorquando si dice che questa è un'obbligazione coattivamente imposta si vuol dire che essa è un'obbligazione che sorge indipendentemente dalla volontà del contribuente, una di quelle obbligazioni che, con espressione piuttosto infelice, si sogliono chiamare obbligazioni ex lege; non si vuol dire, invece, che il fatto al quale la legge ricollega la nascita dell'obbligazione debba essere pur esso indipendente dalla volontà del contribuente. (...) Nella obbligazione ex lege, l'irrelevanza della volontà dell'obbligato riguarda unicamente la nascita dell'obbligazione, non il verificarsi del fatto al quale la legge ricollega il sorgere dell'obbligazione;" (destacado no original).

Vide, no entanto, RICARDO LOBO TORRES, "Sistemas constitucionales tributarios", vol. II, tomo II, do *Tratado de direito tributário brasileiro*, coord. por A. Baleeiro, Rio, Forense, 1986, p. 185 e 350, com observação crítica ao verbete nº 545 da Súmula, e remissão à nota a que apusemos a BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed., Rio, Forense, 1983, p. 353.

(39) GIAN ANTONIO MICHELI, *Curso de direito tributário*, trad. de M.A. Greco e P.L. Marrey Jr., da 1ª ed. ital. (1969), S. Paulo, RT, 1978, p. 65. Todavia, na 2ª ed. ital. *Curso di diritto tributario*, Turim, UTET, 1974, p. 9, MICHELI é ainda mais incisivo: "Per definire quel particolare prelievo coattivo che tradizionalmente è chiamato tributo non è dunque sufficiente richiamarsi alla coattività di esso, innanzitutto perché la coattività contraddistingue una categoria più vasta di 'prestazioni patrimoniali imposte', ma perché la stessa coattività può essere intesa in modo differente (sul piano giuridico): o come mancanza di libertà di scelta quanto all'adempimento di un'obbligazione (in quanto l'ente impositore ha il potere di pretendere l'adempimento e se del caso comminando sanzioni di varia natura) oppure come mancanza di scelta circa il mezzo di soddisfare certi bisogni, in relazione a dati servizi, resi esclusivamente dall'ente pubblico. La coattività è per tanto riferita a momenti diversi, talché quel criterio distintivo perde di omogeneità."

(40) MICHELI, *Curso*, cit., p. 80; mas cf. também ID., *Curso*, 2ª ed. ital. cit., p. 23: "...la libertà di scelta esiste (quando esiste) nel momento in cui il soggetto può determinarsi o no alla richiesta dell'esercizio di un'attività dello stato, amministrativa o giurisdizionale."

A respeito das ditas taxas "facultativas", vide BALEEIRO, *Uma introdução*, cit., p. 237 es.

(41) Na terminologia do CTN, como se sabe, *Fato gerador*. Sobre o conceito de *fattispecie* v. ALDO M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, reimpr., Milão, Giuffrè, 1959, p. 41. Vide, também, entre outros, DOMENICO RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milão, Giuffrè, 1939, p. 3 e ss.; GIOVANNI CONSO, *I fatti giuridici processuali penali*, Milão, Giuffrè, 1955, p. 2, nota 2; CARLO MAIORCA, "Fatto giuridico-Fattispecie", verb. in *Noviss. Dig. Ital.*, vol. II (1961), p. 111 e ss.; ANTONIO CATAUDELLA, "Fattispecie", verb. in *Enc. del Dir.*, vol. XVI (1967), p. 926 e ss.; FRITZ SCHREIBER, *Conceptos y formas fundamentales del derecho*, trad. esp. de E. García Maynez, México, Ed. Nacional, 1975, p. 146; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Fato gerador da obrigação tributária*, 2ª ed., atual. por G. Ataliba, S. Paulo, RT, 1971 (1ª ed., 1964), *passim*; GERALDO ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, cit., *passim*, mas espec. p. 45 e ss.; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Direito tributário, direito penal e tipo*, S. Paulo, RT, 1988, *passim*, mas espec. p. 113 ess.

(42) DINO JARACH, *El hecho imponible*, 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971 (1ª ed., 1943), p. 83.

(43) Entre muitos outros, PUGLIESE, *Le tasse*, cit., p. 42; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 58 e 98; B. COCIVERA, *Sul concetto di "tributo"*, cit., p. 267.

(44) Sobre o conceito de prestação e, em particular, o de prestação administrativa, cf. ALESSI, *Le prestazioni*, cit., p. 6 e ss.: "Prestazioni, infatti, in senso tecnico, come si sa, è un'attività (naturalmente in senso ampio) personale, che un soggetto è tenuto a porre in essere a vantaggio di un altro soggetto, in virtù di un rapporto giuridico (rapporto di natura obbligatoria) intercorrente tra i due." V., ainda, M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, Ed. Jandi Sapi, 1964, p. 44 ess.; BARETONI ARLERI, *Obbligazioni e obblighi pubblici*, cit., p. 24 e ss.; J.A. GAR CÍA-TREVUJANO FOS, *Tratado de derecho administrativo*, Madri, Ed. Rev. de Der. Privado, 1967, vol. II, p. 73 ess.

(45) MICHELI, *Curso*, cit., p. 24 (na trad. port. cit., p. 80). Evidente que, na passagem citada, MICHELI se refere, não à própria relação tributária, mas sim à relação de prestação (administrativa) que serve de pressuposto àquela.

(46) Ousamos discordar, assim, de autorizada doutrina, que divisa entre a prestação do poder público e a (obrigação de) taxa que lhe corresponde, um *nexo sinalagmático* (assim, ALBERTO XAVIER, *Manual de direito fiscal*, Lisboa, 1974, vol. I, p. 43; *vide*, no entanto, p. 46 e s.; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de direito fiscal*, 1ª reimpr., Coimbra, Livraria Almedina, 1984, p. 36; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 4ª ed., S. Paulo, Saraiva, 1991, p. 33), pois entendemos existir radical incongruência entre *tributo* e *sinalagma*. Se o tributo é, por definição, obrigação *ex lege* (de direito público) - relação unilateral, portanto, quanto aos efeitos dela decorrentes - não vemos que possa dizer-se *sinalagmática* a relação (tributária) de taxa, uma vez que, como bem se sabe, sinalagma significa bilateralidade, pluralidade de vontades acordadas, quer no plano constitutivo da relação obrigatória, quer no que concerne aos respectivos efeitos: em suma, *correlatividade de prestações*. Na relação (tributária) de taxa, a atividade estatal (específica) representa, porém, como se sabe, simplesmente, o pressuposto a cuja verificação a lei coliga o surgimento da obrigação do contribuinte, mas não lhe constitui, de modo algum, a "justificação causal", por isso que tal obrigação tem por objeto uma prestação devida ao Estado *em virtude do seu poder de império* (A.D. GIANNINI).

*Vide*, no sentido do texto e da presente nota, entre outros, especialmente, ALESSI, *Le prestazioni amministrative*, cit., p. 9; MICHELLI, *Corso*, cit., p. 24 (na trad. port. cit., p. 80 e seg.); A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, 12ª ed., Nápoles, Jovene, 1974, p. 622; M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., espec. p. 417 e s.; ID., *Istituzioni*, cit., p. 582.

(47) A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 99; HELY LOPES MEIRELLES, *Finanças municipais*, S. Paulo, RT, 1979, p. 12; ALBERTO XAVIER, "Taxas de polícia e entidades públicas", in *O direito na década de 80 - Estados jurídicos em homenagem a Hely Lopes Meirelles*, S. Paulo, RT, 1985, p. 307.

(48) A.D. GIANNINI, *Op. loc. cit.*; H. VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 333.

(49) Observa, precisamente, H. VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 330: "O próprio caráter de atividade imprescindível e não suscetível de ser omitida leva ao princípio diretor que as preside, que é a presunção de sua gratuidade. Se o Estado deve necessariamente prestar tais serviços porque dizem respeito à sua subsistência, é evidente que não pode condicionar sua prestação ao fato de que os serviços correspondentes sejam ou não retribuídos. Entretanto, o que o Estado pode fazer é estabelecer gravames por ocasião do cumprimento de tais atividades e pode também dar um passo mais: fazer tais gravames serem pagos pelas pessoas concretas com respeito às quais a atividade de algum modo se particulariza." (...) "O princípio da gratuidade do serviço se modifica, porém, somente porque o Estado mediante ato de vontade traduzido em lei assim o decide. Daí que os obrigados teriam direito a opor-se à prestação que se lhes exige, se não houvesse lei que concretamente resolvesse sua obrigação."

Aliás, muito antes já assim se manifestava FRITZ FLEINER, *Les principes généraux du droit administratif allemand*, trad. de Charles Eisenmann, Paris, Delagrave, 1933 (1ª ed. alemã, 1911), p. 259: "Ce sont e première ligne les impôts qui servent à couvrir les frais occasionnés par l'administration. Le particulier qui fait appel à une autorité ou à un service n'a par suite pas, d'une façon générale, à payer spécialement un prix. L'obligation de payer une taxe ne naît par suite qu'en vertu d'une disposition spéciale de la loi." (o destaque é nosso).

(50) M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 417; ID., *Istituzioni*, cit., p. 582; PUGLIESE, *Le tasse*, cit., p. 33 e ss.; VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 329 e s.

Para a fundamental distinção entre "serviço público" e "função pública", *vide*, por todos, clarissimamente, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milão, Giuffrè, 1970, vol. I, p. 448 e ss.: "Doutrina e jurisprudência, depois de um certo trabalho, fixaram-se neste conceito: que é função pública a atividade (funcional) que seja direta manifestação da autoridade, ou antes, da "soberania" do Estado. Portanto, aplicando tal noção, a atividade dos poderes legislativo e jurisdicional é sempre função pública, enquanto a atividade do poder administrativo é tal só na suas manifestações que sejam, em seu conjunto, expressão de autoridade (*autoritativa*): tais como as atividades de polícia, militar, tributária; as outras manifestações seriam "serviços públicos". Temos assim uma aceção, que poderemos dizer enfática, de função pública, em que há uma função definida por um atributo material (*contentuístico*): o referir-se ao caráter autoritário (*autoritativo*) da atividade." Numa zona intermediária, em que a atividade se apresenta, ora como autoritária, ora como não autoritária, diz G. (p. 450), a doutrina tende a identificar o caráter da atividade mediante um critério empírico, segundo o qual "*há função pública em sentido enfático* ali onde uma administração desenvolve normalmente a própria atividade mediante *provimentos administrativos*." (grifamos). Cons. ainda, G. MIELE, "Funzione pubblica", verb. in *Noviss. Dig. Ital.*, vol. VI (1961), p. 686; ZANOBINI, *Corso*, cit., vol. I, p. 17 e ss.; MARIA A. CARNEVALE VENCHI, *Contributo allo studio della nozione di funzione pubblica*, 2 vols., Pádua, CEDAM, 1969-1974, *passim*, mas v. espec. vol. II, p. 66 e ss., 137 e ss.

(51) PUGLIESE, *Le tasse*, cit., págs. 33 e s. Essa concepção já figura e até predomina, ao nosso ver, na doutrina mais antiga (entre outros, RAU, ROSCHER, SCHALL.); mas a sua presença não é menos importante na moderna doutrina tributária, tanto nacional quanto estrangeira: BALEEIRO, *Uma introdução*, cit., p. 238; ID., *Direito*

*tributário brasileiro*, cit., p. 330 e s.; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio*, cit., p. 162; ID., *Ainda a distinção*, cit., p. 305; RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Curso de direito tributário*, 6ª ed., S. Paulo, Saraiva, 1986, p. 174 e s.; GILBERTO DE ULHÔA CANTO, *Taxa e preço público*, cit., p. 89 e ss.; A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 108 e ss.; ALBERTO XAVIER, *Manual*, cit., vol. I, p. 54; GIORGIO TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, Ed. Adri, 1938, p. 549; BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principios de ciencia de las finanzas*, trad. esp. de Dino Jarach, B. Aires, Depalma, 1949, p. 205 e s.; CELESTINO ARENA, "Finanza pubblica", vol. XIV do *Trattato italiano di economia dir.* por G. del Vecchio e C. Arena, Turim, UTET, 1963, tomo I, p. 621 e ss.; ARMANDO GIORGETTI *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, Pádua, CEDAM, 1972, vol. I, p. 293 e ss.; M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 409 e ss.; MICHELLI, *Corso*, cit., p. 24 (na trad. port. cit., p. 81); FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, 2ª ed., Madrid, Inst. de Est. Fiscales, 1975, p. 355; VALDÉS COSTA, *Curso*, cit., vol. I, p. 139 e ss., 301 e ss.; VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 329 e ss.; ID., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 2ª ed., B. Aires, Depalma, 1975, p. 103 e ss.; SERGIO F. DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano*, 3ª ed., Mexico, Ed. Porrúa, p. 349 e s.

(52) No sentido do texto, ou seja, abertamente *contra* a concepção, de feição econômico-financeira, da taxa como *contraprestação*, *vide*, entre outros, SAINZ DE BUJANDA, *Notas de derecho financiero*, Madrid, 1967, tomo I, vol. II, p. 158, 160; ID., *Lecciones de derecho financiero*, 2ª ed., Madrid, Univ. Complutense, 1982, p. 157 e s.: "Refiriéndonos al concepto legal de tasa, afirmáramos que incluir en él el término "contraprestación" desnaturalizaba la naturaleza tributaria de la tasa." (...) "Prestación y contraprestación son términos jurídicos que pertenecen a las relaciones contractuales; más exactamente: al tipo de contratos que la doctrina llama *sinalagmáticos* o *bilaterales*; conviene, por tanto, utilizarlos con rigor y no trasladarlos para definir situaciones tributarias."; F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Notas de derecho financiero a la ley de tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958", in *Rev. de Administración Pública*, nº 29 (1959), p. 383 e s.: "Introducir el término *contraprestación* para configurar el presupuesto de hecho de la tasa equivale a dar entrada a la idea del precio como característica de la prestación pecuniaria realizada por los particulares en concepto de tasa. Ahora bien, bajo la perspectiva jurídica es necesario aceptar uno de los dos términos de esta alternativa: la tasa es un precio pagado por un servicio, o, por el contrario, es un tributo. Como del conjunto normativo de la Ley parece deducirse sin lugar a duda que se ha querido configurar a la tasa como un tributo, nada más erróneo que introducir el término *contraprestación* como nota distintiva del presupuesto de hecho de la misma, pues no se concibe la idea del precio en una prestación coactivamente impuesta a los particulares."; ALESSI, *Le prestazioni amministrative*, cit., p. 19, 162 e s.; ALESSI-STAMMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Turim, UTET, s.d., mas, 1964, p. 38; M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 409 e ss., espec. 418; FEDERICO MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turim, UTET, 1970, p. 79; MICHELLI, *Corso*, cit., p. 16 e 24; FRITZ NEUMARK, *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, trad. esp. de Martín Oviedo, Madrid, Ed. de Der. Financiero, 1964, p. 400 e s.; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e prática*, cit., p. 103; HUGO DE BRITO MACHADO, *Taxa e preço público*, cit., p. 137.

(53) M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 417; H. VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 329 e s.: "Deixando de lado a atuação relativa à defesa externa da soberania que, por ser atividade indivisível, não pode dar lugar a particularização nem, por conseguinte, a taxas, encontramos dois tipos de atividades estatais inerentes à sua soberania que, ao oferecer a possibilidade de divisibilidade, são suscetíveis de dar lugar ao instituto tributário em estudo. São elas as atuações derivadas do poder de polícia (ou atos administrativos em sentido estrito) e as referidas à administração de justiça com poder de império."; FLÁVIO B. NOVELLI, "Recurso Extraordinário nº 89.876-RJ (Memorial)", in *Rev. de Dir. da Proc. Geral (RJ)*, vol. 34 (1979), p. 372 e s.

(54) M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., espec. p. 409 e 417; conforme, BARETTONI ARLERI, *Obbligazioni e obblighi pubblici*, cit., espec. p. 184; MICHELLI, *Corso*, cit., p. 24 (na trad. port. cit., p. 81): "o ato do indivíduo dá início a um procedimento administrativo que conduz à prática de um ato provimento. Esse pode consistir também num ato que remove um vínculo ou uma limitação à atividade do indivíduo. E aquela correlação entre pedido e provimento constitui o pressuposto típico, mas não exclusivo, daquele tipo de tributo que se costuma definir como taxa."

Ao que nos consta, a vinculação da taxa à prática de um ato ou provimento administrativo (ou jurisdicional) já fora, porém, anteriormente ao citado trabalho de M.S. GIANNINI (1957), afirmada por ERNST BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. ital. de Francesco Forte, Milão, Giuffrè, 1954 (1ª ed. alemã, 1944), p. 3, e por G. ZANOBINI, *Corso*, cit., vol. I, p. 19. Todavia, de tais afirmações não extraiu, nem em nem outro dos dois ilustres autores, qualquer consequência, notadamente no sentido de dotar-se a referida vinculação, consoante mais tarde faria GIANNINI, como critério de individualização da taxa (no plano jurídico), à face das receitas de caráter *contraprestacional*.

Para uma crítica, de resto, não convincente, à original concepção de M.S. GIANNINI, *vide*, B. COCIVERA, *Curso di diritto tributario*, Bari, Ed. F. Cacucci, 1965, p. 240; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, 2ª ed., Milão, Giuffrè, vol. II, 1972, 145 e ss.

A vinculação da taxa à prática de um ato (provimento) administrativo (assim considerado como o seu fato gerador) é também geralmente aceita, embora não explicitamente afirmada, na doutrina brasileira. Mas, conformando-se esta, sem discrepância, à letra do art. 77 do CTN, depreende-se que tal vinculação, se de fato admitida, somente o seja (e ainda assim implicitamente) na hipótese em que o tributo tem "como fato gerador o exercício regular do poder de polícia". Cf., entre outros, SYLVIO SANTOS FARIA, *Taxa de licença*, cit., p. 103 e s.; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e prática*, cit., p. 126 e ss.; BENTO J. BUGARIN, "Notas sobre o poder de polícia como fundamento de tributação", in *Estados de direito público em homenagem a A. Baleiro*, Brasília, Ed. Univ. de Brasília, 1976, espec. p. 49 e ss.; A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 116 e ss.; GERALDO ATALIBA, "Taxa de polícia: localização e funcionamento", in *Estudos e pareceres de direito tributário*, S. Paulo, RT, 1980, vol. III, espec. p. 236, 241, 243 e ss.; ALBERTO XAVIER, *Taxas de polícia*, cit., espec. p. 307 e ss. Na jurisprudência, Supremo Tribunal Federal, R.E. nº 69.957-ES, Pleno in RTJ, 59/799; R.E. nº 76.545-GO, in RTJ, 67/881.

Ao contrário, no caso das chamadas "taxas de serviço" (v. adiante nota 58), isto é, das taxas que têm "como fato gerador (...) a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição" (CTN, art. 77), parece excluir-se que o fato gerador possa (ou antes, deva) igualmente configurar a prática de um ato administrativo, ficando a qualificação do pressuposto reduzida à hipótese da atividade de prestação ou oferecimento de serviço ou de bens (em regra, de natureza econômico-social ou material). Observe-se, todavia, em sentido contrário: primeiro, que não são, de ordinário, "taxas de polícia", mas sim "taxas de serviço" (para não falar na classe das *taxas judiciais*, sobre as quais v. JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, "A natureza tributária das custas e dos emolumentos e sua fixação por lei", in *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado - Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto*, Rio, Forense, 1988, p. 441 e ss.) as exigidas em razão da prática de atos (administrativos) tais como as *decisões ou deliberações*, ou os atos de *certificação* (certidões, atestados, laudos técnicos, autenticação de documentos, etc.), de *admissão* (nomeações, matrículas, inscrições, diplomas, etc.), de *concessão*, de *dispensa*, etc.; segundo, que, tão somente às prestações (pecuniárias) devidas em razão da prestação de tais atividades *jurídicas* (atividade estatal específica), é que justamente caberia, de acordo com a concepção adotada, reconhecer como taxas, classificando-se as demais como verdadeiras contraprestações ou, segundo costuma dizer-se, como "preços públicos" ou "tarifas". V. adiante, texto, eaf, nota 57.

(55) BERLIRI, *Principi*, 2ª ed., cit., vol. II, p. 145 e ss. O escrito de M.S. GIANNINI ali citado por BERLIRI é: "Canoni e tasse di concessioni comunali", in *Giurisprudenza costituzionale*, 1962, p. 1306, 1315 e 1316.

Adverte ainda M.S. GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 417, a propósito da idoneidade do critério de distinção por ele sugerido, que "se poderia observar que a presença do ato administrativo ou jurisdicional para individualizar a taxa é um índice de reconhecibilidade da taxa, e não uma explicação da natureza dela. A observação admite GIANNINI - é exata. Mas como nos servia sobretudo um critério prático para distinguir taxas de contraprestações, parece-nos que o que foi proposto cumpra tal função." Uma explicação da natureza da taxa - reconhece o insigne A. - demandaria que se retomasse o difícil tema da classificação das atividades públicas nas categorias da função pública e dos serviços públicos. Naturalmente - pondera ainda GIANNINI, *I proventi*, cit., p. 409 - o critério de distinção proposto exige, em sua aplicação, uma certa finura, e poderá, subsidiariamente, integrar-se com critérios atinentes à análise da atividade desenvolvida.

(56) Vide, a propósito, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário*, 3ª ed., rev. e atual. por Flávio B. Novelli, Rio, Forense, 1987, p. 105; BALEIRO, *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 120; AURÉLIO P. SEIXAS FILHO, *Taxa: doutrina, prática e jurisprudência*, Rio, Forense, 1990, p. 3.

Nesse ponto, a definição do art. 16 do CTN certamente tomou por modelo a que figurava na antiga *Reichsabgabenordnung* (parágrafo 1º), cuja dicção aliás se mantém, essencialmente, no atual Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung-77*), parágrafo 3º, nº 1: "Steuern sind (...) Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen...", ou seja: "Impostos são (...) prestações pecuniárias que não representam uma contraprestação devida por uma prestação especial...". Cf. KLAUS TIPKE, *Steuerrecht*, 11ª ed., Colônia, Ed. Dr. Otto Schmidt, 1987, p. 69 e 72: "Von der Steuer unterscheidet sich die Gebühr durch die kausale Verknüpfung mit einer Leistung... oder Gewahrung." (A taxa se distingue do imposto mediante a vinculação causal com uma prestação ou concessão.). Assim, também, C. FLAMING, *Gebühr*, cit., p. 423.

(57) Cf. BALEIRO, *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 330 e seg.: "Ela (a taxa), como todo tributo, é obrigação *ex lege*. Cabe quando os serviços recebidos pelo contribuinte resultam de função específica do Estado, ato de autoridade, que por sua natureza repugna ao desempenho do particular e não pode ser objeto de concessão a este." (grifamos); RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Curso*, cit., p. 174 e seg.: "Convém também esclarecer que esse serviço específico é aquele que somente pode ser prestado pelo Estado, isto é, serviço administrativo ou jurisdicional. Só ao Estado compete prestá-lo aos seus jurisdicionados como desempenho de atribuições públicas e como decorrência do *jus imperii*. Uma atividade civil, comercial ou industrial que possa ser prestada dentro da relação negocial não tem a natureza dessa atividade estatal específica. Esse serviço específico há de decorrer do

exercício do poder de regular (poder de polícia), do poder de tributar ou da consorciação destes e sempre, para cada pessoa jurídica de direito público, em razão do exercício de atribuições constitucionais de cada governo." (grifado no original); A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 108 e s.: "A quantia paga só configura taxa, quando o serviço que o Estado proporciona é de natureza administrativa ou jurisdicional." (...) "... o serviço de natureza administrativa ou jurisdicional constitui prerrogativa estatal, atividade específica, decorrência do "jus imperii", indelegável, e, por isso, não poderá ser objeto de concessão ao particular. Isso completa a distinção: na taxa o serviço a ela correspondente representa atividade específica do Estado". (grifado no original); ALBERTO XAVIER, *Manual*, cit., vol. I, p. 54: "As taxas correspondem a bens ou serviços que são por essência da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante numa sociedade; (...) E daí ainda que a obrigação de taxa não resulte de um acordo de vontades, antes revista a natureza de uma obrigação legal" (grifado parcialmente no original).

(58) Sobre as mal chamadas "taxas de serviço", entre outros, BERNARDO R. DE MORAES, *Doutrina e prática*, cit., p. 115 e ss., 135 e ss.; A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 111 e ss.; ALBERTO XAVIER, *Manual*, cit., vol. I, p. 48 e ss.; RICARDO LOBO TORRES, *Sistemas constitucionais tributários*, cit., p. 346 e ss.; AURÉLIO P. SEIXAS FILHO, *Taxa: doutrina, prática e jurisprudência*, cit., p. 5 e ss.

A oposição, correntemente admitida, "taxa de serviço-taxa de polícia", parece de fato, a uma análise mais rigorosa, incongruente; assim como igualmente incongruentes parecem essas mesmas denominações para indicar as espécies de receita a que de ordinário se aplicam. De um lado, porque a chamada "taxa de polícia" não deixa de ser, do mesmo modo uma "taxa de serviço", enquanto a atividade de polícia (função pública), que a contradistingue, constitui, também, "serviço", pode reduzir-se, em regra, a "prestações", e compreender-se, consequentemente, em a noção ampla de "serviço público" (cf. GEORGES VEDEL, *Droit administratif*, vol. II, Paris, PUF, 1959, p. 547; JEAN RIVERO, *Droit administratif*, Paris, Dalloz, 1960, p. 391; IVES GANDRA MARTINS, *Comentários à Constituição do Brasil*, de Celso R. Bastos e I.G. Martins, vol. VI, tomo I, S. Paulo, Saraiva, 1990, p. 44 e s.); e de outro lado, porque mediante a expressão "taxa de serviço" indicam-se usualmente receitas que, como pensamos ter demonstrado, caso sejam verdadeiras taxas, correspondem, não a atividades que constituem meramente "serviço público", na acepção estrita do termo, mas a atividade de natureza diversa, que a essas se contrapõem, e se subsumem, tal como a atividade de polícia, ao conceito de "função pública", administrativa ou jurisdicional.

(59) Vide, a propósito, as notas 54 e 57.

Assinala, percutientemente, HÉCTOR B. VILLEGAS, *Verdades e ficções*, cit., p. 331 e seg.: "... remeter-se, pura e simplesmente aos direitos positivos para deles deduzir a essência das instituições, significa outorgar aos preceitos normativos uma hierarquia científica de que carecem e implica conceder férias ao jurista, enquanto espera os regimes legais com que o Estado instrumenta suas atividades para, então, saber "de que se trata". Não cremos que isso seja compatível com a construção científica das figuras e instituições que compõem um ramo do Direito. É evidente que o legislador nem sempre respeita com suas normas a verdadeira substância dos institutos que regula, apartando-se, às vezes, por imperfeições técnicas ou também por razões de índole prática. Em tais casos, não é vedado ao jurista analisar as coisas em sua substância, examinar as discriminações do legislador e suas causas, criticar a justificação ou não dos critérios de discernimento e as possibilidades de aproximações. O que, pelo contrário, não se pode fazer é deixar tudo entregue ao arbítrio do legislador e aceitá-lo como verdade científica, ainda que advertindo-se serem as regulações intrinsecamente errôneas."

(60) Constituem estas a categoria das chamadas "taxas por definição legal". Cons. A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, taxas*, cit., p. 130 e ss.: "...existem casos em que, sob a denominação de taxa, o Estado exige que o particular pague serviço divisível, mensurável, mas que não contém aquela característica de constituir atividade estatal específica. Estão nesse caso, p. ex., a quantia exigida sob as denominações de taxa escolar, taxa de entradas de museu, taxa de água, etc., que absolutamente não correspondem a atividade que somente ao Estado deva deferir-se."; RICARDO LOBO TORRES, *Sistemas constitucionais tributários*, cit., p. 352, observa precisamente que "o que importa verdadeiramente é a natureza da prestação e não o seu nome."

(61) M.S. GIANNINI, *Canoni e tasse di concessioni comunali*, cit., p. 1316, apud BERLIRI, *Principi*, 2ª ed., cit., vol. II, p. 146 e seg.

Acertadamente escreve HÉCTOR B. VILLEGAS, *Op. ult. cit.*, p. 332: "...estas prestações que retribuem serviços não inerentes à soberania, não são outra coisa senão preços, ainda que o legislador as chame impropriamente de "taxas" e, ainda que as "organize" mediante regime jurídico semelhante ao aplicável às taxas."