

# A doutrina das taxas e o direito brasileiro

ADILSON RODRIGUES PIRES

Auditor Fiscal do Tesouro Nacional.

## SUMÁRIO

*Noções gerais e preliminares. Conceito. A definição constitucional de taxa. Taxa: tributo vinculado. Características da taxa. Taxa pela prestação de serviço público. Conceito de serviço público. Taxa e preço público. Espécie de taxas de serviço público. Taxa pelo exercício do poder de polícia. Espécies de taxas pelo poder de polícia. Limitações ao poder de tributar. O aspecto quantitativo do fato gerador das taxas. Base de cálculo da taxa. A taxa e as demais espécies de tributos. Considerações finais. Bibliografia.*

### *Noções gerais e preliminares*

#### *Conceito*

Taxa é, sob a ótica do Direito Tributário, figura jurídica representativa de uma espécie do gênero tributo. Com ANTONIO BRAZ TEIXEIRA <sup>(1)</sup>, podemos definir esta espécie tributária como a “prestação estabelecida pela lei a favor de uma pessoa coletiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público ou da remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares”.

(1) TEIXEIRA, Antonio Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Livraria Almedina, Coimbra, 1985, p. 43.

HECTOR VILLEGAS<sup>(2)</sup> distingue a taxa das demais espécies de tributos enfocando o seu fato gerador. Para este autor, "taxa é um tributo cujo fato gerador está integrado com uma atividade do Estado divisível e inerente a sua soberania, achando-se esta atividade relacionada diretamente com o contribuinte".

Ressalta que esta atividade do Estado, em geral, produz uma vantagem em proveito do contribuinte, não sendo o proveito, entretanto, condição essencial ao nascimento da obrigação.

PEREZ DE AYALA<sup>(3)</sup> critica aqueles que encaram a taxa como uma contraprestação, forma que permitiria distinguir taxa de imposto. No seu entender o critério é inteiramente subjetivo, pois baseia o tributo no benefício individual que se recebe do Estado. Sob este aspecto, na verdade, não há diferença alguma entre os dois tributos, uma vez que, também no imposto, obtém-se a vantagem. Crê o autor que melhor critério poderia ser o que identificasse a taxa como forma de pagamento de um custo.

A partir dos elementos contraprestação e tipificação legal, afirma PEREZ DE AYALA, é que modernamente se define a taxa uma vez que esses aspectos levam em conta o pressuposto de fato, que enseja a sua cobrança. Com essas considerações, conclui que "taxa é o tributo que se estabelece expressamente por lei a favor do Estado ou outro ente público e exigível quando se presta efetivamente um determinado serviço em forma individual, sendo o prestatário o obrigado ao pagamento do tributo"<sup>(4)</sup>.

ANTONIO THEODORO NASCIMENTO<sup>(5)</sup>, em sua notável obra *Preços, Taxas e Parafiscalidade*, também reconhece o caráter contraprestacional da taxa, informando tratar-se da "primeira característica diferencial da taxa em relação ao imposto".

Em ALBERTO XAVIER<sup>(6)</sup> temos que "o fundamento do tributo é a prestação da atividade pública, a utilização do domínio e a remoção do limite jurídico", apresentando-se a taxa como contraprestação dessas realidades.

Esses são alguns dos conceitos de taxa encontrados nos mais renomados autores. Em todos eles se destaca a hipótese de incidência como o

(2) VILLEGAS, Hector, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 96.

(3) AYALA, Perez de, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 55.

(4) AYALA, Perez de, cit., p. 57.

(5) NASCIMENTO, Antonio Theodoro, *Preços, Taxas e Parafiscalidade*, Forense, Rio de Janeiro, Coleção Tratado de Direito Tributário, 1977, p. 107.

(6) XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Coleção Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, Portugal, 1981.

principal elemento individualizador da taxa e diferenciador desta e das demais espécies tributárias. Com efeito, o art. 4.º do Código Tributário Nacional estabelece que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo seu fato gerador. O fundamento jurídico da taxa é, consoante o que dispõe o artigo citado, combinado com o 77 do mesmo CTN, e, também, a Constituição federal, fonte primeira da constituição das rendas no Brasil, em seu art. 145, inciso II, a atividade estatal dirigida ao contribuinte e que consiste no exercício regular do poder de polícia ou no serviço público divisível prestado efetivamente ou colocado à disposição do obrigado.

Ressalte-se, aqui, a prescindibilidade da vantagem obtida pelo contribuinte para a caracterização da taxa. O fato gerador do tributo é uma ação do Estado, como, por exemplo, o serviço de coleta de lixo nas residências ou a fiscalização de um estabelecimento para concessão do Alvará de Licença para Localização. Ainda que o imóvel esteja fechado ou, no segundo caso, que a licença não seja concedida, a taxa será devida, pois o resultado da atividade estatal não afeta o caráter obrigacional do tributo.

Já A. D. GIANNINI<sup>(7)</sup> estabelece que a taxa é devida em função da "realização de uma atividade do próprio ente público, que afeta de modo particular o obrigado". O festejado tributarista, no mesmo sentido, enfoca a atividade estatal como geradora da obrigação, abstraindo-se, por desnecessário para a qualificação jurídica do tributo, de considerações outras que não aquele aspecto.

RICARDO LOBO TORRES<sup>(8)</sup>, com base nas teorias pluralistas, que "se preocupam, também, com os valores e princípios constitucionais que informam o conceito de taxa", define-a de maneira mais completa, como segue:

"... a taxa é o dever fundamental consistente em contraprestação pecuniária que, embora não vinculada pelas liberdades fundamentais, é exigida, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do custo/benefício, com a finalidade de remunerar a atividade essencialmente estatal desenvolvida em favor do obrigado, segundo lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição."

#### *A definição constitucional de taxa*

A Constituição federal consagra o sistema rígido e inflexível de discriminação de receitas. Cada espécie de tributo exerce função específica e cada unidade da federação, munida de competência tributária, deve exercer esse poder nos estritos limites estabelecidos pela Lei Maior.

(7) GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 50.

(8) TORRES, Ricardo Lobo, *Sistemas Constitucionais Tributários*, Forense, 1986, pp. 343-344.

Quando ela elege o ente público competente para instituição de impostos, isto significa que este deve ser criado por aquele a quem a Constituição federal incumbiu de criar. O não-exercício desta competência não a difere a outro nível de poder. É o que ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que, por razões que aqui releva comentar, não é cobrado na maioria dos Municípios brasileiros. Isto não faz com que o Estado onde se situa o Município, tampouco a União, venha a exercer esse poder.

A Constituição não enumera as situações específicas que a lei poderá considerar como fato gerador da taxa, da maneira como o faz com relação aos impostos. Limita-se a dizer que se poderá tomar o exercício regular do poder de polícia ou a prestação, ou colocação à disposição do contribuinte, de um serviço público específico e divisível, não precisando qual a atividade ou o serviço que deverá ser exercido ou prestado.

Assim também na previsão do fato a ser considerado como gerador da contribuição de melhoria, a Constituição federal dispõe apenas que se deverá levar em conta a obra pública da qual decorra um benefício imobiliário para o contribuinte.

São, por isto, taxa e contribuição de melhoria, tributos criados com base no exercício da competência comum, também chamada concorrente.

É de entendimento cristalino o conceito de taxa na Constituição federal e no Código Tributário Nacional, segundo os quais ela se apresenta como espécie do gênero tributo, que se individualiza, do ponto de vista jurídico-tributário, a partir do seu pressuposto de fato.

Diz a Constituição federal, em seu art. 145, II, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir:

.....;

II — “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;”

Sobre as hipóteses de incidência da taxa, estabelecidas pela nossa Lei Maior, falaremos mais tarde.

#### *Taxa: Tributo vinculado*

O Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 16, que imposto é a espécie tributária cujo fato gerador independe de atividade estatal específica em relação ao contribuinte.

Neste sentido, temos que os impostos são tributos desvinculados de uma ação pública voltada diretamente para o contribuinte. Ao criar o

imposto sobre a renda, por exemplo, não teve o poder federal a preocupação com o retorno mediante benefício material diretamente relacionado ao contribuinte. A atuação pública manifesta-se de forma indireta, como fica evidenciado na função exercida pelas forças armadas não específica nem diretamente relacionada com os milhões de brasileiros contribuintes.

A taxa, como já dissemos, tem por fato gerador o pressuposto de uma atividade do Estado diretamente vinculada ao contribuinte. Seja o exercício regular do poder de polícia, seja o serviço público prestado ou posto à disposição do obrigado, o certo é que a atuação do poder público é pressuposto básico e essencial para a instituição da taxa.

Por outro lado, a contribuição de melhoria, terceira espécie tributária prevista no art. 145 da Constituição federal, tem como hipótese de incidência a realização da obra pública de que decorra um benefício imobiliário para o contribuinte. A referibilidade, neste caso, apenas indireta, ainda assim, não deixa de ser, como na taxa, requisito essencial para a sua instituição.

GERALDO ATALIBA observou que a relação entre a atuação estatal e a instituição dos tributos taxa e contribuição de melhoria as diferenciava da espécie imposto. Atentando para os aspectos científicos envolvendo os tributos no ordenamento jurídico brasileiro, o notável tributarista pátrio buscou uma forma de sistematizar os tributos com fundamento em traço comum às duas espécies citadas, referindo-se a elas como "exações referidas à atuação concreta do poder público". Segundo o autor<sup>(9)</sup>, Cesarino Júnior encontrou uma expressão sintética para expressar a realidade que pretendia descrever e assim os chamou de tributos *vinculados* para distingui-los dos impostos, a que chamou de tributos *não vinculados*.

A classificação adotada não poderia ser mais feliz, visto basear-se no pressuposto de fato que caracteriza os tributos, critério que, como vimos ao mostrar as definições de taxas de alguns dos mais autorizados especialistas, melhor diferencia as três espécies e é modernamente aceito por tantos quantos se dediquem ao estudo do Direito Tributário no mundo. Com efeito, a taxa é espécie tributária que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, portanto, atividades do Estado voltadas para o contribuinte, traço marcante desse tributo.

#### *Características da taxa*

A taxa possui elementos próprios dos tributos, como seja o fato de se constituir uma prestação pecuniária, que a distingue de outras prestações como a que o Estado, desejando obter um bem móvel ou imóvel, procede a desapropriação ou a requisição.

(9) ATALIBA, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, p. 137.

Em que pese à definição do art. 3.º do Código Tributário Nacional, admitindo o pagamento de tributos “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, não se deve entender que a obrigação tributária possa ser cumprida *in natura* ou *in labore*. Esta expressão, segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>(10)</sup>, foi introduzida no art. 3.º do CTN em face de uma citação do tributarista argentino, Giuliani Fonrouge, que lembrou caso da província de Mendoza que, em período de crise econômica, certa ocasião permitiu a satisfação da prestação tributária em parte da colheita agrícola. No Brasil, entretanto, conquanto o Código consagre a expressão “ou cujo valor nela (em moeda) se possa exprimir”, não nos parece correto afirmar que o tributo, taxa ou qualquer outro, possa ser pago em bens ou serviços. A obrigação é, sempre, de caráter pecuniário, isto é, em dinheiro.

É também a taxa uma obrigação *ex lege*, como, de resto, o são as demais espécies de tributos. Esta característica vem consagrar a lei como fonte de toda obrigação tributária, pressuposto do princípio da legalidade, que rege o sistema tributário nacional. Somente quando houver previsão legal estará o cidadão obrigado ao pagamento da taxa.

Prosseguindo, uma síntese sobre as particularidades do enquadramento da taxa como tributo. Preliminarmente, temos que a exigência dessa espécie tributária decorre de atividade administrativa plenamente vinculada à norma legal, sob pena de responsabilidade funcional, civil e penal da autoridade que proceder ao lançamento e à arrecadação.

A taxa é um tributo cuja cobrança tem como origem uma atividade específica do Estado diretamente voltada para o contribuinte. Sendo o fato gerador o elemento caracterizador da natureza jurídica específica do tributo, tal afirmativa tem a virtude de extremar a taxa dos impostos impedindo a criação destes com denominação de taxas ou vice-versa. Foi comum, em outros tempos, a criação de impostos mascarados com o *nomen juris* de taxas. A instituição daquelas a partir de hipótese distintiva de outros tributos, como determinam o art. 145 da Constituição federal e o art. 77 do Código Tributário Nacional, tem levado nossos tribunais a decisões as mais acertadas para desqualificar tais exações.

Não havendo a prestação estatal específica e divisível relacionada diretamente com o contribuinte, não há como justificar a criação de taxa. “O que a extrema dos outros tributos não é a natureza bilateral, mas a especificidade, a divisibilidade e a efetividade da prestação pública” (p. 344), nos diz o consagrado mestre RICARDO LOBO TORRES na obra citada<sup>(11)</sup>.

(10) MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Doutrina e Prática das Taxas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, p. 62.

(11) TORRES, Ricardo Lobo, *Sistemas Constitucionais Tributários*, cit., p. 344.

E, sendo a atividade dirigida diretamente ao contribuinte, a este cabe a obrigação de pagar o tributo. Conseqüentemente, a ele deve ser dirigida a cobrança.

Todavia, não é condição indispensável para a exigência dessa espécie de tributo qualquer vantagem que possa ter o obrigado. É suficiente que o ente estatal desenvolva a atividade e que a coloque à disposição do contribuinte para que esta seja devida. Suponhamos que determinada pessoa deseje sair do país e requeira o passaporte à polícia de fronteiras. Esta, após consultar seus arquivos, não autoriza sua saída, por razões que aqui não importam. Nem por isso a taxa previamente paga lhe será devolvida, evidenciando o que dissemos acima.

Também se deve dizer que a taxa não constitui contraprestação de uma atividade estatal. Conquanto tenha a taxa caráter remuneratório de um serviço público, quando este for o seu fato gerador, forçoso é dizer que isto não indica uma contraprestação. O termo pressupõe uma perfeita equivalência entre a quantidade de serviço prestado e sua correspondente remuneração, o que se verifica ao se cobrar um preço. Não é o caso da prestação tributária, como veremos ao abordarmos a base de cálculo da taxa.

Algumas taxas, contudo, não guardam relação com atividade do Estado inerente a sua soberania. Algumas delas, como a Taxa de Educação e Saúde, foram um dia cobradas pelo particular sob a forma de preço. Theodoro Nascimento as chama de "taxa por definição legal". Dentre estas, cuja atividade bem poderia ser exercida pela iniciativa privada, são citadas pelo autor, além da taxa escolar, acima aludida, a taxa de entrada em museu, a taxa de água, a taxa aeroportuária, a taxa postal, etc.

Comunga dessa mesma opinião Gian Antonio Micheli<sup>(12)</sup>, afirmando que a estas "não é reconhecido o caráter de taxa verdadeira e própria por falta de um serviço administrativo que, pelo contrário, na taxa subsiste".

Caso interessante, cita Nascimento<sup>(13)</sup>, ocorreu com o antigo "imposto de faróis" que, por não corresponder à definição legal dessa espécie tributária, mas sim a um serviço, transformou-se em "taxa de farol". Posteriormente, ao se perceber que a autorização para entrada de embarcações em portos brasileiros não constituía atividade pública por excelência, mas serviço de interesse da coletividade prestado pelo Estado, foi a taxa transformada em "tarifa cobrada em retribuição à efetiva utilização dos serviços de sinalização náutica de proteção à navegação", conforme dispõe o § 3.º

(12) MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Administrativo, Editoriales de Derecho Reunidas*, Madri, 1975, p. 62.

(13) NASCIMENTO, Antonio Theodoro, *cit.*, p. 134.

do art. 14 do Decreto-Lei n.º 34/66, tendo em vista tratar-se de atividade de caráter privado desenvolvida pelo Estado como forma de intervenção no domínio econômico.

Para melhor caracterizar a taxa, há também que se distinguir serviço de obra. Esta, quando realizada pelo poder público, redundando em benefício para o proprietário de imóvel, fato gerador da contribuição de melhoria. Serviço é uma atividade regular e ordinária dirigida ao contribuinte, que dele se beneficia ou tira vantagem ou, ainda, o tem à disposição para dele se utilizar ou usufruir vantagem. Obra tem caráter extraordinário e eventual, consistindo em algo que se acrescenta onde nada havia. Assim, a construção de uma ponte ou a pavimentação de uma rua são obras públicas, enquanto a coleta de lixo das residências e limpeza das vias urbanas é um serviço público, derivando ou podendo derivar, já que a competência tributária não é uma obrigação, mas uma faculdade, a criação de uma taxa.

#### *Taxa pela prestação de serviço público*

##### *Conceito de Serviço Público*

A utilização efetiva ou potencial de um serviço público prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição é fato gerador da espécie tributária taxa, como já vimos.

Mas essa redação não foi sempre a utilizada pelo direito brasileiro. O Decreto-Lei n.º 2.416/40 definia a taxa como sendo o tributo exigido a título de remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Essa definição apresentava o grave defeito de ter como base a finalidade remuneratória da taxa, o que, segundo RUBENS GOMES DE SOUZA (14), “é a finalidade última de todos os tributos, de qualquer espécie”. O critério da finalidade só a distingue dos impostos, no sentido em que aqueles remuneram serviços divisíveis e mensuráveis, enquanto estes remuneram atividades públicas gerais indivisíveis e não mensuráveis, sentencia aquele autor, em seguida.

Entende-se por serviço público o serviço prestado pelo Estado, diretamente ou por concessão, como expressão de sua soberania. Dir-se-ia que o Estado foi criado para esse fim, dentre outros, evidentemente. Há determinados tipos de atividades que só podem ser desenvolvidas pelo Estado, não comportando delegação. Ou o Estado realiza a atividade, manifestando explicitamente sua condição de soberano em relação aos cida-

(14) SOUZA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª Edição, Edições Financeiras S/A, Rio de Janeiro, 1960., p. 143.

dãos e aos interesses internos da coletividade que representa ou não pode ele ser chamado de Estado, na concepção jurídico-política do termo, ou seja, do Estado *a serviço* de uma coletividade. Quando essa atividade corresponder a um serviço específico e divisível prestado ou posto à disposição da coletividade, será ele objeto da cobrança de uma taxa.

Se, por outro lado, esse serviço pode ser prestado pelo particular e o ente público só se incumba de sua prestação por razões de conveniência política ou econômica, dizemos que o serviço não é, absolutamente, expressão de uma soberania, e desse modo não enseja a cobrança de taxa, mas de preço público ou tarifa, como impropriamente também denominamos a contraprestação referida.

Com base nestas considerações, aperfeiçoou-se a definição de taxa, que hoje representa, sem dúvida, a melhor que se poderia ter, uma vez que parte da situação necessária é suficiente para a configuração do fato gerador da obrigação.

Mas, para que o serviço público possa em verdade constituir-se na hipótese de incidência da taxa, é preciso que ele seja específico e divisível, nos termos em que colocam a Constituição e o CTN.

O serviço público é específico, também chamado de indivisível ou particular, quando visa a proporcionar vantagem ou benefício a uma pessoa ou a um grupo de pessoas. Em qualquer caso, deve estar presente o interesse da coletividade, como espécie de obrigação de natureza pública que é a taxa.

Contrapõe-se ao serviço público específico o geral, aquele em que o benefício ou a vantagem não é deferida a um só indivíduo ou a um grupo deles, mas a toda a sociedade a um só tempo sem que dele se possa particularizar o beneficiário por esta ou aquela parcela de serviço, como se verifica, já se disse, com o serviço prestado pelas forças armadas em tempo de guerra ou de paz, por sua natureza remunerado por impostos.

Diz o art. 79, inciso II, do CTN, que o serviço é considerado divisível quando possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas.

Assim, somente os serviços específicos *ut singuli* podem dar lugar à cobrança de taxa.

O serviço público, além disso, tem que ser divisível, se se quer instituir, como consequência, uma taxa. Divisível, dizemos, é aquele que pode ser destacado do conjunto das demais espécies de serviços e atividades do Estado, permitindo, exatamente por isso, seja mensurável o serviço e a sua carga financeira repartida por todos aqueles que, individualmente ou em grupo, dele se utilizam.

Em resumo, o caráter de especificidade da taxa leva em conta o serviço propriamente dito prestado ou colocado à disposição do contribuinte; a divisibilidade tem em vista a identificação das pessoas a ela obrigadas, permitindo-se calcular o montante do tributo cabível a cada um.

### *Taxa e preço público*

Já vimos, em poucas palavras, como conceituar taxa em função do serviço público prestado ou colocado à disposição do contribuinte. Em seguida, veremos alguns aspectos que envolvem o preço público, a fim de estabelecermos a distinção entre os dois.

Inicialmente, devemos afirmar que a noção de preço é típica do direito privado, a qual se transportou para o direito público.

Conquanto não se tenha, ainda, estabelecido a distinção perfeita entre a natureza jurídica de uma e outra figuras, é certo dizer que, uma vez haver-se decidido por uma ou por outra, as diferenças são gritantes.

ALIOMAR BALEEIRO<sup>(15)</sup> ressalta que o critério diferenciador de taxa e preço público é a base contratual deste último e a conformação das taxas à previsão legal. As taxas são, portanto, uma obrigação *ex lege*.

Mas essa forma de diferenciação não resolve a questão, visto não se aprofundar nas características essenciais de uma e de outro, analisando o problema apenas sob o aspecto da causalidade da instituição da obrigação. Talvez se se aprofundasse um pouco mais no exame da natureza contratual do preço público, quem sabe, não teria o mestre alcançado seu intento?

Sob outro ângulo, temos que a taxa remunera serviço público essencial, enquanto o preço público remunera serviço público não essencial. Mas aí também nos falta elemento científico para dar o caráter de definitividade à questão. De fato, a noção de serviço essencial é relativa, variando de lugar para lugar, e segundo a época, dependendo de fatores de ordem política, ideológica, social etc. O serviço público não essencial, também chamado de periférico<sup>(16)</sup>, é aquele prestado "via delegação ou concessão de poderes", como forma de intervenção do Estado no domínio econômico. O serviço não essencial ou periférico distingue-se do essencial pelo fato de ser este um serviço público, enquanto aquele, apenas um serviço de interesse do público, diríamos nós, prestado pelo Estado em função de uma lei, de um contrato ou de um ato administrativo concessivo de poderes.

(15) BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª edição, Forense, Rio, 1970, p. 292.

(16) GARCIA, Plínio Gustavo Prado, *Taxa ou Preço Público (A defesa do Consumidor)*. Resenha Tributária. São Paulo, 1985, p. 46.

Para MARCO AURÉLIO GRECO<sup>(17)</sup>, na taxa, o serviço atende a interesse público primariamente estatal; no preço público, o serviço atende a interesse estatal secundário. Coerentemente com o que expusemos acima, vemos que o interesse público, primordial ou não, é elemento distintivo das duas espécies de exação. A afirmativa de que a taxa decorre do exercício de atividade inerente à soberania do Estado não é elemento suficiente para distingui-la do preço público, visto que este tipo de consideração varia, como vimos, no tempo e no espaço, ou seja, segundo a época e o lugar considerados.

Mário Marzagão, citado por Ricardo Lobo Torres<sup>(18)</sup>, considera “essencial a atividade estatal de tutela de direitos, enquanto a facultativa se cifra na promoção do bem-estar geral e do progresso”.

Em importante e memorável julgado, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da Tarifa de Lixo, instituída no Município do Rio de Janeiro, pelo Decreto n.º 196, de 12-1-75. O Relator, Ministro Moreira Alves, com a seguinte argumentação, justificou seu voto:

“Em face das restrições constitucionais a que está sujeita a instituição da 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.

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 n.º 196/75, do Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa.”

Acrescenta ser inconstitucional referido decreto, uma vez que, em se tratando de taxa, dever-se-ia atentar para o princípio da reserva legal, comum a todos os tributos, à exceção apenas de alguns impostos.

De todo o exposto, conclui-se que a doutrina jurídica ainda está a buscar a verdadeira distinção entre taxa de serviço e preço público. Pode-se afirmar o quanto ainda estamos longe de encontrar o marco divisor de águas nesta questão. Resta-nos, tão-somente, dizer que, até a instituição de uma ou de outra, prevalece uma decisão de natureza política que nos leve à opção entre as duas alternativas. Uma vez criada a obrigação, fácil é distinguir-se uma da outra pelas características acima vistas. Contudo, é de se observar que tal critério diferenciador nada tem de jurídico, uma vez

(17) GRECO, Marco Aurélio, *Taxa e Preço Público*, Revista dos Tribunais, pp. 456-39.

(18) TORRES, Ricardo Lobo, cit., p. 347.

que analisa as figuras do ponto de vista dos seus efeitos e não de sua natureza jurídica.

Por fim, cabe assinalar que tarifa e preço público são considerados pela doutrina, pela jurisprudência e, mesmo, pelo direito positivo como termo e expressões equivalentes, ainda que, etimologicamente, tarifa signifique rol, relação, tabela e preço o referencial de cada item dessa "tabela". A diferença, no entanto, é irrelevante do ponto de vista prático, mesmo porque, conforme explicita o art. 4.º do Código Tributário Nacional, a denominação do tributo não interfere na qualificação da sua natureza jurídica. Ainda que a espécie não seja de tributo, pode-se aqui tomar por empréstimo o dispositivo do código, tendo em vista sua adequação ao caso em estudo.

### *Espécies de taxas de serviço público*

Após a tentativa de identificação de serviço público gerador da obrigação tributária concernente à taxa, que Theodoro Nascimento<sup>(19)</sup> diz ser de natureza especial, em oposição ao de natureza geral, e dá origem ao preço público, divisível e mensurável e proporcionar ao contribuinte um proveito individualizado, passemos, agora, a citar alguns exemplos de taxas exigidas pela prestação, ou utilização de um serviço público, segundo o autor citado:

*a) Taxa Judiciária*, paga pela utilização dos serviços que compõem o Poder Judiciário (serviços da Justiça). Poderá ser cobrada com outros nomes: taxa de aprovação de testamentos, taxa de inscrição de atos no Registro Público, custas judiciais, emolumentos do Juízo;

*b) taxa sobre celebração de atos civis*, ou simplesmente taxa sobre atos civis, nome que alguns autores preferem reservar para a que incide sobre determinadas modalidades de atos que dependem de inscrição ou transcrição nos livros públicos para assegurar, transferir ou extinguir direitos;

*c) taxa pela coleta de lixo* exigida pela municipalidade para manutenção do serviço de remoção de detritos;

*d) taxa de saneamento, limpeza e iluminação pública*, com vista à preservação da higiene e saúde públicas e da segurança dos transeuntes (iluminação pública nas praças, avenidas e ruas);

*e) taxa de incêndio*, pela possível utilização do serviço de bombeiros;

(19) NASCIMENTO, Antonio Theodoro, cit., pp. 113 a 116.

f) taxa de *vigilância*, exigida para manutenção do policiamento noturno;

g) taxa *rodoviária* ou taxa para conservação de estrada de rodagem, cobrada dos proprietários de veículo para manutenção, em benefício da segurança e da prosperidade públicas, da rede de estradas do país;

h) taxa de *ancoragem* e taxa de *embarque e desembarque*, exigidas com a finalidade de manter o bom aparelhamento dos portos. Juntamente com essas podem ser mencionadas também as *taxas pela utilização de estações rodoviárias e de aeroportos*;

i) taxa de melhoramento dos portos, devida pelo serviço de movimentação de cargas de importação e exportação nos portos brasileiros."

#### *Taxa pelo exercício do poder de polícia*

"Poder de polícia é a faculdade que tem a administração de intervir na atividade privada, para regulamentá-la com o objetivo de assegurar o bem-estar geral." Assim se expressa A. THEODORO NASCIMENTO<sup>(20)</sup> para definir poder de polícia.

RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA<sup>(21)</sup> cita Ruy Cirne Lima que, em seus "Princípios de Direito Administrativo Brasileiro", 2.ª edição, pág. 96, conceitua o poder de polícia como "toda restrição ou limitação coercitivamente posta pelo Estado à atividade ou propriedade privada, para o efeito de tornar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de todas as atividades e a conservação perfeita de todas as propriedades privadas".

BIELSA<sup>(22)</sup> vê o poder de polícia como a "faculdade ou o poder jurídico exercido pela administração pública com o fim de estabelecer limitações e exercer coativamente sua atividade no sentido de regular o uso da liberdade individual e promover o bem-estar geral".

O nosso Código Tributário não se afasta, de um modo geral, do conceito expandido pelos autores mencionados, quando, no art. 78, o define:

"Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de

(20) NASCIMENTO, Antonio Theodoro, cit., p. 118.

(21) OLIVEIRA, Régis Fernandes de, *Taxas de Polícia*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980, p. 32.

(22) BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, El Ateneo, Buenos Aires, 1947, tomo IV, p. 7.

fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Conquanto tenha sofrido modificações ao longo do tempo e na conformidade dos vários ordenamentos jurídicos existentes no mundo ocidental, o conceito de poder de polícia constitui a essência da própria atuação do Estado no exercício de sua soberania interna.

A noção de poder de polícia é divergente na Europa e nos Estados Unidos, por exemplo. Enquanto na primeira o seu objetivo é a ordem pública, na grande potência americana, a preocupação estatal extrapola para o campo do interesse público de índole acentuadamente econômica, como se depreende do julgado da Suprema Corte Federal no caso *Barbier V. Conolly* (113 V. S. 27), citado por THEOTONIO MONTEIRO DE BARROS FILHO em sua obra “As taxas e seus principais problemas teóricos” (23), *verbis*:

“Poder de polícia é o poder de criar Regulamentos com o fim de assegurar ao povo a saúde, a paz, a moral, a educação e a boa ordem pública; é também o poder de legiferar para aumentar as indústrias no Estado, desenvolver seus recursos, acrescer sua riqueza e sua prosperidade.”

A tendência do poder de polícia é, digamos, estreitar-se numa posição intermediária entre os dois conceitos, o que se confirma ao entendermos hoje o poder de polícia como um conjunto de medidas e atos administrativos que impõem restrições aos indivíduos, seja no que concerne aos seus direitos ou às suas liberdades, seja no disciplinamento de suas atividades sociais ou econômicas, sempre em nome do bem-estar social ou do cidadão isoladamente considerado. Em última instância, a limitação à liberdade individual, na medida em que resulta em um bem social, reflete-se indiretamente em um benefício para o próprio indivíduo.

O poder de polícia, segundo a doutrina e a definição do CTN, tem por escopo a segurança individual e a coletiva, a preservação da ordem, o disciplinamento do exercício de profissões, o planejamento urbano, a distribuição do mercado produtor e de distribuição, etc.

THEODORO NASCIMENTO, na obra citada, pág. 130, alude, mais, sobre a referibilidade ao benefício direto ou indireto por parte do obrigado.

(23) MONTEIRO DE BARROS FILHO, Theotônio, *As taxas e seus Principais Problemas Teóricos*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1941, p. 67.

No primeiro caso, estão as "taxas pela aprovação de um projeto de loteamento, as de expedição de passaporte ou de um certificado de garantia de um produto industrial, além de outras. No segundo, encontramos as taxas de aferição, a sanitária, a de fiscalização de matadouros, etc. Nestes últimos casos o beneficiário do proveito não é o indivíduo, mas a população.

#### *Espécies de taxas pelo poder de polícia*

Ainda com ANTONIO THEODORO NASCIMENTO (cit. p. 125) seguem alguns exemplos de taxa pelo poder de polícia:

- a) taxa de aferição de pesos e medidas a que estão sujeitos quantos exerçam comércio com utilização de balanças, fitas métricas, taxímetros, medidores de gás ou de corrente elétrica, bombas de gasolina etc.;
- b) taxa de fiscalização de matadouros;
- c) taxa sanitária incidente sobre a inspeção permanente de alimentos;
- d) taxa de fiscalização e licenciamento de veículos, hoje não existente no Brasil;
- e) taxa de censura de filmes, teatros e diversões;
- f) taxa pela inspeção de motores de explosão;
- g) taxa sobre armazenagem;
- h) taxa de fiscalização pela instalação de máquinas, motores e equipamentos eletromecânicos;
- i) taxa de licença para execução de obras;
- j) taxa pela expedição de certificado de conclusão de obras, cobrada quando da concessão do "habite-se";
- k) taxa pelo concessão de porte de arma;
- l) taxa pela concessão de licença para caça e pesca;
- m) taxa de naturalização.

#### *Limitações ao poder de tributar*

Os princípios constitucionais limitadores do exercício da competência tributária são aplicáveis a todas as modalidades de tributo. Dessa forma, a taxa, como espécie tributária, também está sujeita a esses princípios, na

verdade garantias individuais contra possíveis arbitrariedades cometidas pela autoridade administrativa.

O primeiro desses princípios, talvez o mais importante de todos, exige que o tributo seja criado ou majorado somente em virtude de lei no sentido estrito. Trata-se do princípio da legalidade ou da reserva legal, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal. Algumas exceções são previstas no art. 153, § 1.º, da Constituição, não estando as taxas dentre elas enquadradas.

Daí, temos que é do Poder Legislativo a competência para estabelecer a tributação dos indivíduos por uma taxa e, mais, que a lei deverá conter todos os elementos configuradores do tributo.

Outro princípio aplicável integralmente às taxas é o da irretroatividade da lei. Previsto no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, este princípio indica a regência da lei para os fatos geradores ocorridos após a vigência da lei que criou ou majorou o tributo. Pelo que se tem notícia, é princípio universalmente aceito em matéria tributária, tornando-se supérfluo qualquer aprofundamento sobre o assunto.

No mesmo dispositivo constitucional, na alínea *b*, encontramos o princípio da anterioridade da lei assinalando que o tributo criado ou aumentado só poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. É também pacificamente aceito este princípio como um dos limitadores do poder de tributar, vez que está claramente expresso na Constituição Federal, além de representar importante fator de segurança e previsibilidade econômica para o contribuinte.

Lembramos, ainda, o princípio da isonomia tributária, prevista no art. 150, II, da nossa Carta Magna. O dispositivo assinala que em condições idênticas, a obrigação tributária do contribuinte deve ser idêntica. O mandamento não só é dirigido ao legislador ordinário por ocasião da elaboração do texto legal, quanto ao intérprete da lei ao aplicá-la.

Deixamos para o final deste título as considerações sobre o princípio da capacidade contributiva. Assevera este que o imposto deve levar em consideração, sempre que possível, a capacidade econômica do contribuinte.

Em primeiro lugar, cabe indagar o sentido da expressão "capacidade econômica" expressa no § 1.º do art. 145 da Constituição Federal. Não é fácil conceituá-la. Todavia, propomo-nos a um ensaio de conceituação, mais na tentativa de provocar a reflexão do que de definir a questão. A noção de capacidade econômica, a nosso ver, está ligada à idéia de patrimônio pessoal. Como patrimônio devemos entender o somatório de todos os bens e direitos do indivíduo descontadas as obrigações. O patrimônio, digamos, corresponde à capacidade financeira, ou seja, a disponibilidade do cidadão para responder por suas necessidades básicas relacionadas com a alimenta-

ção, transporte, saúde, vestuário etc. Satisfeitas estas, restaria a capacidade contributiva, representada pelas condições de cada um para contribuir com as necessidades coletivas do Estado.

Há quem diga que a capacidade contributiva deve ser obedecida quando da tributação por taxas<sup>(24)</sup>. Assim não entendemos. Não fora pela forma clara expandida pela Constituição, que só determina a aplicação do princípio com relação aos impostos, podemos afirmar que a taxa não é espécie tributária compatível com o princípio em tela. Posto que a taxa remunera um serviço específico, a sua referibilidade está em conexão com o fato material que dá origem à obrigação correspondente e não com o aspecto pessoal da ocorrência do seu pressuposto. Ainda que se mencione a taxa pelo poder de polícia, mesmo neste caso, o valor da taxa guarda maior correlação com o custo assumido pela máquina administrativa para atendimento da solicitação do contribuinte e só indiretamente com a sua real capacidade contributiva.

THEOTONIO MONTEIRO DE BARROS FILHO, nas páginas 109/110 de sua magistral obra, já mencionada, expressa a mesma opinião. Diz o consagrado autor que não se aplica às taxas o princípio da capacidade contributiva, em face do seu caráter objetivo, já que corresponde o tributo, no caso, a uma contraprestação da atividade estatal.

Outros princípios de aplicabilidade mais direta e menos controversa devem ser observados na instituição e na compatibilização do tributo com o fato concreto. Deles não falaremos por entendermos dispensável.

#### *O aspecto quantitativo do fato gerador das taxas*

A determinação do montante da obrigação relativa às taxas tem sido objeto de profundas divergências na doutrina.

Estas divergências têm surgido da idéia de equivalência entre a vantagem recebida e a importância paga ao Estado a título de contraprestação. Sobre a impropriedade da utilização deste termo para designar a prestação tributária já falamos linhas atrás.

Várias têm sido as propostas de quantificação do montante do tributo. Algumas aludem à equivalência entre o benefício auferido e a prestação. Outras supõem a equivalência entre esta e o custo do serviço prestado. Outros ainda pretendem correlacionar a vantagem individual com o custo do serviço.

MONTEIRO DE BARROS FILHO<sup>(25)</sup> invoca Vincenzo Tangorra, que na sua "Scienza della Finanza", pág. 548, ensaia uma solução para o problema, sugerindo que em todo serviço prestado pelo Estado há uma vanta-

(24) OLIVEIRA, José Marcos Domingues, *Capacidade Contributiva*, Editora Renovar, Rio, 1988, pp. 51 e 52.

(25) MONTEIRO DE BARROS FILHO, Theotonio, cit., pp. 35 e segs.

gem coletiva e outra suscetível de avaliação individual. Aquela seria remunerada pela arrecadação de impostos e estas com a receita oriunda das taxas.

Todavia, o próprio Tangorra admite a falta de cientificidade do critério proposto, considerando-o empírico, casuístico e perigoso. Reconhece que, afinal, não há critério definido para a avaliação do montante da prestação devida a título de taxa. Os critérios devem mesmo variar para cada caso, não se aplicando absolutamente um só critério, isoladamente, para se quantificar o tributo.

MONTEIRO DE BARROS FILHO<sup>(26)</sup> denomina de *taxa perfeita* aquela que “consiga exprimir, concomitantemente, o preço de custo do serviço para o Estado e o valor subjetivo da vantagem auferida pelo indivíduo”.

Citando Seligman, aduz que, segundo essa concepção de taxa perfeita, a importância excedente ao preço de custo do serviço para o Estado corresponderia, na verdade, a um imposto, visto a sua inequivalência com o serviço específico a cargo do Poder Público.

O renomado mestre propõe seja solucionada a questão do montante da prestação com base na coercibilidade ou não da taxa. Explicando melhor, afirma que nas taxas em que o serviço prestado tem natureza obrigatória, a equivalência deve dar-se com o custo do serviço; se a taxa for facultativa, a contraprestação, prossegue, dá-se na proporção subjetiva da vantagem recebida, regulando-a a medida de acordo com a intensidade da procura ou pela quantidade do consumo efetivo.

Por oportuno, lembremos que RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>(27)</sup> classificava as taxas em facultativas, que remuneram serviços ou atividades que o Estado só fornece ou exerce a pedido ou mediante provocação do interessado, e obrigatórias, as que remuneram serviços ou atividades que o Estado fornece ou exerce independentemente de pedido ou provocação do contribuinte ou mesmo impõe contra a vontade deste.

De qualquer forma, não é lícito ao Poder Público cobrar pelo serviço ou pela atividade caracterizadora de polícia, a título de taxa, valor que supere o custo aproximado do exercício daquelas funções. Dizemos aproximado, visto que o valor exato jamais poderá ser determinado por razões, principalmente, técnicas. Retornando ao que dizíamos, caso se cobre uma importância mais alta do que seria razoável, não estaremos mais diante de uma taxa, cujo caráter, já vimos, é, fundamentalmente, remuneratório, mas sim de um imposto. Sabendo-se que este tem por base fato gerador que

(26) MONTEIRO DE BARROS FILHO, Theotonio, cit., p. 39.

(27) SOUZA, Rubens Gomes de, cit., p. 147.

não o serviço público nem o poder de polícia, podemos concluir que a cobrança seria, neste caso, inconstitucional.

Vale lembrar, ademais, o risco de se afrontar o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que proíbe a utilização de tributos com efeito confiscatório ou, no mínimo, não obedecendo ao princípio da isonomia tributária.

#### *Base de cálculo da taxa*

A base de cálculo de qualquer tributo deve guardar relação com o elemento material do seu fato gerador. No caso das taxas, já firmamos o ponto de vista de que o custo do serviço obrigatório ou da atividade de polícia é que deve ser tomada como referencial para estabelecimento ou base de cálculo. Quando se tratar de taxa de serviço facultativo, deve ser levada em conta a proporção da vantagem ou a medida da sua procura. Nesta ou naquela hipótese, a taxa poderá ter, conforme o caso, uma alíquota fixa ou variável a ela referida. Sendo variável, pode ser proporcional ou progressista.

Seja qual for o critério para quantificação da base de cálculo da taxa, forçoso é reconhecer que nenhum deles é distintivo da taxa como espécie tributária, tendo em vista que o fato gerador e não um dos seus elementos são configurativos da natureza jurídica do tributo.

Nem tampouco existe "fórmula capaz de encontrar o real custo da atividade estatal, de difícil apuração" (28). O critério, ao longo do tempo, tem sido político. A base de cálculo da taxa, bem como sua alíquota, têm sido fixadas unilateralmente pelo legislador, que toma os fatores acima assinalados como meros indicadores de uma grandeza razoável e aceitável juridicamente.

Esta foi a idéia que presidiu a escolha do metro linear de testada que dá frente para a via ou logradouro público, localização do bem imóvel segundo zonas fiscais e um valor fixo em cruzados novos por metro quadrado ao se eleger a base de cálculo da taxa de coleta de lixo e limpeza urbana.

Pelo mesmo critério, a taxa de Licença para Localização tem como base de cálculo um valor fixo em cruzados novos, que varia de acordo com a atividade objeto de tributação, a localização e o horário de funcionamento ou de expediente do estabelecimento.

#### *A taxa e as demais espécies de tributos*

A espécie tributária que estudamos possui características próprias que a distinguem das demais. Todavia, nem sempre foi assim. Em tempos remotos, o Estado cobrava prestações de seus concidadãos sob a denominação

(28) MORAES, Bernardo Ribeiro de, *cit.*, p. 182.

genérica de tributos. Seligman foi um dos pioneiros na identificação de uma prestação específica, de natureza diferente das outras exações.

Hoje, não cabe mais dúvidas quanto à natureza jurídica diversa das várias espécies tributárias. Imposto, taxa e contribuição de melhoria não mais se confundem, tanto no direito positivo quanto na doutrina ou na jurisprudência.

O imposto, segundo a corrente mais moderna adotada pelo nosso Código Tributário, o imposto é definido em função do seu fato gerador, que constitui uma situação independente de qualquer atividade específica do Estado relacionada diretamente com o obrigado.

Já a taxa tem fato gerador completamente distinto consistindo no exercício regular do poder de polícia ou no serviço público específico e divisível prestado ou colocado à disposição do contribuinte, portanto, funções diretamente relacionadas com o sujeito passivo da obrigação tributária.

O imposto é exigido com base na riqueza ou patrimônio do contribuinte; a taxa se justifica pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível. Enquanto aquele é "devido por uma generalidade de pessoas, a taxa só é paga por quem solicite a prestação individual do serviço" (29) ou da atividade, estatal de polícia acrescentamos.

Conquanto a coerção seja aspecto distintivo do imposto e da taxa, não é certo, como afirma alguns, que a obrigação da taxa se caracteriza pela voluntariedade, ao contrário da obrigação pelo imposto. Tal assertiva não leva em consideração o caráter de compulsoriedade comum às duas espécies, o que faz com que a taxa seja devida mesmo naquelas situações em que o serviço não seja solicitado, mas prestado de ofício pelo ente público (30) e que o imposto possa não ser devido caso o contribuinte opte pelo exercício ou não-exercício de atividade sujeita ou não ao tributo. No primeiro caso, temos a taxa de incêndio como exemplo e, para ilustrar o segundo, pode-se dizer que a pessoa que não deseja contribuir com o Imposto sobre Produtos Industrializados sobre cigarros é só não fumar.

THEOTONIO MONTEIRO DE BARROS FILHO (31) sentença que "as taxas se destinam ao custeio total ou principal de serviços públicos *especiais*, enquanto os impostos cobrem, total ou parcialmente, a despesa resultante da prestação de serviços públicos *gerais* (o grifo é do original)".

(29) TELLEIRA, Antonio Braz, cit., p. 44.

(30) GIANNINI, Achile Donato, cit., p. 51.

(31) MONTEIRO DE BARROS FILHO, Theotonio, cit., p. 100.

O mesmo MONTEIRO DE BARROS FILHO, lembra que o limite da taxa está na vantagem individual auferida ou no custo do serviço, enquanto que a do imposto reside na capacidade contributiva do indivíduo.

Categoria diferente é a contribuição de melhoria, definida como a indenização de uma despesa havida pelo Estado com a realização de uma obra pública, após a anuência dos contribuintes, que resulte em um benefício imobiliário, de sentido mais amplo que a revogada "valorização", para o proprietário do imóvel. Corresponde, pois, a um acréscimo de benefício ao patrimônio imobiliário do indivíduo.

Em obras mais antigas, como a de THEOTONIO M. DE BARROS FILHO, de 1941, página 119, ainda observamos resistência quanto à autonomia, hoje incontestada, da contribuição de melhoria em relação à taxa. É compreensível esta posição, uma vez que só em 1946, nossa Constituição adotou a divisão dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES <sup>(32)</sup>, porém, traz à colação questão discutível quanto à criação de taxa ou de contribuição de melhoria. Diz o autor, em sua importante obra, que a pavimentação de um trecho de rua constitui, ao mesmo tempo, uma obra pública e um serviço público. Qual dos dois tributos, então, se deve instituir por tal fato? A opção, assim como, em certos casos, na escolha entre taxa e preço público, é de natureza política. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal, com o voto de Aliomar Baleeiro, ao apreciar R. E. Sobre a Taxa de Calçamento de Ruas do Município de Abaeté (SP).

Também das contribuições ditas parafiscais se afastam as taxas por se destinarem aquelas a entidades que não integram a estrutura do Estado, configurando intervenção no domínio econômico ou contribuição no interesse de categorias econômicas ou profissionais ou de previdência social.

### *Considerações finais*

A Ciência do Direito está incluída entre aquelas que comportam uma inesgotável gama de pesquisas, a cujos resultados se somam, sempre, parcelas, maiores ou menores, de conhecimentos sobre aspectos não analisados pelos estudiosos da matéria.

No caso particular do Direito Tributário, sistematizado no Brasil somente a partir de 1966, essa possibilidade de descobertas torna-se ainda bem mais ampla.

O autor, se outro não tivesse, teve o indiscutível mérito de ler, seleccionar, anotar e, agora, divulgar os resultados obtidos, com a pretensão de acrescentar sua colaboração em meio a tantos e tão valiosos trabalhos já existentes sobre taxa. Esperamos lhe tenha sido útil de alguma forma.

(32) MORAES, Bernardo Ribeiro de, cit., p. 89.

## BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.
- AYALA, Perez de, *Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero*, Madri, 1968.
- BALEEIRO, Allomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª edição, Forense, Rio, 1970.
- BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo, El Ateneo*, Buenos Aires, 1974, tomo IV.
- GARCIA, Plínio Gustavo Prado, *Taxa ou Preço Público (A Defesa do Consumidor)*, Resenha Tributária, São Paulo, 1985.
- GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero*, Madri, 1957.
- GRECO, Marco Aurélio, *Taxa e Preço Público*, Revista dos Tribunais, 1981.
- MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Administrativo, Editoriales de Derecho Reunidas*, Madri, 1975.
- MONTEIRO DE BARROS FILHO, Theotonio, *As taxas e seus Principais Problemas Teóricos*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1941.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Doutrina e Prática das Taxas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976.
- NASCIMENTO, Antonio Theodoro, *Preços, Taxas e Para-fiscalidade*, Forense, Rio de Janeiro, Coleção Tratado de Direito Tributário, 1977.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues, *Capacidade Contributiva*, Editora Renovar, Rio, 1988.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de, *Taxas de Polícia*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980.
- SOUZA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Edições Financeiras S/A, Rio de Janeiro, 1960.
- TEIXEIRA, Antonio Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Livraria Almedina, Coimbra, 1985.
- TORRES, Ricardo Lobo, *Sistemas Constitucionais Tributários*, Forense, 1986.
- VILLEGAS, Hector, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1980.
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Coleção Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, Portugal, 1981.