A dinâmica de apuração da base de cálculo das taxas sob a perspectiva da razoabilidade e praticidade

The dynamic calculation of the basis for calculating rates from the perspective of reasonableness and practicality

Antônio Carlos Diniz Murta
Doutor em Direito pela UFMG / Coordenador do Programa de Mestrado em Direito da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

Fernando Bretas Vieira Porto
Mestrando em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

RESUMO

Atualmente no Brasil, no contexto de seu Sistema Tributário, observa-se a ausência da delimitação e efetivação válida da taxa como espécie do gênero tributo no Brasil. Este artigo não tem por objetivo narrar os mesmo argumentos apresentados e suficientemente trabalhados pela doutrina nacional, mas tem o condão de fornecer ao leitor uma dimensão mais clara e transparente de sua base de cálculo. São inúmeros autores, bem como a jurisprudência pátria, que criaram diversas classificações quantos as possíveis espécies tributárias. Para uma produtiva reflexão a análise do objeto de estudo, isto é, a taxa, importante se faz o afastamento das teorias repetitivas que encontramos na literatura jurídica. È notória que a aferição do custo estatal como base de calculo das taxas é desprovida de conexão com a realidade econômica, política e social

brasileira. O indigitado tema merece ser enfrentado com maior argúcia e acuidade dada suas implicações na rotina dos que militam na seara tributária.

PALAVRAS CHAVES: Base de Cálculo. Taxa. Apuração.

SUMMARY

Currently in Brazil as part of its tax system, there is a lack of definition and execution rate as a valid species of the genus tribute in Brazil. This article is not intended to narrate the same arguments and sufficiently worked out by national doctrine, but has the ability to provide the reader with a clearer and more transparent dimension of its cost base. Countless authors, as well as rulings homeland, who created several classifications as many species possible tax. For a productive reflection analysis of the object of study, ie, the rate is important if the removal of repetitive theories we find in the legal literature. It is evident that the measurement of the cost of state based calculation of fees is devoid of connection with reality economic, political and social Brazilian. The theme nominee deserves to be approached with more subtlety and acuity given its implications in routine that war in harvest tax.

KEYWORD: Basis of calculation. Rate. Calculation

INTRODUÇÃO

Apesar de o tema proposto aparentar, mesmo que através de outras denominações ou formatos, ser já conhecido e suficientemente debatido pela doutrina pátria, as conclusões apresentadas, quando de sua análise, não revelam, ainda e especialmente na contextualização econômica-política brasileira, o devido substrato ou resultado jurídico indispensável para a delimitação e efetivação válida da taxa como espécie do gênero tributo no Brasil.

Nesta espécie, o que nos preocuparia mais, seria dar maior clareza e transparência à dimensão de sua base de cálculo, tentando nos afastar das teorias repetitivas que encontramos na doutrina tradicional.

Sabe-se que a denominada taxa é Instituto, informado pelo Regime de direito público, especificamente pelo direito tributário, na medida em que se qualifica como espécie do gênero tributo; devendo, portanto, se submeter à todos regramentos, constitucionais ou não, na sua formulação, criação e posterior cobrança.

Trata-se, como se sabe, de obrigação *"ex lege"*, a teor da definição legal do tributo[1], onde, por óbvio, seu respectivo sujeito passivo não tem opção em pagar ou não conforme seu talante.

No Brasil, a despeito de haver entendimentos isolados em outro sentido, a figura da taxa, como espécie do gênero tributo, permite reunir duas hipóteses de aplicação, cada qual com seu respectivo fato gerador.

Neste sentido, diante da redação do disposto no artigo 145, inciso II, do texto constitucional, afigurariam as denominadas taxas de serviço e taxas de polícia, que muito embora tenham identidade jurídico-tributária, para efeito de categorização como espécie, terão, cada qual seu universo de abrangência e efeito.

Nesta senda, a vista de propormos uma reflexão sobre a dimensão da base de cálculo das taxas, inclusive em contraposição aquela dos impostos, devemos, necessariamente, perpassar e definir a aplicação de cada espécie de taxa (serviço e polícia) para nos permitir afirmar ser a definição da base de cálculo da taxa de polícia a mesma da de serviço.

---

[1] Art. 3º / Código Tributário Nacional (lei 5.172/1966):Tributo é toda **prestação pecuniária compulsória,** em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em le**i e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Após realizado este cotejo e paralelo de fatos geradores, considerando as afinidades e divergências, podemos discorrer sobre a estipulação, via legislativa, da base de cálculo de uma taxa sem que haja ofensa ao texto constitucional mas, também, sem que sua instituição se torne inviável diante das exigências, rotineiramente desprovidas de senso prático, decantadas pela doutrina.

DESENVOLVIMENTO

1 BREVE RELATO SOBRE AS TAXAS[2]

Sabe-se que as denominadas taxas são espécie do gênero tributo, a teor não só do artigo 145, inciso II, CF bem como do artigo 77 do C.T.N.[3]

São consideradas, portanto, tributos vinculados (teoria dicotômica de tributos) à uma prestação (serviço) estatal específica e divisível ou mesmo ao exercício (regular segundo o CTN) do poder de polícia, qualificando-se, também, como tributos bilaterais e indenizatórios.

A CF não apresenta o rol de possíveis taxas a serem criadas pelos entes políticos com competência outorgada para tal mister. Vale ressaltar que se criadas forem, deverão guardar

---

[2] De taxar, do latim *taxare*, (avaliar, pôr ou impor preço), a rigor entende-se o preço, ou a quantia que se estipula como compensação de certo serviço, ou como remuneração de certo trabalho.
Mesmo quando a taxa é empregada no conceito de percentagem, em relação aos juros, ou como índice de uma comissão, importa sempre em ser a determinação de um preço, ou de um quanto, que se fixa, ou que se estabelece, como retribuição, ou como compensação de qualquer coisa, de alguém se beneficia, ou se utiliza.
Portanto, a taxa, precipuamente, revela a fixação de um preço, seja este específico, isto é, firmado em quantia certa e invariável, ou resulte de uma percentagem, que estabelecerá preço proporcional ao valor da coisa, ou seja, um preço "*ad valorem"*. (SILVA, 1993, p.322-323).

[3] Art. 145, inciso II, CF: "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- ...*omissis*...

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

Código Tributário Nacional. Artigo 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto á sua disposição(...) (BRASIL, 2012).

compatibilidade com a competência em prestar o serviço público respectivo ou exercer o poder de polícia apontado pelo ente político instituidor. Vale dizer um Município, por exemplo, não poderá criar uma taxa (serviço ou polícia conforme os elementos utilizados em sua definição) de emissão/expedição de passaporte quando se sabe que a competência para tal é da União Federal. De outro lado a União não poderá criar uma taxa de fiscalização de elevadores de edificações horizontais quando se sabe se trata de assunto de interesse local, reservado à competência dos Municípios.

Sabemos que a denominada teoria dicotômica de tributos, trazida ao Brasil pelas lições de Geraldo Ataliba, parte do princípio que os tributos, não importando o nome que se dê, serão vinculados ou não a uma atuação estatal. Neste sentido, não haveria controvérsia quanto ao enquadramento dos impostos como sendo tributos não vinculados[4].

O problema que enfrentaríamos seria de outra ordem. Inicialmente, quando tratamos da figura do pedágio, previsto no artigo 150, inciso V, do texto constitucional[5]. Aquele dispositivo, inserido no bojo das limitações constitucionais ao Poder de Tributar, veda a utilização do tributo como medida de cerceamento de circulação ou trânsito de pessoas ou bens. Mas apresenta ressalva expressa quando o permite através da figura do pedágio.

Neste sentido o próprio texto constitucional reconhece que o pedágio poderá – quando não o faça através de preço público ou tarifa – assumir a natureza jurídica de tributo. Inconcebível entende-lo, sob esta roupagem, como imposto ou contribuição (especial ou as demais previstas no texto constitucional), restando, portanto, a figura da taxa. Se feita a leitura do disposto no artigo 145, inciso II, da CF, deveríamos entende-lo como taxa de polícia ou mesmo taxa de serviço. O pedágio, como tributo, não poderia, por seu perfil ou mesmo fato gerador, ser enquadrado como taxa de polícia. Restaria, assim, a taxa de serviço. Este seria o entendimento da doutrina predominante. O pedágio, para eles, seria uma mera hipótese de taxa de serviço.

Assim, com a devida vênia, não nos parece. Quando, ao transitar em rodovias pedagiadas, pagamos pedágio, o fazemos para que tenhamos permissão ou autorização, temporária,

---

[4] Código Tributário Nacional. Art. 16. Imposto é o tribute cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 2012)

[5] Constituição Federal. Art. 150, inciso V. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: Inciso V. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (BRASIL, 2012).

para a utilização de bem público (rodovia, estadual ou federal, nos dias de hoje sob regime de concessão modificando a natureza jurídica do pedágio de tributo para preço público ou tarifa). Não estaremos, naquele momento, obtendo qualquer serviço e sim o direito de uso, restrito e temporário, através de locomoção de veículo automotor. Se, eventualmente, como soe acontecer hodiernamente nas rodovias pedagiadas concedidas, de obtermos assistência, a título precário, mecânica ou de reboque, isto fará parte das obrigações pactuadas entre o Estado concedente e a empresa concessionária para efeito da outorga da concessão. De fato, paga-se para usar a rodovia. Falar-se em serviço de manutenção, para assim ensejar qualificar o pedágio como taxa de serviço, é ignorar o fato de que para usar um bem, como uma rodovia, este bem tem que estar condizente ou adequado para os fins propostos. E, para tal, se faz imprescindível sua conservação para presente e futuro uso. A conservação da rodovia, em outras palavras, é precedente inafastável par seu uso. Mas, nos resta claro, que o objetivo é o uso e não o serviço de conservação que lhe é inerente.

Inclusive, fazendo uso da interpretação gramatical, o próprio texto constitucional, no citado artigo 150, inciso V, fala de cobrança do pedágio por conta da utilização de vias conservadas pelo poder público.[6]

Este seria o entendimento, exceção clara na doutrina, de Luciano Amaro:

> O fato gerador do pedágio é a utilização da via pública e não a conservação desta. A utilização há de ser efetiva e não meramente potencial (simples colocação da via à disposição). Não se pode dizer que o fato gerador seja o "serviço" (de restauração) que o Poder Público execute, pois essa tarefa é meio (para manter a via pública utilizável) e não fim da atuação estatal. A utilidade que o Estado propicia ao indivíduo não é o conserto, mas sim a utilização da estrada. Noutras palavras, a coisa ou fato estatal a que se liga om pedágio não é uma prestação de serviço (de conserto), é a estrada, com cuja utilização se concretiza o enlace do indivíduo à obrigação tributária. (AMARO, 2007, p. 50).

Por todo o exposto, entenderíamos, na eventualidade da cobrança de pedágio como tributo e não como preço público ou tarifa, como nos dias de hoje no Brasil, sua natureza jurídica seria, enquanto espécie de taxa, taxa de uso de bem público e não, como rotineiramente se defende, mera taxa de serviço.

---

[6] Sabe-se que, hoje no Brasil, optou-se, quando na instituição de rodovias pedagiadas, no regime de concessão de sua conservação para empresas privadas concessionárias de tal ação; permitindo-lhes, assim, a cobrança, nos limites do contrato administrativo concessivo, a cobrança de pedágio sob natureza diversa de tributo (preço público ou tarifa).

Em seguida nos confrontaríamos com o Instituto da contribuição de melhoria. Afinal, qual seria sua autonomia enquanto tributo?

Não há defensores, sob a ótica da teoria dicotômica, que albergue a contribuição de melhoria sob o enfoque de tributo não vinculado ao agir ou atuação estatal. Em suma, poderíamos afirmar, com segurança, que este instituto tributário estaria no rol dos tributos vinculados. Mas, o que se discute seria o tipo de vinculação estabelecido entre o Estado (ao realizar uma obra pública) e o contribuinte (proprietário ou possuidor de imóvel valorizado pela consecução desta obra pública). Aqueles que entendem ser a contribuição de melhoria uma espécie autônoma afirmariam, inicialmente, a semelhança ou mesmo proximidade deste tributo com as taxas em geral (serviço ou polícia) por serem todos tributos vinculados a um agir estatal. Entretanto, buscando afastar a contribuição de melhoria das taxas no sentido lato, dando, assim, à literalidade do texto constitucional, afirmam que a vinculação do agir do Estado na contribuição de melhoria seria distinta do agir nas taxas. Nas taxas, a vinculação, segundo defendem, seria direta e imediata (serviço e polícia) e na contribuição de melhoria seria indireta e mediata (valorização imobiliária em razão de obra pública). O que se revelaria, portanto, como pressuposto inafastável da contribuição de melhoria, seria a necessidade do agir (direto e imediato) do Estado, tendo como consequência a valorização imobiliária (indireta e mediata).

Portanto, poderíamos aferir e resumir o seguinte o que se propõe. Sem embargo da literalidade do texto constitucional, os adeptos da autonomia da contribuição de melhoria partem do pressuposto que o agir do Estado (tributo vinculado) nas taxas é diferente no agir do Estado na contribuição de melhoria. Nas taxas o agir é direito e imediato. Por sua vez na contribuição o agir é mediato e indireto.

Rogando o maior respeito a este entendimento, percebemos que padece de fragilidade teórica. Busca-se, com ele, afastar as taxas da contribuição de melhoria, dando a esta última configuração e autonomia peculiar. Pergunta-se, então: Se as taxas de serviço e polícia são taxas (não só porque a Constituição assim o diz, mas porque teriam uma relação direta e imediata com o contribuinte) e contribuição de melhoria é tributo autônomo (não só porque a Constituição assim o diz, mas porque teriam uma relação indireta e mediata com o contribuinte), como aceitar o distanciamento de uma contribuição de melhoria, cujo substrato teórico material exige, necessariamente, uma obra pública, de uma taxa efetiva de serviço, cujo substrato teórico material exige, também necessariamente, um agir concreto do Estado (emissão de passaporte, de

porte de arma, emolumentos cartoriais, custas judiciais, etc.) e aproximar: 1) taxa de serviço efetivo da taxa de serviço potencial. A taxa de serviço efetivo exige para sua cobrança a materialização do agir estatal (emissão de documento público); já a taxa de serviço potencial não exigiria. Bastaria ter o serviço disponível para o contribuinte, para que o mesmo se obrigasse ao pagamento deste tributo (exemplo mais ilustrativo seria a taxa de coleta de lixo). Independente de se beneficiar efetivamente com o serviço, o tributo é devido; 2) taxa de serviço efetivo e/ou potencial da taxa de polícia. A taxa de serviço tem como pressuposto, seja no serviço efetivo ou potencial, um benefício ao contribuinte do tributo. Já a taxa de polícia não trará, pelo menos diretamente ou mesmo imediatamente (estamos fazendo uso dos advérbios utilizados pela doutrina que defende a autonomia da contribuição de melhoria, porém em contexto totalmente distinto) ao seu contribuinte um benefício. O beneficiário será sociedade considerando ter esta taxa como substrato material a fiscalização de atividade privada em benefício do interesse público. Sabemos, inclusive, a despeito de controvérsia jurisdicional, da existência de inúmeras taxas de polícia sem que haja efetiva fiscalização ou, em outras palavras, exercício do poder de polícia. Lado outro, para a cobrança da contribuição de melhoria exigir-se-ia a conjugação de obra pública e valorização imobiliária (benefício objetivo causado ao contribuinte), jamais possível obra pública ou possível valorização imobiliária. Perguntar-se-ia: Nos moldes em que é praticada a taxa de polícia no Brasil, estaria esta exação mais próxima da taxa de serviço ou estaria a contribuição de melhoria mais próxima da taxa de serviço?

Da maneira que expusemos a questão, a depender do critério escolhido, poderíamos afirmar que a causa da taxa de serviço e da contribuição de melhoria é um benefício ao contribuinte. Já, na taxa de polícia, sua causa residiria em benefício da sociedade, a qual, por obviedade, o contribuinte, por integrá-la, também faria parte. Portanto, se, a par das semelhanças, o objetivo é criar critérios de distinção entre as taxas (de serviço e polícia) e a contribuição de melhoria, podemos, paralelamente, também, distinguir as taxas de serviço das de polícia; e, em seguida, aproximá-las da contribuição de melhoria.

Abstraindo nossa memória constitucional, se no texto constitucional tivéssemos, em seu artigo 145, do texto constitucional, outra redação onde se fizesse constar a possibilidade de se instituir taxas de serviço, taxas de polícia e taxas pela realização de obras públicas que causassem valorização imobiliária, nada poderíamos criticar já que o que pode afastar as taxas de serviço e de polícia (atuação direta do Estado) da contribuição de melhoria, poderia, ao mesmo tempo,

aproximar as taxas de serviço e contribuição de melhoria, afastando-as das taxas de polícia (considerando o critério do benefício direito auferido pelo contribuinte). Não ficaríamos, inclusive, surpresos, se tivéssemos, ao contrário do que existe hoje, uma taxa pela realização de obras públicas que causassem benefício imobiliário e uma contribuição pelo exercício do poder de polícia.

Por isso, entendemos que a doutrina majoritária, sobretudo hipnotizada pela literalidade do texto constitucional, padece de equívoco quando defende a autonomia da contribuição de melhoria face às taxas. A rigor, partindo da teoria dicotômica, as contribuições de melhoria, a despeito de suas peculiaridades como também as têm as taxas de serviço e de polícia são tributos vinculados e devem ser entendidas e capituladas como taxas, não havendo porque receberem uma autonomia sustentada em peculiaridades que se vêm diversas nas demais taxas.

A despeito das controvérsias sobre a incorporação ou não da contribuição de melhoria como uma subhipótese de taxa, para efeito de nossa exposição e fundamentação de suas conclusões, manteremos o entendimento majoritário no sentido de apresentarem-se, no Brasil, duas hipóteses de taxas (serviço e polícia).

1.1 Taxa de serviço. Da noção de serviço público

Serviço, do latim *servitiu*, ligado, na origem, ao trabalho do servo, corresponde, genericamente, a qualquer atividade prestada, em caráter gracioso ou remunerado, a terceiro.

O serviço público seria, em análise perfunctória, atividade prestada qualificada por este terceiro, considerando-o a sociedade, a coletividade, o próprio estado (enquanto representante da sociedade) e, afinal, de interesses difusos de segmentos sociais determinados ou determináveis. No entanto este conceito exige maior aprofundamento dado às vicissitudes que incorre a depender, como muitos alegam, do momento histórico, contexto social, conjuntura econômica e mesmo vontade do administrador público, condicionada aos elementos anteriores que se conjugam e completam.

Não se pode deixar de apresentar, de forma sucinta, uma vez que Instituto revela-se rico e repleto de exaustivas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais, uma definição clara do que

seja serviço público já que condição inafastável para a remuneração, via taxa ou preço público, que o serviço prestado seja público.

Antes de fazê-lo é importante que se chame à atenção para o fato que o serviço público em questão não se resume apenas à conhecida obrigação de fazer, a teor da teoria geral de obrigações, conforme previsão legal expressa do Código Civil vigente, em seu artigo 247 e seguintes; o serviço me tela deve ser considerado em sentido lato e amplo, considerando-se não só as obrigações típicas de fazer alguma coisa (como a prestação jurisdicional, o poder de polícia, o serviço cartorário, etc.) bem como as obrigações de dar alguma coisa, considerando-se, neste caso, as hipóteses de dar coisa certa, a teor da previsão do Código civil, em seu artigo 233 e seguintes.

Portanto, a noção e a amplitude do serviço público não pode ser restringida como de fato o é o conceito do contrato de prestação de serviço previsto, de forma inovadora, no Código Civil vigente, em seus artigos 593 e seguintes; seu alcance é maior. Envolve, não só a obrigação de fazer, como também a obrigação de dar, podendo até mesmo (apesar de não ser de sua índole ou natureza) consolidar-se na obrigação de não fazer se levada em consideração que o pagamento da taxa de polícia tem como pressuposto ou fato gerador a conformação das ações privadas e mesmo as públicas nos preciso limites das normas aplicáveis à atividade respectiva, podendo ter como consequência atos omissivos dos destinatários da exação em questão.

Não se pode desprezar, outrossim, que rotineiramente determinadas atividades que, em princípio, historicamente e juridicamente, consideradas materialmente e formalmente serviços públicos, passam a sê-lo por injunções e pressões da própria sociedade, na medida que assume dimensões e impactação de tal maneira que o Estado não poderia, simplesmente, considerá-las serviços qualificados como privados.

Não poderíamos deixar de considerar que o serviço público passará a ser considerado como tal na medida em que interfira no interesse de grupos sociais de maior abrangência; não podendo o Poder Público deixar de estabelecer limites normativos quanto à sua execução, incluindo e ainda mais quando ele próprio o preste, ou mesmo quando conceda, permita ou delegue esta prestação a terceiros privados.

A noção de serviço público também deve variar conforme o Regime político-econômico seguido por um país ou mesmo conforme o grau de intervenção do Estado sobre a economia. É lógico que não poderíamos afirmar que o Estado, pelo menos atuando através de formas

societárias privadas, prestaria sempre serviço público; porém, não haveria o porquê do Estado, ao prestar qualquer serviço, não considerá-lo público já que seu desiderato final (a própria razão política de sua existência) é o interesse público, interesse este que decorre naturalmente da efetividade de um serviço público. Na medida que determinada prestação estatal não seja considerada atividade cujo fim precípuo seja o interesse da coletividade, esta prestação ou atividade deve, necessariamente, ser repassada à iniciativa privada, ressaltando-se que esta mesma atividade privada desenvolve, habitualmente, atividades consideradas como serviço público.

Neste diapasão poderíamos partir da premissa que o Estado deve sempre, diretamente ou indiretamente, quando na consecução de suas atividades ordinárias ou extraordinárias, prestar serviço público. De outro giro a iniciativa privada, a depender do *status* dado pelo próprio Estado a partir de reflexões de ordem política-institucional, poderia prestar serviço público ou privado.

Um dos temas mais instigantes quando ao debatido serviço público, se imaginarmos que o mesmo deve ter como elemento indispensável, em seu suporte conceitual, o interesse maior da coletividade ou de grupos sociais de número expressivo, seria tentar estabelecer uma graduação ou seleção de "serviço público *latu sensu*" e "serviço público *stricto sensu*".

Vários autores narram a especificação do serviço público, enquadrando, ora como tipicamente estatais (*verbi gratia*: segurança, saúde e educação, prestados, via de regra, diretamente pelo Estado), ora como essenciais (os serviços públicos submetidos à regras típicas de direito privado, sendo também submetidas à regramentos típicos de Regime de direito público, prestados, via de regra, pelo Estado, diretamente ou através de sal administração indireta) e, finalmente os serviços públicos não essenciais[7](por sua vez prestados, comumente, por pessoas físicas ou jurídicas privadas concessionárias, permissionárias ou delegatárias).

O critério supra apresentado poderia instrumentalizar o legislador ou administrador público sua decisão quando do estabelecimento da política remuneratória da prestação do serviço público; entretanto este mister não se revelar tão simples como parece.

---

[7] Parece-nos que considerar um dado serviço público como não essencial é o mesmo que considerá-lo como negação peremptória de serviço público. O serviço público exige, para que assim seja considerado, o elemento essencialidade já que não poderá o Poder Público, uma vez considerando-o público, utilizar critérios, de fragilidade patente e flagrante, muitas vezes decorrentes de pressões escusas de grupos de interesse segmentar, para dizer que dado serviço público é essencial e outro não seria.

Celso Antônio Bandeira de Melo (2006, p.642) nos apresenta seu posicionamento sobre a definição de serviço público nos seguintes moldes a seguir traçados:

> Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor de interesses definidos como públicos no sistema normativo.

O consagrado administrativista informa que dois elementos se fazem imprescindíveis à conceituação do serviço público, qual sejam os elementos materiais e formais ressaltando a dificuldade em encontra uma definição de fato precisa.

Já Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, p.112), citando outros autores, agregaria outro elemento, qual seja o subjetivo; "que considera a pessoa jurídica prestadora da atividade: o serviço público seria aquele prestado pelo Estado".

No entanto, logo a seguir, a referida autora apresenta uma pequena exposição da evolução do conceito de serviço público onde o elemento subjetivo, tal como definido, já não satisfaz os anseios sociais:

> (...) em primeiro lugar, o fato de que o Estado, à medida que foi se afastando dos princípios do liberalismo, começou a ampliar o rol de atividades próprias, definidas como serviços públicos, pois passou a assim considerar determinadas atividades comerciais e industriais que antes eram reservadas à iniciativa privada.Trata-se dos serviços comerciais e industriais do Estado.
> Paralelamente, outro fenômeno se verificou; o Estado percebeu que não dispunha de organização adequada à realização desse tipo de atividade; em conseqüência, passou a delegar a sua execução a particulares por meio dos contratos de concessão de serviços públicos e, posteriormente, por meio de pessoas jurídicas de direito privado criadas para esse fim (empresas públicas e sociedades de economia mista), para execução sob regime jurídico predominantemente privado. (DI PIETRO, 2006, p.112).

A doutrina constatou, portanto, que o serviço público não era mais prestado, **exclusivamente e diretamente**, pelo Estado, considerado na condição de pessoa jurídica de direito público interno. Também poderia disponibilizá-lo e, finalmente, prestá-lo pessoas jurídicas de direito privado, vinculadas, indiretamente, Estado e sujeitas, naturalmente, à sua tutela e, como também, as pessoas jurídicas de direito privado, sem qualquer vinculação administrativa-organizacional com o Estado (não se qualificariam como entidades

descentralizadas) e mesmo pessoas físicas delegatárias de serviço público (como é o caso dos serviços notarias e de registro).[8]

Nesta esteira de pensamento se faz mister afirmamos que hodiernamente o serviço público não se define por quem o pratica, mas sim em benefício de quem se pratica já que a amplitude de suas possibilidades é de tal sorte abrangente que fez com o Estado (ente primário e natural prestador de serviço público), sabedor de suas limitações administrativas e da maior eficácia da prestação discutida em mãos privadas, direta ou indiretamente, transferiu inúmeras de suas incumbências para terceiros (são estes considerados as pessoas, físicas ou jurídicas, foram da administração central estatal).

O que poderíamos, então, considerar como serviço público? Tal premissa, como informado, se faz fundamental para à cobrança de taxa ou preço público. Seria o serviço público serviço prestado pelo Estado ou serviço prestado no interesse do Estado (que em última instância representa o interesse da própria coletividade)?

Vale dizer que quando afirmamos ser pressuposto para a cobrança da taxa ou preço público a prestação de serviço público, não podemos esquecer que a recíproca não é verdadeira a partir da divisão do sérvio público em serviço *uti singuli et uti universi.*

O serviço público a ser remunerado mediante taxa ou preço público deverá ser apenas aquele onde seja possível, de plano, individualizar o seu destinatário ou beneficiário e, conjuntamente, aferir ou dimensionar a prestação em questão (*uti singuli*). Os serviço públicos, não dimensionáveis ou individualizáveis, deverão ser remunerados por tributos, desta feita através dos conhecidos não vinculados, qual sejam os impostos (*uti universi).*

Parece-nos razoavelmente pacífico que o discutido serviço público não exige, necessariamente, em sua estruturação que seja prestado diretamente pelo Estado, mas precisamente pela conhecida administração pública direta. Tal entendimento prevalece especialmente na medida em que o Estado se retira, pelo menos diretamente, de atividades antes prestadas diretamente pelos órgãos da administração direta e, muitas vezes indireta, transferindo ou delegando o *munus*

Dinará Grotti (2003, p.87), em monografia sobre serviço público, afirma, com especial convicção:

---

[8] Artigo 236/CF "Os serviços notarias e de registro são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público".

> Cada povo diz o que é serviço público em seu sistema jurídico.a qualificação de uma dada atividade como serviço público remete ao plano da concepção do Estado sobre o seu papel. É o plano da concepção do Estado sobre o seu papel. È o plano de escolha política, que pode estar fixada na Constituição do país, na lei, na jurisprudência e nos costumes vigentes em um dado tempo histórico.

O STF, no RE nº 89.876, relatado pelo Ministro Moreira Alves, inclusive, já se pronunciou sobre as categorias de serviço público, *verbis*;

> **Serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo**: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-lo. São remunerados, por isso, mesmo mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não.Esses serviços, não custa repetir, por sua natureza, são remunerados mediante taxa e a sua cobrança somente ocorrerá em razão da utilização do serviço, não sendo possível a cobrança pela mera potencialidade de sua utilização.
> **Serviços públicos essenciais ao interesse público**: são serviços prestados no interesse da comunidade.São remunerados mediante taxa.E porque são essenciais ao interesse público, porque essenciais à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. É necessário que a lei – para cuja edição será observado o princípio da razoabilidade estabeleça a cobrança sobre a prestação potencial, ou admita essa cobrança por razão de interesse público.
> **Serviços públicos não essenciais:** se não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público.Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público.

1.2 Taxa de polícia. Da noção de poder de polícia

A rigor as denominadas taxas de polícia não têm como fundamento os serviços públicos, considerado o seu fato gerador a fiscalização e respectiva vinculação de pagamento, regular ou não, da atividade privada e pública, em conformação às normas de regências positivadas, no interesse da coletividade[9].

---

[9]Código Tributário Nacional. Artigo 78, Caput: Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinado direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes., à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividade econômica, dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (BRASIL, 2012).

Uma vez que a fiscalização do Poder Público sobre as atividades de interesse social não é serviço público[10], pelo menos prestado em benefício ao destinatário da norma de imposição de pagamento da taxa de polícia (considerando serviço *pro societate*), não se pode, neste sentido, aceitar a possibilidade de pagamento em razão do exercício do Poder de Polícia, por opção ou imposição, de preço público; restando a remuneração do exercício do Poder de Polícia apenas às indigitadas taxas.

Interessante a opção do legislador constituinte ao adotar, conforme doutrina majoritária, duas hipóteses de taxas sendo que cada qual guardaria peculiaridades dando-lhes roupagem e identidade singular a despeito de qualificarem-se como tributos vinculados a uma ação ou potencial ação do Estado.

Ao contrário das denominadas taxas de serviço, onde a bilateralidade é imanente e integra, como verdadeiro *ratio legis*, sua estrutura. Ou seja, o sujeito passivo se beneficia ou poderá se beneficiar, diretamente, da prestação do Estado, na taxa de polícia o desiderato é outro.

Sabe-se, sobretudo a partir da leitura e interpretação do artigo 78 do Código Tributário Nacional, que o poder de polícia se revela na medida em que a administração pública defende o interesse público ao restringir, respaldado pela legislação aplicável, o exercício do interesse privado que, não raras vezes, revelam-se divergentes. Nesta toada afere-se que o destinatário eventual da fiscalização do Estado – concreção do poder de polícia -, considerado sujeito passivo da obrigação tributária, poderá, após ser fiscalizado, ser objeto constatação de ilícito administrativo, tendo, para sua infelicidade, pago a atividade estatal executora.

Em outras palavras, paga-se taxa de polícia para ser fiscalizado. Trata-se, ainda, de tributo ressarcitório de custo estatal neste mister; entretanto o ressarcimento do custo da atividade estatal fiscalizatória se faria, não pelo benefício direito propiciado ao sujeito passivo fiscalizado, mas pelo ônus pelo mesmo causado ao exercer atividade qualquer privada (e, eventualmente, pública) cujo resultado material, social, ambiental e quejandos, interessaria a sociedade civil.

---

[10] Não é este o entendimento de Sacham Calmo Navarro Coelho: "Serviço Público, baseado no Poder de polícia ou fundado em atividade outra do Estado (fornecimento de esgoto sanitário ou de água), só pode dar origem à cobrança de uma taxa se puder ser traduzido em unidades de medida (ainda que a *forfait*) e atribuído ao sujeito passivo. Noutras palavras, o fato jurígeno das taxas é uma atuação do Estado relativa á pessoa do obrigado, que a frui, por isso mesmo, em caráter pessoal, aí residindo o sinalagma,. O fato jurígeno é receber o contribuinte, do Estado, uma prestação estatal sob a forma de serviço. `única valia da distinção entre taxas de polícia e taxas de serviço (estrito senso) está em tirar suporte para a cobrança de "taxa de polícia" em caráter potencial. O ato de poder de polícia existe ou não.....*omissis*....." (COELHO, 2004, p. 640).

Note-se que a taxa de polícia, a despeito de ter como fundamento o pagamento do custo estatal de fiscalização, tem nítido caráter pedagógico na medida em que o sujeito passivo saberá, inquestionavelmente, que poderá ser fiscalizado na atividade motivadora daquele tributo. Causa, muitas vezes, surpresa discussões na esfera judicial onde o sujeito passivo da taxa de polícia se insurge contra sua cobrança alegando não estar sendo fiscalizado.

Não se pode negar, pela própria natureza de seu objeto e de sua origem, que a taxa de polícia poderia, de forma genérica, ser considerada uma faceta de serviço público. Tal fato se dá em razão de ter como escopo, em seu exercício, limitar ou mesmo cercear a atividade, normalmente privada, contrária ao interesse público. Se o poder de polícia, mesmo que na condição de poder intimidador estatal, restringe ou mesmo dificulta atividade contrária à coletividade, é, em última instância, um serviço público.

A primeira vista, por se tratar de atividade estatal (fiscalização) que deveria ocorrer mesmo que não houvesse pagamento qualquer de taxa, já que voltada para a preservação de valores e interesses públicos, poderíamos admitir que este serviço público, em sentido amplo como definido, poderia ser sustentado pelas receitas gerais obtidas na arrecadação de impostos.

Este entendimento parte não só da especificidade de ser a fiscalização uma atividade estatal voltada para o interesse geral da sociedade e não interesse individual de quem paga o tributo (apenas de forma reflexa haveria este interesse) mas, também, pelo fato que a divisibilidade e especificidade da taxa condiz, com perfeição, a denominada taxa de serviço. A taxa de policia, por suas características, pode, inclusive, na medida em que a atividade privada não é vedada, mas causa impacto negativo no interesse geral, ter caráter extrafiscal e assumir valores que sejam mesmo discrepantes ao custo estatal de fiscalização.

No entanto, dando azo a doutrina abundante sobre a matéria, entendeu-se , a partir da literalidade do texto constitucional, dar identidade e qualificação de taxa ao tributo cobrado para que a administração pública possa ter sustentação econômica para fiscalizar. Parte-se, então, da vinculação do que o Estado faz (exercício do poder de polícia) e o destinatário desta fiscalização (atividade ou interesse individual, personificado ou não) para conceber-lhe natureza típica de taxa.

A rigor, o que causa maior desagregação entre as figuras da taxa de serviço (beneficiando diretamente quem paga) e taxa de polícia (beneficiando apenas indiretamente quem paga, a despeito de ser identificável para efeito de eleição da sujeição passiva dada a revelação da

atividade fiscalizável) é que na taxa de serviço, quem paga, o faz por ação estatal em seu favor, ao contrário da taxa de polícia, cujo pagamento se sustenta não em favor de quem paga, mas sim da coletividade (como nos impostos), podendo, até mesmo, ter consequências contrárias ao interesse do fiscalizado (como no caso de aplicação de um penalidade administrativa). Seguindo este raciocínio a contribuição de melhoria se aproximaria mais da taxa de serviço (ambas pagas por conta de benefício propiciado pelo Estado ao sujeito passivo) desta da taxa de polícia.

Uma das características marcantes da taxa de polícia é justamente a ausência de contrapartida, associada ou ligada a quem lhe paga, de qualquer benefício como se constata na taxa de serviço, sobretudo aquela que identificamos como sendo taxa de serviço efetivo.

Se a taxa de polícia é cobrada por conta de possível, provável e potencial fiscalização dirigida ou destinada àquele que paga, já que exerce atividade (privada ou pública) que interessa ou causa repercussão ao interesse público, a sua estruturação teórica e conceitual deverá sofrer, necessariamente, adequações considerando as nuances de seu fundamento.

Tal premissa estará, assim, indissociavelmente, relacionado com seu aspecto material e, aí, por consequência, à sua base imponível ou conhecida base de cálculo.

1.3 Critérios usuais de distinção da base de cálculo das taxas e dos impostos

1.3.1 *Base de cálculo e os tributos*

Para efeito de compreensão sistemática de nossa exposição devemos apresentar o conceito de base de cálculo.

Base, num sentido lato e abrangente, é tudo que dá sustentação ou alicerce a qualquer fundamento, teórico ou prático, a uma exposição, ação ou conclusão. Quando iniciamos uma narrativa partimos de uma base conhecimento ou informações. Já quando iniciamos uma ação, partimos de preparativos ou instrumentos que nos permitam dar-lhe andamento. Já, na conclusão, se não houver base de sustentação será irremediavelmente vazia. Não dirá, absolutamente, nada.

Neste sentido, quando tratamos de base de cálculo, sabemos que o vocábulo cálculo nos remete, na hipótese de se buscar um resultado numérico ou matemático, a um resultado onde se utilizou procedimentos, mais ou menos complexos, com uma ou mais etapas, cujo substrato material exigirá um antecedente. Se o cálculo é, como no caso de se buscar a quantificação do tributo a pagar, de ordem financeira, sua base, estruturalmente, nos levará à um referencial expresso em dinheiro.

Para calcular um tributo, se fará necessário um ponto de partida. A largada para o cálculo do tributo se finca em sua natureza jurídica ou aspecto material. A base de quantificação de um tributo (cálculo) servirá para identificar sua natureza jurídica (tributo vinculado ou não a uma ação estatal), permitindo, ao analisar sua materialização, concluir ser uma taxa ou imposto.

A importância da base de cálculo, na seara tributária, é tanta que o se este pressuposto presente se fará impossível a exigência do crédito tributário (tributo lançado).

O próprio Código Tributário Nacional, na condição de lei complementar, tratando de normas gerais de direito tributário, exige, quando trata da tipicidade tributária ou mesmo do ato ou procedimento de lançamento, atenção e menção expressa ao cálculo do tributo calcado, por necessidade, em uma base de cálculo.[11]

A rigor, tratando-se do tributo de uma prestação pecuniária, o valor a pagar deverá ser informado, sem embargo dos tributos lançados por homologação onde o próprio sujeito passivo quantifica o valor a pagar, ao destinatário da exação. Esta expressão monetária exigida, compulsoriamente, ao sujeito passivo só poderá ser revelada, com precisão e segurança, considerando os elementos, contidos em lei, que delimitam a respectiva base de cálculo do tributo a pagar.

Neste sentido os ensinamentos de Geraldo Ataliba (1995, p.101) que também utiliza a expressão base imponível quando trata da base de cálculo:

> Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponível é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponível, ou dela decorrentes ou com ela relacionada.
> A própria classificação geral de tributos em espécie em espécie e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da h.i.

[11] Código Tributário Nacional. Artigo 97 e 142. (BRASIL, 2012).

A base de cálculo representa, em outras palavras, a alma do fato gerador do tributo. Por isso, o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pelo texto constitucional vigente, erigido como diploma disciplinador das normas gerais de direito tributário, ao tratar do princípio da tipicidade tributária, estabelece a exigência da previsão em lei da base de cálculo dos tributos.[12]

Neste diapasão, falar em tributo é falar de base de cálculo. Todo tributo tem base de cálculo, considerando-se justamente o ponto de partida para delimitá-lo e, a partir daí, com segurança e precisão, tanto para o sujeito passivo quanto para o ativo, a relação jurídica tributária seja instaurada, desenvolvida e exaurida em sua plenitude e potencialidade.

1.3.2 *Base de cálculo dos impostos*

Uma vez sabedores que a base de cálculo de um tributo é o indicativo indispensável para aferição não só de seu fato gerador como, na sequência, o próprio valor do tributo a recolher, vejamos como, então, extrair da denominada espécie tributária imposto, o referencial essencial de sua base de cálculo.

Ao contrário das taxas ou mesmo da contribuição de melhoria, cuja natureza jurídica como espécie tributária é inegável e, também, por serem classificadas como tributos de competência comum[13] dos entes federados, os impostos são enumerados taxativamente[14] (*numerus clausus*) e o exercício de sua competência está rigidamente definido conforme plano de partilhas constitucionalmente previsto.

---

[12] Código Tributário Nacional. Artigo 97. Somente a lei pode estabelecer: Inciso IV. A fixação da alíquota do tribute e da sua base de cálculo, ….omisssi…(BRASIL, 2012).

[13] Muito embora sejam de competência comum, a eventual instituição de contribuição de melhoria dependerá de valorização imobiliária privada causada por obra pública. Neste sentido somente o ente federado responsável, direta ou indiretamente, pela referida obra terá competência legislativa tributária co-respectiva por sua instituição. No mesmo contexto podemos conduzir as taxas (seja qual for a modalidade em discussão). Hipotética instituição de taxa dependerá, como precedente, de competência administrativo-material, outorgada pela Constituição ao ente federado a, por exemplo, prestar serviço ou exercer poder de polícia.

[14] Sem embargo do rol de impostos ser taxativo no texto constitucional não podemos olvidar a possibilidade – ainda não exercida sob a égide do texto constitucional de 1988 – de exercício, privativo pela União Federal, da conhecida competência residual e a extraordinária conforme prevê o artigo 154 e incisos daquele texto.

A União Federal, a teor do artigo 153, da CF, poderia instituir impostos sobre importação, exportação, renda, operações financeiras, propriedade imobiliária rural, produtos industrializados e, finalmente, grandes fortunas.

Por sua vez o Estado Membro, conjuntamente com o Distrito Federal, a teor do artigo 155, da CF, poderia instituir imposto sobre transmissão, mobiliária ou imobiliária, causa mortis e doação, propriedade de veículo automotor e, finalmente, circulação mobiliária e certos serviços como de comunicação e transportes.

Derradeiramente os Municípios, a teor do artigo 156, da CF, poderiam instituir impostos sobre transmissão imobiliária, por ato oneroso; serviços, conforme hipóteses previstas em lei complementar e, finalmente, sobre propriedade imobiliária urbana.

Percebe-se que, sem embargo da divisão e classificação feitas pelo Código Tributário Nacional, os impostos previstos tem, genericamente, como estrutura econômica a renda (IR ou IOF), consumo, através da transmissão mobiliária por ato oneroso (ICMS,IPI, II E IE) ou mesmo prestação se de serviço (ICMS ou ISS), transmissão imobiliária, por ato oneroso ou gratuito (ITCD ou ITBI) e o patrimônio (IPTU, ITR, IGF e IPVA).

Em suma todos os impostos descritos perpassam uma demonstração, mínima que seja de capacidade econômica ou contributiva, independente de qualquer ato ou ação do Estado em favor ou em relação ao respectivo sujeito passivo da obrigação tributária. Tem-se em mira símbolos que denotam aptidão para pagar tributo. No caso pagar impostos. Quem tem renda (sem embargo neste caso e nos demais de eventuais imunidades ou isenções em razão de condição socioeconômica), consome ou tem patrimônio, revela, aos olhos do Estado tributante condição de pagar tributo.

Em outras palavras, quando identificamos determinado imposto, aferimos condição ou capacidade de contribuir ou dispor de dinheiro ao Estado sem que qualquer ação ou procedimento, em benefício direto ou indireto, possa ser direcionada ao respectivo sujeito passivo. O que quer, efetivamente, é aferir a dimensão econ6omica do sujeito passivo e, assim, estabelecer um parâmetro de cobrança tributária.[15]

---

[15] Neste sentido, o artigo 145, parágrafo primeiro, do texto constitucional dispõe que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Extrai-se, deste texto, a concepção de que a graduação econômica, para efeito de graduação de cobrança tributária, só seria possível nas hipóteses de impostos justamente por suas características. Não se pode olvida, ao mesmo tempo, que há autores quem entendam plenamente aplicável as taxas este conhecido princípio da capacidade contributiva.

A título de ilustração, indica-se a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Rural (IPTU), tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel; a base de cálculo do imposto sobre transmissão imobiliária, sob qualquer vertente (ITCD ou ITBI), cuja base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos bem como a base de cálculo do imposto de renda (IR), cuja base de cálculo é a disponibilidade econômica ou jurídica.[16]

1.3.3 *Base de cálculo nas taxas*

Compulsando a doutrina ou mesmo a jurisprudência correlata nos parece haver um relativo senso comum quanto à dosimetria, aferição ou dimensão da base de cálculo das taxas.

Tratando-se de um tributo tido como vinculação à uma ação estatal, seja ela prestacional (no caso daquelas de serviço), sejas, simplesmente uma atividade administrativa fiscalizatória (exercício do poder de polícia), tendo-se em vista ter. num caso ou no outro, caráter compensatório, ressarcitório ou meramente indenizatório, o fundamento para a quantificação do valor a pagar, pelo sujeito passivo elencado na lei instituidora, deverá, inapelavelmente, perpassar, o denominado "custo" da atividade estatal.

Neste sentido ensina Carraza;

> Portanto, a taxa de serviço deve ter por base de cálculo o custo ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, a lei que instituir a taxa de polícia deverá tomar por base de cálculo do tributo "um critério proporcional às diligências condicionadoras dos atos de polícia, já que estes nenhum conteúdo econômico possuem. Logo, a base de cálculo da taxa de polícia deve levar em conta o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia. Esta é a sua base de cálculo possível, constitucionalmente exigida. (CARRAZA, 1993, p.282).

Partindo desta definição da base de cálculo, conhecido e repetido quase sempre pelos doutrinadores, não haveria qualquer espaço ou oportunidade de apresentar uma nova perspectiva sobre a questão, já sedimentado estaria sua delimitação teórica. Entretanto, acreditamos, em face da realidade social, política e econômica nacional conjugada com as inúmeras taxas existentes do direito positivo, não importando em qual esfera político-federativa e, finalmente, com a

[16] Código Tributário Nacional. Artigos 33, 38 e 43. (BRASIL, 2012).

jurisprudência sobre a matéria, este conceito, objetivo e claro, não resiste mais a críticas mais aprofundadas.

Interessante notar que mesmo a doutrina, tradicional e arraigada de previsibilidade teórica, partindo do princípio que a medida de valor monetário da taxa (prestação pecuniária) equivaleria ou corresponderia ao dispêndio estatal, apresenta controvérsias quanta à existência de base de cálculo ou mesmo alíquota para as taxas.

Geraldo Ataliba (1995, p.101) defendeu que, para algumas taxas, não haveria alíquota:

> As taxas nem sempre tem alíquotas. Na verdade, não se trata de "atribuição ao estado pela lei, de parcela de riqueza alguma". Esta explicação não é aplicável às taxas, cujo princípio informativo é totalmente diverso: decorre da Constituição, em seu art. 145, inc. II, que o princípio regente da taxa é a remuneração.

Por sua vez Hugo de Brito Machado defende que apenas, excepcionalmente, haveria base de cálculo ou alíquota para as taxas, chegando a afirmar hipóteses de taxas onde haja a aplicação apenas de alíquotas:

> As taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas. Não se há de falar, nestes casos, de base de cálculo, nem de alíquota. Mas pode ocorrer que o legislador prefira indicar uma base de cálculo e uma alíquota. Pode ainda ocorrer que a determinação do valor da taxa seja feita em função de elementos como, por exemplo, a área do imóvel, como acontece com a taxa de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial. Nestes casos, é possível dizer-se que o cálculo é feito mediante aplicação de alíquota específica. (MACHADO, 1998, p.329).

Percebe-se, apenas a título de ilustração, que luminares do direito tributário brasileiro não se acertam quanto à existência, necessária, de alíquota e base de cálculo para as taxas.

No entendimento, a reboque da doutrina prevalente, é no sentido da existência, indispensável e estrutural, tanto de um quanto do outro elemento na composição e integração econômico-material para desaguar no tributo a pagar.

Sabedores que, dentro da classificação dada aos tributos, nos deparamos com aqueles tidos como tributos variáveis, tendo como regra os impostos que exigem em sua quantificação composição da base de cálculo (referência de capacidade contributiva, como renda, consumo ou patrimônio) com a alíquota (via de regra percentual). A alíquota, enquanto percentual, será quase sempre fixa- com exceção nos impostos progressivos – no entanto, aplicada a uma base de cálculo mutante, crescendo ou decrescendo, haverá variação ou alteração no tributo a pagar.

Denominar-se, também, este fenômeno de proporcionalidade conforme seja a dinâmica da base de cálculo correspondente. Se o valor do imóvel é maior, maior será a base de cálculo, maior será, portanto, o tributo a pagar. Tal raciocínio valeria, feitas as devidas adequações, para o valor da renda (IR ou das operações industriais ou comerciais (IPI e ICMS).

Já os tributos fixos, tendo a doutrina nos exemplificado tais hipóteses, sobretudo quando nos deparamos com as taxas, são tributos que são tabelados ou cujos valores são, sem qualquer mudança numérica, são correspondentes a determinado ato ou fato. Esta descrição se adéqua perfeitamente a várias hipóteses de taxa onde o valor a pagar corresponde, de forma direta, a serviço a prestado ou disponível. Mas devemos atentar para outras inúmeras hipóteses onde a taxa terá uma faceta que demonstrará efetiva e nítida variabilidade. Tal constatação se dará na medida em que a dinâmica do serviço prestado ou mesmo o poder de polícia efetuado se mostre em maior volume ou frequência. Assim sendo o valor da taxa poderá ser fixo ou variável ficando a mercê das contingências de sua configuração jurídica.

Diante do quadro exposto, constatada a existência de tributos variáveis (impostos[17] ou taxas) e fixos (taxas), entendemos, no caso das taxas, sempre ocorrer a base de cálculo e alíquota. Isto se dá pela necessidade intransponível de quantificar o valor a pagar a partir de elementos, definidos e esclarecidos pela doutrina, assecuratórios de efetivo valor a pagar nos moldes da lei tributária instituidora da taxa.

Vejamos, no caso da hipótese de taxa fixa. Os emolumentos cartoriais são um exemplo clássico disso. O STF, há muito entendeu por sua natureza de taxa. Para dada ato do tabelião ou oficial de registro, pagar-se-á um valor respectivo informado expressamente em uma tabela criada, por lei, para isto. Se for o reconhecimento de firma, pagar-se-á x reais; se for autenticação de documento, pagar-se-á x reais; e assim por diante. Qual seria, então, a base de cálculo e alíquota nestes casos? Será apenas uma questão de correspondência entre o serviço e o valor cobrado pelo mesmo. Se o serviço é reconhecer firma, considerando ser este o fato gerador da taxa de serviço e o seu aspecto dimensível se espelhar nesta materialidade, a base de cálculo será justamente este ponto de partida: o reconhecimento de firma. No entanto, apenas isolar e identificar a base de cálculo não seria suficiente para os objetivos almejados. Teríamos, então, que buscar uma alíquota. Esta alíquota seria um valor, certo e determinado, previsto na respectiva

---

[17] Não podemos olvidar que mesmo das hipóteses dos impostos, normalmente variáveis, sendo proporcionais e, eventualmente, progressivos, nos deparamos com a figura do ISS/QN fixo onde haverá uma tabela de valores a pagar conforme, por exemplo, sejam o número de profissionais de uma sociedade que preste serviços.

tabela de emolumentos, correspondente ao serviço prestado (reconhecimento de firma). Em resumo, para cada serviço cartorial um valor associado em reais. O serviço hipotético faria as vezes de base de cálculo e o valor correspondente em reais faria as vezes de alíquota.

Já no caso das taxas tidas como variáveis, por se mostrarem proporcionais ao volume, densidade, dificuldade, frequência, interesse administrativo ou social ou até mesmo por exercer papel, que não é natural, mas não é proibitivo, de extrafiscalidade, poderíamos elencar hipóteses mais voltadas à taxa de polícia.

Na taxa de serviço, onde a fixação ou tabelamento de valores tem recepção natural por sua natureza, ou seja; para cada serviço x pago Y, a variabilidade não teria tanta pertinência como na taxa de polícia. A taxa de polícia é paga para sustentar um aparato fiscalizatório. Isto não se nega. No entanto, muitas vezes, a fixação em valores fixos desta taxa é contraproducente. Poder-se-ia pagar X reais por um alvará de localização ou por uma vistoria veicular, mas como estabelecer, via pauta de valores, um engessamento de valores de taxa a pagar quando a sustentação da fiscalização se voltará para atividades de enorme impacto ambiental, social e econômico. Nestes casos valores fixos são impróprios. Deverá haver necessariamente mutabilidade quantitativa da taxa de polícia conforme seja maior ou menor o campo ou atividade fiscalizada. A aferição – variável – da taxa exigiria, outrossim, base de cálculo e alíquota. A base de cálculo não seria erigida conforme número de vezes ou freqüência fiscalizatória da administração pública, ao exercer seu poder de polícia. Tal raciocínio se dá, sobretudo pelos nuances da atividade administrativa que depende não só do comportamento dos servidores públicos, mas também de dificuldades sazonais das mais variadas na realização de seu trabalho. Não se pode conceber, no âmbito do exercício – regular ou não – do poder de polícia, estabelecer-se, em todo universo fiscalizável tabelamento de valores. Por isso, a dinâmica da variabilidade.

E quais seria, de fato, os critérios informadores da base de cálculo e alíquota nas hipóteses de taxas variáveis? Aí teríamos uma dificuldade, aparentemente, instransponível, para assentar a questão. Trataremos disto, com mais cuidado, em outro momento. Mas, para efeito de ilustração, poderíamos, a partir do entendimento do STF, sumulado, afirmar que elegeríamos um componente ou elemento da composição ampla de possível fato gerador de imposto, para firmar ou determinar o valor a pagar. Não haveria alternativas para sustentar a variabilidade das taxas. Porquanto haja movimento de consumo, faturamento, renda ou mesmo porquanto haja maior

propriedade ou serviço privado prestado, haverá uma associação com valor de taxa a pagar (proporcional). O volume de circulação de bens poderia ser considerado, em uma empresa qualquer objeto de dada fiscalização (poder de polícia) a base de cálculo que, na sequência, corresponderia, a um valor em dinheiro (alíquota). Quanto maior o volume (base de cálculo), maior a alíquota (ou número de alíquotas). Esta questão pode ser das mais tormentosas dadas à proximidade desta equação da quantificação da taxa a pagar – mormente a identificação da base de cálculo – com a sistemática correntemente utilizada para os impostos onde, todos sabemos, por expressa vedação constitucional, não pode haver estrita correspondência.

Por todo exposto, ratificamos o entendimento que para todo tributo, vinculado ou não vinculado, variável ou fixo, haverá sempre base de cálculo e alíquota.

1.3.4 *Possíveis limites da base de cálculo das taxas*

Verificam-se várias controvérsias, mormente na jurisprudência, quando se discute a base de cálculo das taxas. Estas aporias teriam mais campo na jurisprudência por conta da doutrina – formada, sobretudo, por aqueles que pretendem, com todo o direito, vender seus serviços a potenciais clientes – direcionada, exclusivamente, a firmar o entendimento de que as taxas, quando da formação de sua base de cálculo, teriam como pressuposto, única e exclusivamente, o que se denomina, o custo estatal.

Neste sentido Humberto Ávila (2012, p.44) quando predica os requisitos determinantes da formação da base de cálculo das taxas:

> a) Critério da equivalência: o valor da taxa deve manter uma relação proporcional com a atuação estatal, no sentido de que a atuação estatal aumente na mesma proporção do aumento do elemento legal indicativo da atuação estatal;
> b) Critério da cobertura geral de custos: as receitas totais auferidas pelo Estado, em cada período, pela cobrança da taxa não podem ultrapassar os custos totais decorrentes da atividade administrativa vinculada à taxa.

Na mesma trilha nos fala Geraldo Ataliba (1995, p.133):

> Efetivamente, se a h.i. da taxa é só uma atuação estatal, referida a alguém, sua base imponível é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade).

No entanto, esta questão não nos parece tão pacífica e tranquila assim, A primeira vista, por se tratar de tributo vinculado a uma prestação estatal, no caso considerando a taxa de serviço, imaginar-se-ia que o valor da taxa tem que ser condizente – o chamado custo estatal – com o efetivo ou, digamos, aproximado, custo estatal para prestar o serviço ou coloca-lo ou mantê-lo disponível.

Afirmar-se, pura e simplesmente, que o custo da taxa (base de cálculo) equivale ao custo da atividade estatal é desprender-se da realidade sócio-econômica. Imaginar que, cumprindo o princípio da estrita legalidade, seja pelo comando do artigo 150, inciso I, do texto constitucional, seja pela dicção do artigo 97, inciso IV, do CTN, que o legislador ordinário, ao elaborar, propor, discutir e, finalmente, aprovar uma lei que institua uma taxa de serviço, o faço considerando, milimetricamente ou matematicamente, equivalência, ponto a ponto, dos gastos estatais para prestar serviço público ou colocá-los a disposição e o que será lançado e cobrado de seu sujeito passivo, é ignorar a realidade do processo legislativo nacional, é ignorar o contexto político da eventual criação de uma taxa ou mesmo ignorar que tal fórmula de equivalência financeira se mostra absolutamente irreal.

Por isso, alguns autores já comungam o entendimento, encampado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de albergar-se, quando da composição pecuniária valorativa da base de cálculo das taxas, critérios como razoabilidade de sua final quantificação.

Isto ocorre por uma série de razões. Dentre elas a impossibilidade concreta de equivalência entre o que se cobra a título de taxa, sobretudo a de serviço, e a dimensão global e integral do denominado custo do serviço. A dinâmica e sistemática de custo envolvidos na composição de uma taxa de serviço (ou de polícia) é por demais complexa e intrincada a permitir esta decantada equivalência, nem que seja por aproximação. Com raras exceções como na hipótese dos serviços cartoriais, pago por emolumentos cuja natureza jurídica o STF já consagrou como sendo de taxa, prestados por trabalhadores vinculados a Consolidação da Legislação Trabalhista (CLT), o serviço público, ensejador da taxa de serviço, é prestado por servidores públicos, vinculados ao Regime Estatutário. As vicissitudes de sua remuneração é uma constante alternação de perdas e ganhos, muitas vezes motivada por injunções de ordem política ou mesmo determinada por movimentos grevistas. Se, na composição do preço das taxas de

serviço, necessariamente, tem-se que levar em consideração a remuneração do servidor público que presta este serviço, como, então, poderá o legislador equacionar e determinar esta variável para uma continuidade de tempo mínima a dispensar alteração legislativa periódica a suscitar, inclusive, insegurança jurídica?

Por sua vez, considerando os gastos materiais (insumos, móveis, instalações, veículos automotores, transporte, uniformes, informática, etc.) associados ao serviço público prestado. Como dimensioná-los? A partir do resultado de licitação (seja sob qualquer modalidade) que poderá tomar tempo e ser questionada judicialmente? Os valores, neste quesito material, a serem estipulados na composição da taxa de serviço devem ser fruto de licitação realizada e finalizada, precedente ao processo legislativo ou em sua sequência. Se for precedente, como talvez entendam alguns, havendo quebra de contrato, por parte de eventuais vencedores, ou necessidade de nova licitação, os valores adrede estabelecidos seriam **questionados.** Se, então, se dispensasse a licitação, por sua morosidade e complexidade, pudéssemos trabalhar com preços cotados no mercado associados ao preço de bens já incorporados, após finda respectiva licitação, ao patrimônio público, também vislumbraríamos possíveis e variados problemas.

Bens públicos, adquiridos por licitação, devem ser utilizados para os fins propostos pelo respectivo edital de licitação. Não podem, pelo menos em princípio, ser desvirtuados e alocados para outros fins, mesmo que para mero efeito de composição da base de cálculo da taxa de serviço. O mesmo raciocínio valeria para a busca de cotação de preços no mercado. Seria uma situação inusitada um parlamentar, por ocasião da votação de dada taxa de serviço, apresentar, no plenário da casa legislativa, aos seus pares, cotação de preços de bens, a serem pretensamente utilizados quando da prestação de serviço público, suscetível até mesmo de ser obtido através de consulta na internet, via Google. Em que mundo viveríamos? Deixando de lado a licitação e dando azo a cotação virtual para efeito da composição, no aspecto da materialidade de gastos, da base de cálculo das taxas.

Fazendo eco, de forma mais abreviada, a este sentimento, afirma Ives Gandra:

> A doutrina define que o custo do serviço deve ser aquele que determina o valor da taxa. Mas também certo e incontestável que sua definição matemática de custo do exercício do poder de polícia em relação à arrecadação da taxa correspondente só pode ser aproximado em face de ser rigorosamente impossível, em qualquer taxa para tais fins, a correspondência rigorosa, até o último centavo, entre o custo operacional do serviço e o nível da arrecadação. Variável esta é variável aquela, pelos próprios impactos orçamentários correspondentes a inúmeros fatores, inclusive os impactos judiciais de

> decisões que podem alterar o nível de vencimentos de servidores, como, muitas vezes, tem ocorrido. (MARTINS, 2012, p.129).

Não defendemos, aqui, o entendimento de que, na eventual deliberação legislativa quanto à composição da base de cálculo das taxas, ocorra liberdade total e discricionariedade absoluta ao legislador. Este pressuposto seria extremamente temerário. Mas, considerando, a interpretação jurisprudencial, sumulada pelo STF, podemos tirar algumas conclusões:

> Súmula vinculante 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.
>
> Súmula vinculante 29. É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Sabedores que na medida em que o texto constitucional, taxativamente e expressamente, veda o uso da mesma base de cálculo dos impostos para as taxas, conclui-se, por silogismo, que deve apresentar base de cálculo distintas.

No entanto, não podendo, por sua irracionalidade material e real, defender-se a tese que o custo estatal é o correspondente da base de cálculo das taxas, devemos buscar alternativas nesta difícil equação. Não poderá a base de cálculo das taxas se servir dos pressupostos da base de cálculo dos impostos. Ou seja fato ou atos do sujeito passivo (renda, patrimônio ou consumo) totalmente dissonantes da atividade que se pretenda fundamentar a cobrança da taxa. A título de ilustração, não poderei referenciar a cobrança da taxa de lixo calcado na renda do sujeito passivo. Não poderei, por sua vez, fundamentar, como base de cálculo das taxas, sobretudo se forem de potencial serviço ou fiscalização, valor milimetricamente estipulado como sendo o suposto dispêndio do Estado (ou quem quer que o substitua neste mister) nesta atividade.

O desafio, portanto, seria buscar um possível ponto de equilíbrio, na quantificação da base de cálculo das taxas, entre a simbologia de riqueza ou capacidade de contribuir associada aos impostos e a correspondência estrita do que se gasta e do que se faz na sistemática das taxas.

Tarefas das mais complexas. Mas que não poderá como é, continuar ser relegada ou desprezada sob pena de continuarmos sendo hipócritas nesta matéria. A doutrina afirmando que a base de cálculo é o custo estatal e o Judiciário, buscando alternativas de razoabilidade e praticidade, criando soluções pretorianas como a citada Súmula 29.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que no Brasil pratica-se tributação sob inúmeras formas, facetas ou denominações.

Para diferenciar as possíveis espécies tributárias, a doutrina juntamente com a jurisprudência criou classificações quanto às possíveis espécies tributárias.

No entanto, considerando teoria clássica e assentada na doutrina tributária brasileira, constata-se entendimento quanto a existência de tributos vinculados ou não vinculados à uma prestação ou ação estatal. Neste ponto, portanto, poderíamos afirmar duas distintas interpretações sobre esta teoria. A primeira, predominante, seria no sentido de existir os tributos não vinculados (enquanto impostos) e os vinculados (taxas e contribuição de melhoria). Em seguida, teríamos a teoria dicotômica, no sentido de termos com tributos não vinculados (os impostos) e vinculados (taxas, abrangendo nesta espécie a contribuição de melhoria); teoria a qual comungamos.

Considerando apenas os impostos e taxas, concomitante com a previsão constitucional de que uma espécie não pode ter a mesma base de cálculo da outra, faz-se indispensável distinguir cada qual. Entretanto, a doutrina se revela previsível nesta questão, já que considera a base de cálculo do imposto, a partir do artigo 16 do CTN, como referencial de capacidade contributiva já que o Estado não agirá diretamente em favor ou não sujeito passivo e, concomitante, entender as taxas, enquanto sendo tributos vinculados, terem como substrato e premissa quantificadora de sua base de cálculo o custo da atividade estatal.

No entanto, conforme refletido neste artigo, entendemos que afirmar-se que a base de cálculo das taxas perpassa, apenas, aferição de custo estatal, mesmo que de forma aproximada, é medida desprovida de senso prático e desprovida de conexão com a realidade política, social e econômica nacional, tendo, por obviedade, repercussão na seara jurídico-tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2007. p. 50.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros editores, 1995. p. 101.

ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, 2012. p. 44.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 642.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Código de Processo Civil; Constituição Federal; Legislação Tributária e Processo Tributário. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 1694 p.

BRASIL. **Constituição Federal**. Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Legislação Tributária e Processo Tributário. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 1694 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2004. 640 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo / 19ª edição.** São Paulo: Atlas, 2006. p.112.

GROTTI, Dinorá. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988.** São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.87.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 1998. p. 329.

MARTINS, Ives Gandra. Taxa de fiscalização mineral do estado do Pará - Exercício de competência impositiva outorgada pela Constituição Federal (arts. 23, XI, e 145, II) - exação constitucional. **Revista Dialética de Direito**, São Paulo, n. 200, 2012. p. 129.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico – edição universitária.** Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 322-323.