

TAXA — IMPOSTO — BASE DE CÁLCULO

— *É inconstitucional, por representar imposto dissimulado, taxa municipal de conservação de estrada que toma como base de cálculo as despesas anuais de conservação de todas as estradas do município e o número de hectares de toda a zona rural respectiva.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Companhia Açucareira São Geraldo e outros
versus Prefeitura Municipal de Barrinha
Recurso Extraordinário nº 94 397 — Relator: Sr. Ministro
MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos,
acordam os Ministros do Supremo Tribunal

Federal, em Sessão Plenária, na conformidade
da ata do julgamento e das notas taquigrá-
ficas, por unanimidade de votos, conhecer
do recurso e dar-lhe provimento, declaram-

do-se a inconstitucionalidade dos arts. 204 a 212 da Lei nº 566, de 31 de dezembro de 1977, do município de Barrinha (SP).

Brasília — DF, 27 de maio de 1981. — *Xavier de Albuquerque*, Presidente. *Moreira Alves*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Moreira Alves*: É este o teor do acórdão recorrido (fls. 126-9):

“Acordam, em Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, dar provimento aos recursos para denegar o mandado de segurança.

1. Trata-se de mandado de segurança impetrado por proprietários rurais do município de Barrinha, comarca de Sertãozinho, objetivando ofertar a cobrança de taxa de conservação de estradas de rodagem, que consideram ilegal e inconstitucional.

A r. sentença de fls. 94-8, cujo relatório, no mais, fica adotado, concedeu o *writ*, carregando as custas à ‘sucumbente’.

Ao recurso oficial, somou a Prefeitura Municipal local a sua apelação em busca da cassação do *mandamus*.

A resposta foi ofertada.

O Dr. Curador Geral opinou pelo provimento dos recursos, mas a ilustrada Procuradoria-Geral da Justiça alvitrou a confirmação da sentença.

2. Não resta dúvida de que a pretensão dos impetrantes encontra apoio em jurisprudência, inclusive do colendo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, o caso ainda não pode ser considerado devidamente pacificado no Pretório Excelso, de molde a, consubstanciado em súmula, servir de orientação tranqüila aos Tribunais inferiores em prol da harmonia jurisprudencial.

Assim é que a Súmula nº 348 dispõe que:

‘É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas’.

No caso concreto, *data venia*, não vislumbram qualquer ilegalidade na cobrança da taxa em debate. Essa cobrança não tem por base o valor fundiário ou venal de cada imóvel rural, à semelhança do imposto territorial

rural, não havendo, pois, que se falar em ofensa ao entendimento consagrado na Súmula nº 595.

O art. 211 do Código Tributário Municipal não é inconstitucional. Realmente, a cobrança nele suportada baseia-se no valor de custo dos serviços prestados pela Municipalidade no ano anterior com a conservação das estradas municipais (arts. 204-211, fls. 29-30). E o critério de atualizar monetariamente este valor é absolutamente justo e legal, da mesma forma como o de dividi-lo pelas propriedades rurais proporcionalmente à área de cada propriedade. Neste ponto, o critério parte da lógica presunção de que as propriedades maiores usam mais as estradas.

E, como os atos do poder público, têm, em seu favor, presunção de legitimidade, nada indica que o montante dos gastos levado em conta para a divisão referida nos autos não haja sido despendido ou seja excessivo.

No sentido do ora decidido, manifesta-se a melhor jurisprudência (*Jultaci*. v. 57/82, 58/75 e 59/71).

Aliás, este último e esclarecedor acórdão, da lavra do ilustre Juiz Rafael Granato, prolatado em caso análogo, a par de dar adequada interpretação à jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal, revela, em termos sobranceiros, o acerto do entendimento aqui adotado, sendo que, harmonizando os entendimentos expostos nas Súmulas nºs 348 e 595, observa:

‘Resulta daí que, embora constitucional, a taxa de conservação de estradas não pode, é evidente, ter a mesma base de cálculo que o imposto territorial rural.

Mas, no caso dos autos, nenhuma semelhança há entre o imposto territorial rural e a taxa municipal em foco.

A base de incidência do imposto territorial rural é, nos termos do art. 30 do Código Tributário Nacional, o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua. Esse valor, de acordo com o art. 50 do Estatuto da Terra (Lei nº 4 504, de 1964), é o declarado pelo proprietário ou resultante de avaliação cadastral.

A taxa em apreço, de acordo com o art. 187 do Código Tributário Municipal, de

Quatá, tem como fato gerador a prestação de serviços de manutenção e reparação do leito carroçável das estradas situadas na zona rural do município.

Como se percebe, o fato gerador do imposto territorial rural é a posse ou propriedade do imóvel e, o da taxa, é a prestação de serviços.

De acordo com o art. 189 do mesmo Código, 'A taxa terá por base o custo dos serviços prestados durante o exercício anterior, que será rateado entre os proprietários; que o denominador comum será restabelecido, dividindo-se o total de alqueires das propriedades rurais do município, pelo custo dos serviços'.

Também como se percebe, aí, a base de cálculo não é o valor da propriedade, ou o valor da terra nua. É o custo do serviço prestado no ano anterior. Assim, a taxa aumentará ou diminuirá, não em relação ao valor fundiário, mas, pura e simplesmente, em relação aos gastos efetuados com a conservação ou construção das estradas rurais do município.

Está bastante claro que não se está taxando a propriedade de acordo com o valor fundiário. Este pode subir ou diminuir, sem qualquer influência na base de cálculo da taxa.

O fato de se dividir os gastos com a conservação das estradas, pelo número de hectares, não significa, é evidente, que se está dando um valor ao hectare. É apenas um critério de justiça. Propriedades maiores e que, por isso mesmo, com possibilidade de maior produção e conseqüentemente com maior possibilidade de utilização das estradas, hão que pagar imposto maior'.

Isto posto, dão provimento aos recursos para denegar o mandado de segurança. Custas pelos impetrantes, na forma da lei."

Interposto recurso extraordinário, foi ele admitido pelo seguinte despacho (fls. 145-8):

"Trata-se de mandado de segurança, visando a invalidação da taxa de conservação de estradas de rodagem, sob o fundamento de que os arts. 205 e seguintes do Código Tributário do município de Barrinha, mandou calcular a referida taxa, tomando por base o número de hectares, violando, assim, os

arts. 18, § 2º, da Emenda Constitucional nº 1/69 e 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Concedida a segurança (fls. 94-8) e sujeita a sentença ao duplo grau de jurisdição, apela a vencida, tendo a egrégia Primeira Câmara, por votação unânime, dado provimento aos recursos para denegar a segurança (fls. 126-9).

Recorrem extraordinariamente os impetrantes, com fundamento no art. 119, inciso III, letras *a* e *d* da Constituição federal, sob o fundamento de haver sido contrariado seu art. 18, § 2º, e alegando também negativa de vigência ao art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Aponta como divergentes os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal. In: *RTJ*, 73/580; 84/334; 78/448; 73/922 e *RT*, 522/264; bem como a Súmula nº 595.

Não houve impugnação.

O parecer da Procuradoria-Geral da Justiça é pelo deferimento do recurso (fls. 140-3).

Improcede o recurso pela letra *a* do permissivo constitucional, visto que o *v. acórdão* recorrido denegou a segurança impetrada, por entender legítima a cobrança da taxa de conservação de estradas de rodagem, pela Prefeitura Municipal de Barrinha, pelos seguintes fundamentos:

'Não resta dúvida de que a pretensão dos impetrantes encontra apoio em jurisprudência, inclusive do colendo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, o caso ainda não pode ser considerado devidamente pacificado no Pretório Excelso, de molde a, consubstanciado em *Súmula*, servir de orientação tranqüila aos tribunais inferiores em prol da harmonia jurisprudencial.

Assim é que a Súmula nº 348 dispõe que:

'É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas'.

No caso concreto, *data venia*, não vislumbram qualquer ilegalidade na cobrança da taxa em debate. Essa cobrança não tem por base o valor fundiário ou venal de cada imóvel rural, à semelhança do imposto territorial rural, não havendo, pois, que se falar em

ofensa ao entendimento consagrado na Súmula nº 595.

O art. 211 do Código Tributário Municipal não é inconstitucional. Realmente, a cobrança nele suportada baseia-se no valor de custo dos serviços prestados pela Municipalidade no ano anterior com a conservação das estradas municipais (arts. 204-211 — fls. 29-30). E o critério de atualizar monetariamente este valor é absolutamente justo e legal, da mesma forma como o de dividi-lo pelas propriedades rurais proporcionalmente à área de cada propriedade. Neste ponto, o critério parte da lógica presunção de que as propriedades maiores usam mais as estradas.

E, como os atos do poder público, têm, em seu favor, presunção de legitimidade, nada indica que o montante dos gastos levado em conta para a divisão referida nos autos não haja sido despendido ou seja excessivo.

No sentido do ora decidido, manifesta-se a melhor jurisprudência (*Jultaci v. 57/82, 58/75 e 59/71*).

Aliás, este último e esclarecedor acórdão, da lavra do ilustre Juiz Rafael Granato, prolatado em caso análogo, a par de dar adequada interpretação a jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal, revela, em termos sobranceiros, o acerto do entendimento aqui adotado, sendo que, harmonizando os entendimentos expostos nas Súmulas nºs 348 e 595, observa:

'Resulta daí que, embora constitucional, a taxa de conservação de estradas não pode, é evidente, ter a mesma base de cálculo que o imposto territorial rural.

Mas, no caso dos autos, nenhuma semelhança há entre o imposto territorial rural e a taxa municipal em foco.

A base de incidência do imposto territorial rural é, nos termos do art. 30 do Código Tributário Nacional, o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua. Esse valor, de acordo com o art. 50 do Estatuto da Terra (Lei nº 4 504, de 1964), é o declarado pelo proprietário ou resultante de avaliação cadastral.

A taxa em apreço, de acordo com o art. 187 do Código Tributário Municipal, de Quatá, tem como fato gerador a prestação de serviços de manutenção e reparação do leito

carroçável das estradas situadas na zona rural do município.

Como se percebe, o fato gerador do imposto territorial rural é a posse ou propriedade do imóvel e, o da taxa, é a prestação de serviços.'

De acordo com o art. 189 do mesmo Código, 'A taxa terá por base o custo dos serviços prestados durante o exercício anterior, que será rateado entre os proprietários; que o denominador comum será restabelecido, dividindo-se o total de alqueires das propriedades rurais do município, pelo custo dos serviços'.

Também como se percebe, aí, a base de cálculo não é o valor da propriedade, ou o valor da terra nua. É o custo do serviço prestado no ano anterior. Assim, a taxa aumentará ou diminuirá, não em relação ao valor fundiário, mas, pura e simplesmente, em relação aos gastos efetuados com a conservação ou construção das estradas rurais do município.

Está bastante claro que não se está taxando a propriedade de acordo com o valor fundiário. Este pode subir ou diminuir, sem qualquer influência na base de cálculo da taxa.

O fato de se dividir os gastos com a conservação das estradas, pelo número de hectares, não significa, é evidente, que se está dando um valor ao hectare. É apenas um critério de justiça. Propriedades maiores e que, por isso mesmo, com possibilidade de maior produção e conseqüentemente com maior possibilidade de utilização das estradas, não que pagar imposto maior' (fls. 126-129).

Portanto, razoável a interpretação dada pela turma julgadora (Súmula nº 400).

Impõe-se, todavia, a admissibilidade do recurso pela letra *d*, uma vez que nos vv. julgados trazidos à colação pelos recorrentes, o Pretório Excelso salientou a ilegitimidade da cobrança que tem por base a distribuição do custo do serviço em proporção ao número de hectares das propriedades, por infringência do art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e da competência tributária da União Federal, art. 18, § 2º da Emenda Constitucional nº 1.

Dejuro, pois, o recurso, pela letra *d* do permissivo constitucional.”

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro *Moreira Alves*: Do exame dos autos, verifico que a disciplina da taxa de conservação de estradas que se encontra estabelecida nos arts. 204 a 212 da Lei nº 566/77 do município de Barrinha (SP) é análoga à do município de Ibirá (SP) que esta Corte, ao julgar, por seu Plenário, o RE nº 92 142, em 9.4.81, declarou inconstitucional.

Com efeito, como se verifica até da certidão, às fls. 63 e 64, e das razões de apelação da Prefeitura Municipal de Barrinha (fls. 102), para a fixação do valor devido por cada um dos contribuintes, levam-se em conta as despesas anuais de conservação de todas as estradas do município e o número de hectares de toda a zona rural dele.

Quando do julgamento do referido RE nº 92 142, considerei inconstitucional essa disciplina, por estes fundamentos, que se aplicam ao caso presente:

“Trata-se, como se vê, de taxa pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, e de taxa que tem por fato gerador, como a própria lei em causa o declara, ‘a utilização efetiva ou potencial de serviços de manutenção de estradas ou caminhos municipais’.

Ora, como acentua *Amílcar Falcão* (*Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. nº 48, p. 137-8):

‘Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.

Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e o outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cál-

culo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio.

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador, e, assim, desnaturar o tributo.’

No mesmo sentido, *Geraldo Ataliba* (*Hipótese de incidência tributária*, nºs 43.12/43.15, p. 117-8) que transcreve as seguintes palavras de *Rubens Gomes de Souza*:

‘... a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza *específica* do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa.’

No caso, é o que ocorre.

Com efeito, da conjugação dos arts. 3º, 4º e 5º da lei municipal em causa, verifica-se que a base de cálculo da taxa em questão é o custo, não dos serviços prestados à estrada ou ao caminho que é posto à disposição do proprietário ou possuidor do imóvel por ele servido, mas o total anual do custo, como contabilizado, dos serviços realizados em todas as estradas ou caminhos do município, total esse que é dividido pela área total de todos os imóveis rurais do município (e não apenas pela da área dos imóveis servidos realmente pela estrada ou pelo caminho), obtendo-se, assim, um valor básico que, multiplicado pelo número de hectares que tenha cada contribuinte proprietário ou possuidor de imóvel rural, dará o *quantum* devido por cada um deles.

Ora, essa base de cálculo (o valor por cada hectare de área rural do município em face dos custos dos serviços prestados a todas as estradas do município) leva em consideração precipuamente fatos que são de todo estranhos ao fato gerador da taxa por serviço específico e divisível, como sejam os custos de todas as outras estradas que não servem ao imóvel do contribuinte e área de todos os outros imóveis rurais municipais não servidos pela estrada que serve o daquele con-

tribuinte. Base de cálculo dessa ordem é inerente a imposto e não a taxa por serviços específicos e divisíveis postos à disposição do seu contribuinte, bastando, para demonstrá-lo, que se atente para o fato de que o proprietário ou possuidor de um grande imóvel servido por uma pequena estrada de baixo custo de conservação, irá, por essa base de cálculo, pagar, não evidentemente, o valor real ou presumido dos serviços que foram postos à sua disposição, mas, sim, contribuir para as despesas que o município fez com outras estradas ou caminhos que não servem ao seu imóvel. E se se alegar que essa contribuição é pelo fato de ele poder transitar por tais estradas ou caminhos, essa alegação será uma prova a mais de que a base de cálculo em questão diz respeito a imposto, pois a contribuição seria devida, não na qualidade de proprietário ou possuidor de imóvel servido por uma estrada, mas na de ser munícipe e possível usuário da estrada.

Como se vê, o caso presente é hipótese típica de base de cálculo que, por se achar divorciada do fato gerador da taxa, a desnatura, transformando-a em verdadeiro imposto.

E, não tendo o município — uma vez que, em matéria de impostos, a competência implícita é da União — competência para criar tributos outros que não os que a Constituição lhe atribui, o imposto dissimulado pela taxa não é nem sobre propriedade predial ou territorial urbana, nem sobre serviços (ISS). O que implica dizer que o município em causa criou, na verdade, imposto sem

ter, constitucionalmente, competência para tanto.”

Em face do exposto, conheço do presente recurso, por estar comprovado o dissídio de jurisprudência, e lhe dou provimento para restabelecer a conclusão da sentença de primeiro grau, modificada apenas a extensão da declaração de inconstitucionalidade que entendo abranger não apenas o art. 211 da Lei nº 566, de 31 de dezembro de 1977, do município de Barrinha (SP), mas os arts. 204 a 212 dessa mesma lei.

EXTRATO DA ATA

RE nº 94 397-8 — SP — Rel.: Min. Moreira Alves. Rectes.: Companhia Açucareira São Geraldo e outros (Adv.: Antonio Strini Sobrinho e outros). Recda.: Prefeitura Municipal de Barrinha (Adv.: José Alberto de Oliveira).

Decisão: conheceu-se do recurso e se lhe deu provimento, declarando-se inconstitucionais os arts. 204 a 212, da Lei nº 566, de 31 de dezembro de 1977, do município de Barrinha, Estado de São Paulo, unanimemente. Ausente, ocasionalmente, o Min. Leitão de Abreu. T. Pleno, 27.5.81.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Antonio Neder, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Cunha Peixoto, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer e Clóvis Ramallete. Procurador-Geral da República, substituto, Francisco de Assis Toledo.