

# **II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

**Representante Discente - FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM- Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSC - Rio Grande do Sul) Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor - Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec - Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC - Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali - Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC - Minas Gerais)

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro ( I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# **O PAPEL DAS TAXAS NO CONTEXTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL PARTINDO DE SUA (RE) CONFIGURAÇÃO JURÍDICA**

## **THE ROLE OF FEES IN THE NATIONAL TAX SYSTEM CONTEXT FROM ITS LEGAL (RE) CONFIGURATION**

**Antônio Carlos Diniz Murta <sup>1</sup>**  
**Breno Barbosa Itamar De Oliveira <sup>2</sup>**

### **Resumo**

O presente trabalho se propõe a analisar a espécie tributária taxa, trazendo a colação suas características, hipótese de incidência, fato gerador, órgãos estatais competentes para instituição bem como as espécies de taxas existentes no direito tributário brasileiro. O objetivo da pesquisa será analisar os fatos geradores que diferenciam as subespécies de taxa, sendo elas a taxa de serviço e taxa de polícia. A presente pesquisa tem como marco teórico a Doutrina e Prática das Taxas de Bernardo Ribeiro de Moraes. O raciocínio predominante para a análise da bibliografia foi, portanto, o hipotético dedutivo, através de pesquisas bibliográficas, jurisprudenciais e legislativas.

**Palavras-chave:** Taxa, Fato gerador, Taxa de polícia, Taxa de serviço, Preço público

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The present work proposes to analyze the tax type tax, bringing its characteristics, incidence hypothesis, taxable event, competent state agencies for institution as well as the types of taxes existing in Brazilian tax law. The objective of the research will be to analyze the generating facts that differentiate the rate subspecies, being the service fee and the police fee. The present research has as theoretical framework the Doctrine and Practice of Fees by Bernardo Ribeiro de Moraes. The predominant reasoning for the analysis of the bibliography was, therefore, the hypothetical deductive, through bibliographic, jurisprudential and legislative researches.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Rate, Taxable event, Police fees, Service charge, Public price

---

<sup>1</sup> Professor de direito tributário da Universidade Fumec, Procurador do Estado e Doutor em direito pela UFMG.

<sup>2</sup> Mestrando da Universidade Fumec Belo Horizonte/MG

## 1 INTRODUÇÃO

Vivemos em Sociedade. E partindo desta afirmação óbvia, sabemos que a convivência social só se faz possível através da obediência de regras. Estas regras, nascidas como sendo da prática costumeira e social, quando se transmudam em normas com efeitos gerais e abstratos exige a participação do Estado legislador e, assim, a participação, em última instância, do Estado.

As normas legais, nascidas a partir da vontade do legislador que, sob a teoria constitucional sob os auspícios de uma democracia, podem ser cogentes ou dispositivas. Se cogentes, o seu destinatário não pode deixar de cumpri-las (agindo ou se omitindo). Se facultativas, caberá a cada um optar em cumpri-las ou não conforme sua conveniência ou oportunidade.

As normas cogentes têm, ao contrário das dispositivas, como fundamento maior o interesse do Estado legislador em estabelecer um padrão de comportamento social mais homogêneo, previsível e seguro para toda a coletividade.

Como exemplo contundente de normas cogentes, integrantes do direito público, temos o direito tributário cujo escopo maior é fazer receita para que o Estado possa, dentro do desenho elaborado pelo legislador constituinte, cumprir seu papel mínimo de elemento catalizador da redução das desigualdades sociais e mesmo esteio, em múltiplos aspectos, da convivência pacífica social.

Dentro do direito tributário, formado dentro da teoria geral das obrigações, mas com identidade de obrigação nitidamente legal e inafastável

## 2 ASPECTOS HISTÓRICOS

A palavra *taxa* de origem grega, ao ser introduzida no latim tornou-se *taxare*, que significaria avaliar, estimar ou fixar. Etimologicamente, seria algo como determinar imposto ou estabelecer um valor que deve ser pago ao Estado.

No Brasil, como em outros países, houve uma demora para se estabelecer em suas legislações, um conceito de taxa. Devido à ausência de legislação, inúmeras situações eram tributadas sobre o viés do tributo taxa, porém, sem nenhum rigor técnico. Nesse sentido Bernardo Ribeiro de Moraes leciona:

A legislação tributária relativa às taxas, na época da Carta Política de 1937, era a mais aberrante possível, a ponto de criar uma situação desanimadora. Com a designação de taxa, eram arrecadados inúmeros tributos que, de taxa, na verdade, somente tinham sua denominação, v.g., a Taxa de Caridade, Taxa de Assistência Social, Taxa Hospitalar, Taxa de Vigilância, Taxa de Hospedagem, etc. Várias figuras fiscais, esdrúxulas, desnaturadas e estranhas, eram impostas às pessoas sem a menor atenção ao conceito de taxa. (MORAES, 2007).

A primeira legislação nacional que veio a estabelecer um conceito de taxa, foi o Decreto-lei nº 1.804, de 24.11.1939, que aprova normas orçamentárias, financeira e de contabilidade para os Estados e Municípios, assim conceituou imposto e taxa:

“XIX – A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de taxa, para os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos. (BRASIL, 1939).

No ano de 1940, o Decreto-lei nº 2.416 de 17.7.1940, que aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios, reproduziu os conceitos de imposto e taxa citados anteriormente:

Art. 1º, § 2º. A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de taxa, para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocados por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas. (BRASIL, 1940).

Apesar da elasticidade do conceito de taxa, essa conceituação representou um avanço na legislação tributária brasileira, uma vez que: a) respeitou a divisão bipartida dos tributos, admitindo impostos e taxas; b) trouxe um conceito legal do que se deve entender como imposto e taxa; c) a taxa passou a ser uma espécie de tributo; d) diferenciou o imposto da taxa, tendo em vista o elemento destino certo do produto da arrecadação. No imposto seriam atendidas as necessidades de ordem geral da administração pública, já na taxa seriam atendidos os serviços públicos específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição.

A lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) apresentou um novo conceito de taxa, vejamos:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a

utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondem a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”. (BRASIL, 1966).

O novo conceito de taxa trazido pelo Código Tributário Nacional, revogou o antigo estabelecido pelo Decreto-lei nº 2.416, de 1940, que devido a sua imprecisão gerava premissas equivocadas. A taxa agora se caracteriza pela sua base de cálculo, fato gerador e por seu contribuinte específico.

### **3 DAS TAXAS COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA**

As taxas são tributos onde fato gerador corresponde a uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou colocação a disposição deste, de serviço público específico e divisível.

O fato gerador é um fato do Estado e não um fato do contribuinte. A atividade estatal é cobrada da pessoa que aproveita aquela atividade. Assim dispõe o artigo 145, inciso II da Constituição Federal:

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

(...)

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

(...)

#### **3.1 Características**

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, a taxa apresenta o caráter de ser uma prestação pecuniária, exigida compulsoriamente pelo Estado, com emanção do seu poder fiscal, em virtude de lei, é o que oferece à taxa a essência de tributo. (MORAES, 2007, p. 87).

Na legislação tributária brasileira, se a norma jurídica tem uma hipótese, um mandamento e uma sanção, o tributo é encontrado no mandamento, que representa um comportamento humano de prestar pecúnia, destinar dinheiro aos cofres públicos.

Nesse diapasão, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2020)

Sendo assim, passaremos a analisar as características da taxa como simples tributo.

### 3.1.1 Prestação Pecuniária

No Brasil a taxa é um tributo com prestação exclusivamente pecuniária, em dinheiro. Hodiernamente, na legislação brasileira, o entendimento majoritário é o de que não seria mais cabível a prestação de bens *in natura* ou *in labore*. Caso o Estado queira obter coativamente bem móvel ou imóvel, o faz mediante desapropriação ou requisição, institutos diversos do tributo.

Na relação de direito público, a prestação efetivada pelo Poder Público nem sempre recebe o correspectivo pecuniário, o que leva ao reconhecimento de que os serviços podem ser caracterizados como gratuitos e remunerados.

Serviços gratuitos geralmente têm uma destinação social, e devem levar em consideração questões de indivíduos e comunidades. Via de regra são gratuitos os serviços de assistência médica, educação, assistência social etc. O autor José dos Santos Carvalho Filho entende que mesmo nesses serviços, poderia haver uma contraprestação por parte do particular por meio de taxas, vejamos:

Não obstante, nada impede que, em serviços dessa natureza, possa ser cobrada remuneração (normalmente taxas) de algumas pessoas em favor de outras de baixa condição socioeconômica, em nome do princípio da solidariedade e da inclusão social, não constituindo óbice o fato de o órgão ser beneficiário de orçamento público. (FILHO, 2014, p. 345).

Apesar do entendimento do renomado jurista, o Supremo Tribunal Federal, no RE 500.171-GO, decidiu ser ilegítima a cobrança de taxa de matrícula em universidade pública para a criação de um fundo em favor de estudantes de baixa condição socioeconômica. Decisão essa que posteriormente foi pacificada na súmula vinculante número 12 do mesmo tribunal.

Súmula vinculante nº 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal” (BRASIL, 2019).

Na outra ponta, quando o cidadão tem a obrigação pecuniária como contraprestação do serviço, diz-se que o serviço é remunerado. Essa remuneração poder ser concretizada através das taxas. Como exemplo de serviços remunerados por taxas, temos o serviço de prevenção de incêndio e coleta de lixo. No tocante a coleta de lixo, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento favorável à tributação desse serviço por intermédio de taxas, como consta na súmula vinculante nº 19, vejamos:

Súmula vinculante nº 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.

Já os serviços facultativos são remunerados por tarifa, sendo o pagamento devido pela efetiva utilização do serviço, podendo o particular não mais se utilizar dele se o quiser. Nesse quadro, o Estado executa serviços de ordem econômica, sejam industriais ou comerciais. Como exemplo temos o serviço de energia elétrica, que por ser de livre utilização pelos usuários, e pode ser suspenso no caso de inadimplemento da tarifa.

Conforme preceitua Ricardo Lobo Torres:

Um tributo contraprestacional, posto que vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte. É cobrada pela *prestação de serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia*. (TORRES, 2010, p. 406. grifo do autor).

No mesmo diapasão leciona José dos Santos Carvalho Filho:

Adverta-se, todavia, que a cobrança da taxa só é legítima se o serviço público, prestado ou disponibilizado ao usuário, for específico e divisível, como expressa o artigo 145, II, da Constituição. Será específico, quando tiver linhas próprias de identificação, e divisível quando o usuário receber parcelas individualizadas do serviço. Por tal motivo, não pode ser imposta taxa para remunerar serviços de destinação genérica. O STF, aliás, já assentou, em correta orientação, a nosso ver, que o serviço de iluminação pública, em virtude de sua generalidade e indiscrição, não pode ser remunerado por taxa. (FILHO, 2014).

A taxa de polícia citada pelo autor no dispositivo, não necessariamente diz respeito à atuação dos órgãos de segurança pública. A taxa de polícia é ação de fiscalizar da Administração Pública, de determinado órgão competente (Sabbag, 2014).

Quando tratarmos da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, estaremos fazendo menção à taxa cobrada pela utilização da segurança pública.

Segundo Ricardo Alexandre:

Pelo exposto, um serviço reúne as características da especificidade e da divisibilidade, podendo ser remunerado por taxa, quando para ele é possível, tanto ao Estado quanto ao contribuinte, a utilização da frase: “Eu te vejo e tu me vês”. O contribuinte vê o Estado prestando o serviço, pois sabe por qual serviço está pagando (especificidade atendida) e o Estado “vê” o contribuinte, uma vez que consegue precisamente identificar os usuários (divisibilidade presente). (ALEXANDRE, 2015).

A lei estadual nº 6763/1975 trazia em seu artigo 113, inciso I, a previsão do pagamento da taxa de segurança pública no Estado de Minas Gerais.

Art. 113. A taxa de segurança pública é devida:

I- Utilização de serviços específicos e divisíveis, prestados pelo Estado e órgãos de sua administração ou colocados à disposição de pessoa física ou jurídica cuja atividade exija do poder público estadual permanente vigilância policial ou administrativa, visando à preservação da segurança, da tranquilidade, da ordem, dos costumes e das garantias oferecidas ao direito de propriedade. (MINAS GERAIS, 1975).

### **3.1.2 Prestação Compulsória**

O Estado através de sua soberania, institui unilateralmente a taxa, decorrente de uma obrigação jurídica preexistente. O poder tributante, dentro de sua competência tributária, unilateralmente, institui a taxa, obrigando a todos que estejam ligados à situação de fato prevista em lei. (MORAES, 2007).

### **3.1.3 Cobrada Mediante Atividade Vinculada**

A doutrina brasileira classifica os tributos como vinculados e não vinculados (teoria dicotômica de tributos). Os tributos vinculados teriam como hipótese de incidência uma atuação específica e divisível do Estado relativa ao contribuinte, ou o exercício regular do poder de polícia.

Já os não vinculados, a hipótese de incidência independe de atuação específica do Estado. Como exemplos de tributos não vinculados temos os impostos. Nesse sentido Bernardo Ribeiro de Moraes leciona:

Na arrecadação da taxa não se admite ato discricionário, pois não compete à autoridade administrativa analisar se e quando é conveniente a cobrança do tributo. Ao contrário, a taxa deve ser sempre exigida, desde que concretizado o pressuposto de fato estabelecido na lei, sendo arrecadada através de uma atividade administrativa totalmente presa à norma jurídica. (MORAES, 2007, p. 91)

### **3.1.4 Instituída por lei**

No direito brasileiro ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. A obrigação tributária segue o mesmo caminho, devendo o cidadão pagar a taxa somente quando a lei o determine.

Para Celso Antônio Bandeira de Melo o princípio da legalidade “é específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria”. (MELLO, 2016, P 102).

O princípio da legalidade insculpido no artigo 150, inciso I da CRFB/88, é uma manifestação das limitações do poder de tributar. “A lei fiscal, ao defini-la deve conter em seu bojo os elementos essenciais da figura criada, tais com o fato gerador da respectiva obrigação, o modo de cálculo do tributo, os contribuintes, as penalidades e etc”. (MORAES, 2007, p. 91)

No mesmo sentido leciona Luís Eduardo Schoueri:

Ora, não há dúvida de que o Princípio da Legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. O que já é óbvio pela própria natureza da regra (limita a exigência do tributo, ao impor que esta se faça apenas por lei), fica confirmado quando se vê que o artigo 150 da Constituição Federal está inserido na Seção II, intitulada “Das limitações do poder de tributar”. (SCHOUERI, 2019, p. 307).

O princípio da legalidade ainda se subdivide em legalidade formal e material. A legalidade formal está inserida no artigo 150, inciso I da CRFB/88, no capítulo sobre as

limitações do poder de tributar. A legalidade formal é a legalidade propriamente dita, ou seja, a exigência de lei específica para instituição ou majoração de um tributo.

Já a legalidade material, também conhecida como princípio da tipicidade, o legislador tem que exaurir a matéria exposta na lei, não deixando margem para que o juiz ou o administrador interfiram, pela via interpretativa ou integrativa. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir e afrouxar a pena a posteriori. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo sem todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de qualificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis. (COÊLHO, 2020, p. 126).

### **3.1.5 Prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito**

Tanto a sanção de ato ilícito, como a taxa constituem receitas pecuniária criadas por lei, exigidas compulsoriamente. Isto posto, o CTN no artigo 3º, trouxe essa distinção ao conceito legal de tributo, “não pode se constituir em sanção de ato ilícito”. (BRASIL, 2020).

Na multa a ação típica que lhe dá origem, tem fundamento diverso da ação típica que origina a taxa. Na multa estamos diante de uma ação contrária a lei, que origina a sanção. Já no tributo estamos diante de uma ação legal juridicamente, que respeita um mandamento da norma jurídica.

### **3.1.6 Obrigação de caráter fiscal ou extrafiscal**

O Estado utilizando de sua soberania, institui tributos, entre eles a taxa, para obtenção de fins fiscais como extrafiscais. A taxa constitui um instrumento de política fiscal, através do qual a administração poderá direcionar seus atos para políticas de ordem ética, social e econômica.

### **3.2 Sujeito ativo e passivo da taxa**

A relação jurídica tributária estabelece um vínculo jurídico entre o credor da obrigação e o devedor. A ciência do Direito Tributário gira em torno dessa relação jurídica, que a aplicação da lei do tributo gera.

O CTN adotou a nomenclatura clássica e faz menção a obrigação, adjetivando-a de tributária, para dividi-la em principal e acessória. Dispõe o CTN no artigo 113:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.” (BRASIL, 2020)

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho a obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existira toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei. As chamadas obrigações acessórias, por sua vez, não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei. (COÊLHO, 2020).

No tocante ao sujeito ativo das taxas, será sempre um órgão estatal, pessoa jurídica de direito público constitucional, que tenha atribuição para desempenhar a atividade, que servirá de fundamento para sua cobrança. No caso temos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

É possível ainda que Pessoas que tenham a finalidade pública, possam arrecadar, ou seja, receber capacidade tributária, o que é vedado é a delegação de competência tributária, poder de legislar.

Nesse sentido Bernardo Ribeiro de Moraes:

Assim, notamos que, para ser sujeito ativo da relação jurídica no tocante às taxas, a pessoa jurídica de Direito Constitucional deve:

- a) ter competência para a prestação da atividade causadora da taxa;
- b) ter efetiva prestação da atividade ao obrigado. Se o Poder Público nada gasta, deixa de efetuar a prestação de atividade dirigida ao obrigado, não pode exigir a taxa. O Tribunal de Justiça de São Paulo já decidiu no sentido de que “à Municipalidade é lícito criar a taxa de calçamento, não podendo arrecadá-la, se o serviço for executado pelo Estado”. (MORAES, 2007).

No que concerne ao sujeito passivo das taxas, será a pessoa obrigada por força de lei, a cumprir a obrigação tributária. Como consequência do caráter eminentemente obrigacional, a lei tributária determina que a pessoa preste pecúnia, ou seja, pague o tributo.

Dentro ainda do conceito de sujeito passivo, existe a figura do contribuinte. “Trata-se da pessoa que, pela relação direta e imediata como o fato gerador do tributo, é o devedor da obrigação tributária”. (MORAES, 2007, p .217).

A relação do contribuinte com o fato gerador é de suma importância para definição daquele. Em razão disso, passaremos a analisar no tópico seguinte, as hipóteses de fato gerador da taxa.

#### **4 FATO GERADOR DA TAXA**

Segundo o Código Tributário Nacional, “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (Art 4º). (BRASIL, 2020). Como podemos ver, é através do fato gerador que será possível identificar qual a espécie tributária que será devida na relação obrigacional.

O CTN no seu artigo 114, define o fato gerador da obrigação principal como sendo a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (BRASIL, 2020).

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, “a “situação definida em lei”, seja um fato material ou seja uma situação jurídica, uma vez concretizada (acontecida) dá origem à obrigação”. (MORAES, 2007, p .2146). Assim, trata-se o fato gerador de um conceito legal, de um fato ou circunstância de fato capaz de gerar a incidência da lei, iniciando a obrigação tributária.

Com relação as taxas, a CRFB/88 no artigo 145, inciso II, admite apenas duas causas jurídicas que possam dar origem ao tributo, que seriam: o exercício do poder de polícia e utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. (BRASIL, 2020). Nesse sentido leciona Geraldo de Ataliba:

Sujeito passivo da taxa será, pois, a pessoa que requer, provoca ou, de qualquer modo, utiliza o serviço público específico e divisível, ou o tem à sua disposição (nos casos de taxa de serviço), ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas de “polícia”). (ATALIBA, 2019, p. 157).

No mesmo sentido nos informa Luís Eduardo Schoueri, que “em ambos os casos a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal se refere a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade suporte”. (SCHOUERI, 2019, p 184.).

#### **4.1 TAXA DE POLÍCIA**

A taxa de polícia constitui uma subespécie do gênero taxa, tendo como causa jurídica, uma atividade estatal decorrente do exercício do poder de polícia. O Estado visado a salvaguarda do interesse coletivo, exerce atividade de fiscalização e controle, submetendo todas as pessoas que estão sob a sua guarda. Nestes termos Bernardo Ribeiro de Moraes exemplifica:

Assim, sabemos que o Município tem o poder de polícia relativo à estética urbana (polícia das construções). Na hipótese do mesmo se utilizar de seu poder de polícia, legislando sobre a matéria, e exercer uma atividade do controle dirigida às pessoas, poderá criar a *Taxa de Licença para Construção de Obras particulares*. Será uma Taxa de Polícia. (MORAES, 2007).

O fato gerador da taxa de polícia, ou seja, o regular exercício do poder de polícia, vem disciplinado no artigo 78, parágrafo único do Código Tributário Nacional, sendo este:

“Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”. (BRASIL, 2020).

As taxas de polícia só podem ser exigidas mediante a atuação da potestade do Estado. Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “essa é a melhor interpretação da Lei Maior, que possibilita a cobrança da exação por um agir em potencial do Estado apenas no caso das taxas que remuneram o serviço público”. (COELHO, 2020).

## **4.2 TAXA DE SERVIÇO**

A taxa de serviço tem como causa jurídica, a atividade do Estado dirigida ao contribuinte, devido à utilização por este, efetiva ou potencial, de serviço público específicos e divisíveis.

Nesse diapasão, serviço público seria “a atividade organizada, exercida pelo Estado, tendo em vista a necessidade da comunidade”. (MORAES, 2007, p .177).

Inicialmente, a expressão serviço público admite dois sentidos fundamentais, sendo um subjetivo e o outro objetivo. No sentido subjetivo, leva-se em conta os responsáveis pela execução da atividade dirigida para a sociedade. Já no sentido objetivo, o serviço público é a atividade em si, desempenhada pelo Estado e seus agentes.

Entretanto, apesar da diversidade conceitual, é possível identificar alguns critérios comuns nas definições doutrinárias.

Para o jurista José dos Santos Carvalho Filho, as correntes que abordam os critérios seriam:

A primeira baseia-se no critério orgânico, pelo qual o serviço público é o prestado pelo órgão público, ou seja, pelo próprio Estado. A crítica consiste em que essa noção clássica está hoje alterada pelos novos mecanismos criados para a execução das atividades públicas, não restritas apenas ao Estado, mas, ao contrário, delegadas frequentemente a particulares.

Há, ainda, o critério formal, que realça o aspecto pertinente ao regime jurídico. Vale dizer, será serviço público aquele disciplinado por regime jurídico de direito público. O critério é insuficiente, porque em alguns

casos incidem regras de direito privado para certos segmentos da prestação de serviços públicos, principalmente quando executados por pessoas privadas da Administração, como as sociedades de economia mista e as empresas públicas.

Por fim, temos o critério material, que dá relevo à natureza da atividade exercida. Serviço público seria aquele que atendesse direta e essencialmente à comunidade. A crítica aqui reside no fato de que algumas atividades, embora não atendendo diretamente aos indivíduos, voltam-se em favor destes de forma indireta e mediata. Além disso, nem sempre as atividades executadas pelo Estado representam demandas essenciais da coletividade. Algumas vezes são executadas atividades secundárias, mas nem por isso menos relevantes na medida em que é o Estado que as presta, incumbindo-lhe exclusivamente a definição de sua estratégia administrativa. (FILHO, 2014)

Por sua vez os serviços específicos (*uti singuli*), são passíveis de quantificação, divididos em unidades autônomas. No serviço específico o usuário é capaz de precisar o quanto dele está sendo usufruído.

Já os serviços divisíveis, são aqueles que o usuário é identificado, pois o benefício é gozado individualmente. “Tal é a situação da expedição de documentos pela União, Estados e Municípios – ora, o favorecido pelo serviço público é próprio requerente”. (COELHO, 2020, p. 93).

## **5 TAXA E PREÇO PÚBLICO**

O vocábulo taxa é utilizado em várias situações que flagrantemente nada tem a ver com sua natureza jurídica. Como exemplos conhecidos, temos as conhecidas taxas de condomínio cuja natureza jurídica é de adesão em face de um documento de adesão, denominado “Convenção de Condomínio”, se inserindo dentro do que chamamos de negócio jurídico que, efetivamente, considerada a autonomia da vontade como sua base estrutural nada teria a ver com a taxa cuja natureza é sabidamente impositiva e notadamente se revelando como espécie do gênero tributo.

Portanto, todo cuidado dever ser tomado quando ouvimos falar da cobrança de taxa disso ou daquilo. Muitas vezes taxa não o será e esta exação se tornou, na dúvida entre o que se deveria denominar uma cobrança qualquer, muitas vezes de natureza, eminentemente, contratual, se denomina, pura e simplesmente taxa.

Mas o que nos chama mais a atenção quando tratamos do Instituto da taxa e a verdadeira confusão terminológica quando da sua cobrança e de outras obrigações e sua correspondência ou mesmo distinção com o denominado “preço público” (que por nós também será denominado como sinônimo de “tarifa”). Importante notar que apesar de terem características, no ponto de vista jurídico-obrigacional diametralmente distintas, se faz mister apontar de forma objetiva e resumida suas diferenças.

Como já vimos, a natureza jurídica da taxa é necessariamente tributária; se enquadrando perfeitamente no conceito legal de tributo; e, sem assim, considerada uma espécie de tributo com atributos peculiares e espécies características.

Portanto, em sendo tributo, em obediência estrita aos ditames de seu conceito legal (artigo 3º do Código Tributário Nacional), tem nascimento em texto de lei ordinária (já que não há hipótese constitucional de lei complementar como mecanismo normativo na criação de taxas). Seu nascedouro, portanto, é uma lei. Neste sentido denominamos a taxa como sendo uma obrigação *ex vi legis*.

Já o preço público (ou tarifa), se encontrando também do campo das obrigações jurídicas se distingue da taxa basicamente na sua origem. E isto não representa característica de somenos importância já que a origem distinta encadeia uma séria de efluxos jurídicos determinantes da personalidade jurídica de cada qual. Se a taxa é eminentemente legal, não cabe a nenhum de nós se abster de pagá-la sob pena de respondermos, sob as mais variadas sanções, pelo seu inadimplemento. Sua criação direta não se dá *sponte propria* de seu devedor, mas por medida legal cuja elaboração, no contexto de uma democracia, acaba se revelando como sendo o somatório de vontades que se consolidam na figura do legislador cuja imperativo é justamente criar a lei (tributária ou não).

Em outro enfoque, poderíamos afirmar que a taxa não nasce da vontade direta e imediata do sujeito passivo (devedor), mas sim de sua vontade indireta e mediata que encontrará no legislador eleito seu porta voz como baluarte da vontade massificada social. Assim a lei é a vontade do devedor tributário traduzida pelo procedimento formal e inafastável do processo legislativo competente.

No caso do preço público isto não ocorre. O preço público é, como já dissemos, equivalente a tarifa. Inclusive, quando não percebemos inadequação jurídico-terminológica de seu uso (quando, por exemplo, se usa o termo taxa para denotar o que de fato é preço público) escuta-se mais o uso do termo tarifa e não preço público muito embora se equivalham.

O Instituto do “preço público” tem concepção de origem distinta das taxas. Isso perpassa necessariamente pela percepção volitiva ou mesmo manifestação de vontade. Enquanto, como sabemos, as taxas têm origem legal e não podem, quando criadas, serem simplesmente ignoradas sob as penas da lei, os preços públicos têm nascedouro também em ato de vontade. Mas ao contrário do ato de vontade do sujeito passivo das taxas, que é indireto e mediato como outrora ressaltado, o ato de vontade do criador do preço público perpassa a autonomia da vontade, configurando-se dentro da teoria geral dos contratos. Tratar-se-ia, a rigor, de uma obrigação contratual cuja identidade originária seria *ex voluntate* ou, a rigor, ato de vontade, necessário e inafastável.

A criação do preço público, muito embora possa resvalar em previsão legal ou dirigismo legal contratual como se acontecer em várias figuras contratuais, é manifestação *sponte sua* daqueles a ele se obrigam. Ao contrário das taxas, tendo característica nitidamente contratual. Sendo assim, ao contrário das taxas, os preços públicos, uma vez instituídos, terão obrigatoriamente associação ou correlação com um contrato que, por sua índole de contrato massificado e de ampla abrangência, quase sempre terá a natureza de contrato de adesão. Devendo, inclusive, se submeter aos regramentos do direito civil e, em especial, ao Código de Defesa do Consumidor.

É chamada também esta obrigação contratual de preço público já que o arcabouço jurídico de sua criação foi estruturado para dar vazão à uma necessidade de proteção maior ao interesse da coletividade caso de fato a proposta de adesão – criação do contrato – seja efetivada. Normalmente os contratos de adesão, figura típica do preço público, tem um tratamento diferenciado já que se identifica seu aderente (em regra a figura do consumidor) como sendo hipossuficiente, pelo menos sob a ótica jurídica, e se faz premente a criação de normas cogentes em sua proteção ou mesmo busca de maior equivalência contratual.

Nos preços públicos tal vertente se consolida de forma mais clara. Normalmente os preços públicos são instituídos a partir de uma delegação do Estado, em sentido lato, para o setor privado (muitas vezes porque o Estado não tem aptidão ou a mesma competência do setor privado para prestar o serviço ou mesmo oferecer o produto). Tal delegação pode ocorrer, considerando a teoria do direito administrativo, através de autorização, permissão ou mesmo concessão.

A figura da concessão pública, que tem seu suporte em um contrato administrativo, tem sua origem quase sempre em uma concorrência pública cercada de um vasto guarda-chuva normativo que o Poder Público concedente não pode abdicar. Em sendo realizada a concessão pública, cujo ato se revela mais rígido para quem concede e mais seguro para o concessionário, exigirá deste mesmo concessionário obediência estrita aos ditames do respectivo contrato administrativo. Isto, *per si*, demonstra a diferença do preço público do que denominaríamos de preço privado.

Taxa, apesar de ser usada e decantada em hipóteses erráticas, não tem natureza contratual e sim legal. Seu nascimento formal se dá por lei. O preço público tem natureza contratual, normalmente estipulado a partir de um contrato administrativo firmado entre o Ente Federado e uma empresa qualquer, vencedor de um procedimento licitatório, é obrigação proposta, tendo como via natural o contrato de adesão, à coletividade que irá aderir ou aceitar a obrigação por ato facultativo e não impositivo (ato de império estatal).

O elemento vontade fará aí a grande diferença!

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partimos do pressuposto de que o Estado, como organização jurídico-formal, só tem sua existência e funcionalidade, salvo raras exceções, graças aos recursos amealhados com as receitas tributárias, se faz necessário conhecer as alternativas que a administração tributária lança mão para a arrecadação destes recursos.

A doutrina tem opiniões divergentes sobre o número de espécies tributárias. Mas independente de qual teoria sobre as modalidades tributárias possa prevalecer, a taxa recebe inafastável autonomia didático-científica dadas às suas características bastante marcadas e delineada.

Apresentou-se, assim, os fundamentos para que as taxas sejam, sob os holofotes da definição legal de tributo, perpassando ser criada por lei, do ente tributário competente, em sendo esta competência comum desde que associada à capacidade administrativa para executá-

la, possa ser cobrada; e, outrossim, quais seriam as possibilidades desta cobrança que majoritariamente, partindo de uma leitura conservadora do texto constitucional, partindo das 02 (duas) alternativas, quais sejam; as taxas de serviço e de polícia.

Como qualquer taxa deveriam preencher os requisitos, enquanto qualificados como tributos vinculados à uma prestação estatal, de divisibilidade e especificidade. Tais atributos, necessários à sua tipologia jurídico-tributária, seriam aqueles que causariam maior potencial de conflitos entre aquele que paga (sujeito passivo) e aquele que recebe (sujeito ativo); exigindo, rotineiramente, que o Poder Judiciário intervenha e declare a legalidade/constitucionalidade da exação tributária cobrada como taxa.

Finalmente, apresentamos um quadro objetivo diferenciando taxa de preço público (tarifa) considerando sobretudo o uso terminológico incorreto que se faz destes institutos quando da representação formal de suas cobranças.

As taxas, dentro do direito tributário, são, em sua área de atuação, um instrumento importante na consecução dos objetivos que administração tributária deve desenvolver, representando o Estado neste mister. E, portanto, exige a todo momento maior e melhor reflexão sobre seus fundamentos para que sua eventual elaboração por lei não sofra a resistência do sujeito passivo como é normal se constatar.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2019

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CRETELLA JUNIOR, José. **Dicionário de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 4ª ed., 1998,

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Constituição (1989). **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2013.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6763 de 26 de dezembro de 1975**. Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais, 1975.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática das Taxas** 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 14 ed. São Paulo: Metodo, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário** 17 ed., atualizada até 31.12.2009 Rio de Janeiro: Renovar, 2010.