

nessa qualidade, causem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 7. ed., rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1996.
- CAHALI, Youssef Said. *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 7. ed., São Paulo: Atlas, 1996.
- GORDILLO, Agustin A. *Tratado de derecho administrativo – Parte general*. [s.l.]: Macchi, [s.d.], t. 2.
- LAUBADÈRE, André de; VENEZIA, Jean-Claude; GAUDEMET, Yves. *Traité de droit administratif*. 13 ed., Paris: LGDJ, 1994, t. I.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed., atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MENDES JÚNIOR, Onofre. *Direito administrativo*. 2. ed., rev. e aum. Belo Horizonte: Bernardo Álvares, 1961.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 2. ed., rev., São Paulo: Malheiros, 1996.

TAXA MINEIRA DE FISCALIZAÇÃO DE BINGO PERMANENTE – UM CASO DE CONFISCO TRIBUTÁRIO

Eduardo Maneira*
Igor Mauler Santiago**

“*Tout ce que je vois sur ces questions de finances jette les semences d’une révolution qui arrivera immanquablement, et dont je n’aurai pas le plaisir d’être témoin*” (Voltaire).

Sumário

1. Considerações iniciais. 2. Inconstitucionalidade da taxa mineira de fiscalização de Bingo Permanente ou similar (Lei estadual n. 6.763/75, art. 92, § 2º, 2). 3. Absoluta irrelevância jurídica da confissão de dívida em matéria tributária. 4. Conclusão. 5. Bibliografia.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Lei federal n. 8.672, de 6/7/93, conhecida como *Lei Zico*, estabeleceu normas gerais sobre desportos e criou mecanismos para o custeio das entidades desportivas. Segunda esta finalidade dispunha:

* Professor Assistente de Direito Tributário da UFMG; doutorando em Direito Tributário na UFMG; advogado em Belo Horizonte.

** Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito Milton Campos; mestrando em Direito Tributário na UFMG; advogado em Belo Horizonte.

“Art. 57. As entidades de direção e prática desportiva filiadas a entidades de administração em, no mínimo, três modalidades olímpicas, e que comprovem, na forma da regulamentação desta Lei, atividade e participação em competições oficiais organizadas pela mesma, credenciar-se-ão na Secretaria da Fazenda da respectiva Unidade da Federação para promover reuniões destinadas a angariar recursos para o fomento do desporto, mediante sorteios de modalidade denominada Bingo, ou similar.

§ 1º O órgão competente de cada Estado e do Distrito Federal normatizará e fiscalizará a realização dos eventos de que trata este artigo.”

A regulamentação do dispositivo veio com o Decreto federal n. 981, de 11/11/93. São os seguintes os artigos que tratavam da matéria:

“Art. 40. A realização de sorteios destinados a angariar recursos para o fomento do desporto dependerá de prévia autorização da Secretaria da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, ou outro órgão por esta indicado, de acordo com a organização administrativa a que pertença, obedecidos os termos deste Decreto e a normatização complementar que cada Unidade da Federação adotar em sua respectiva área de atuação.

Art. 41. A autorização para realização de sorteio, exigida no artigo anterior, somente poderá ser concedida às pessoas jurídicas de natureza desportiva, previamente credenciadas, que comprovem estar quites com os tributos federais e com a seguridade social.

Parágrafo único. A entidade desportiva autorizada poderá utilizar os serviços de sociedade comercial para administrar a realização de sorteio, mediante contrato registrado na Secretaria da Fazenda da respectiva Unidade da Federação.

Art. 43. O total de recursos arrecadados em cada sorteio terá a seguinte destinação:

I – sessenta e cinco por cento para a premiação, incluída a parcela correspondente ao Imposto sobre a Renda e outros eventuais tributos;

II – trinta e cinco por cento para a entidade desportiva autorizada aplicar em projetos ou atividades de fomento do desporto e custear as despesas de administração e divulgação.

Art. 45. Os sorteios mencionados no art. 40 deste Decreto ficam restritos à utilização das seguintes modalidades lotéricas:

I – Bingo: loteria em que se sorteiam ao acaso números de 1 a 90, mediante sucessivas extrações, até que um ou mais concorrentes atinjam o objetivo previamente determinado, utilizando processo isento de contato humano que assegure integral lisura aos resultados;

III – Bingo Permanente: a mesma modalidade prevista no inciso I, com autorização para ser aplicada nas condições específicas neste Decreto.

§ 2º Nos sorteios da modalidade Bingo Permanente as entidades autorizadas obrigam-se a instalar salas de bingo com capacidade de, no mínimo, quinhentos participantes sentados, com horário de funcionamento determinado, em sua sede ou fora dela, mas sempre sob sua exclusiva responsabilidade, que disponham do sistema de extração de números requerido, bem como de sistemas de circuito fechado de televisão e de difusão de som que permitam a todos os participantes perfeita visibilidade de cada procedimento dos sorteios, e do seu permanente acompanhamento.”

O Estado de Minas Gerais, por meio do Decreto n. 36.900, de 24/5/95, regulamentou a forma de licenciamento das entidades para a promoção de bingo em seu território e criou uma Comissão Permanente para a avaliação dos processos de credenciamento e a autorização dos sorteios.

Segundo o art. 3º, § 2º, do referido diploma legal, competia à Comissão Permanente:

- “1. propor ao Secretário da Fazenda a edição de normas complementares que regularão e definirão os padrões técnicos de funcionamento de todas modalidades de sorteio previstos neste decreto e procedimentos afins;
2. fiscalizar, em caráter permanente, com o apoio dos órgãos competentes, os locais em que se realizarão os sorteios;
3. propor ao Secretário de Estado da Fazenda a aplicação, às entidades infratoras, de penalidade prevista na legislação;

4. propor ao Secretário de Estado da Fazenda a edição de normas sobre as características dos equipamentos de controle dos sorteios, dos métodos e sistemas de informática de uso obrigatório em cada modalidade de sorteio, e outras que se fizerem necessárias;
5. autorizar previamente a impressão, comercialização e uso das cartelas e proceder ao controle delas.”

Uma vez regulamentadas as suas funções de credenciamento e fiscalização, instituiu o Estado, por intermédio da Lei n. 11.985, de 20/11/95, taxa de expediente ilegal e inconstitucional, nos seguintes termos:

“Art. 1º Fica acrescido ao art. 92 da Lei n. 6.763, de 26 de dezembro de 1975, o seguinte § 2º, passando o parágrafo único a ser o § 1º:

‘Art. 92.....
 § 2º A Taxa de Expediente devida pela promoção de sorteio na modalidade denominada bingo, bingo permanente, sorteio numérico ou similar tem como base de cálculo a Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais – UPFMG – e seu valor será de:

1. 10 (dez) UPFMGs, para cada pedido de credenciamento ou de renovação;
2. 750 (setecentas e cinquenta) UPFMGs por mês, para fiscalização de bingo permanente ou similar;
3. 150 (cento e cinquenta) UPFMGs por evento, para fiscalização de bingo, sorteio numérico ou similar.’

.....
 Art. 5º As taxas devidas serão deduzidas da importância correspondente a 65% (sessenta e cinco por cento) da receita bruta destinada à premiação dos sorteios” (grifo nosso).

Em valores atuais, a taxa da alínea 2 (750 UPFMGs) eleva-se a inacreditáveis R\$ 33.458,24 (trinta e três mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e vinte e quatro centavos) por mês!

Com o advento da Lei federal n. 9.615, de 24/3/98, chamada *Lei Pelé*, a competência administrativa para o credenciamento e a fiscalização dos bingos foi transferida dos Estados-Membros para a União (art. 60), extinguindo-se, em consequência, o poder daqueles para a imposição da taxa em estudo.

O tema nem por isso deixa de suscitar interesse, não só em nível doutrinário, mas também no que concerne à discussão judicial dos créditos pelos fatos geradores ocorridos na vigência da lei tenham sido ou não confessados para efeito de parcelamento (mandados de segurança preventivos, ações de repetição de indébito, embargos a execuções fiscais, etc.).

Como se sabe, não tendo natureza sancionatória (CTN, art. 3º), o tributo não se extingue pela posterior revogação da lei que o estabelecia, não se lhe aplicando o princípio da retroação benigna. Nesse sentido, o art. 144, *caput*, do CTN: “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

2 INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA MINEIRA DE FISCALIZAÇÃO DE BINGO PERMANENTE OU SIMILAR (LEI ESTADUAL N. 6.763/75, ART. 92, § 2º, 2)

Conforme se demonstrará, o tributo em exame tinha efeito confiscatório, constituía imposto disfarçado de taxa e invadia as competências tributárias do Município e da União.

Decotado da receita dos bingos o valor estratosférico da taxa, tem-se que a garantia do valor dos prêmios, única forma de manter vivo o interesse da clientela, apenas poderia fazer-se à custa da parcela de receita originalmente destinada ao financiamento das atividades desportivas (35% do total, incluídas ainda as despesas operacionais). Reduzir tal porcentagem nada mais seria do que trair a *meta optata* da lei federal. Com efeito, tanto quanto a sua sucessora, esta não autorizava a exploração de bingo, pura e simplesmente (prova disso é que permanece aceso no Congresso Nacional o debate acerca da legalização do jogo no País). Apenas a admitia enquanto meio para financiar as entidades dedicadas à prática e à promoção do esporte, de resto guindado pela CF/88 à categoria de direito de todos e dever do Estado (art. 217).

Admitir a apropriação pelo Estado da parcela reservada às entidades desportivas equivaleria consentir no desvio da finalidade da chamada *Lei Zico*, na tredestinação dos recursos por ela facultados ao esporte nacional e, numa palavra, em seu confisco.

Sobre o tema, leciona *Sacha Calmon Navarro Coelho*:

“O confisco pode vir da tributação desmedida, a que perdeu o senso da medida (não razoável em face das circunstâncias). O princípio não desautoriza a exacerbação motivada da tributação, como nos casos de extrafiscalidade consentida (IPTU progressivo para combater a especulação imobiliária, tornando insuportável a manutenção da propriedade imobiliária urbana especulativa). Desautoriza, contudo, a exacerbação imotivada, não razoável, da tributação. O princípio contém o próprio legislador. Isto posto, uma taxa exorbitante, desmedida em relação ao serviço ou ato prestado, pode ser contestada com esforço no princípio do não-confisco, que é princípio de contenção ao poder do legislador sobre tributos. Imagine-se a cobrança de uma taxa de expediente pelo fornecimento de passaporte em valor superior ao que despenderia o contribuinte com a viagem no exterior. Estar-se-ia confiscando seu dinheiro (propriedade *lato sensu*) e ferindo o direito de ir-e-vir, o de entrar e sair do País com os seus bens, direitos de radicação constitucional. Oportuna a aplicação do princípio às taxas, por isso que a prestação tributária dessa exação, em grande parte, oferece rebeldia a critérios objetivos de medição, sendo fixada, freqüentemente, *à forfait*, isto é, aleatoriamente: por certidão de bons antecedentes, vinte dinheiros; por alvará, duzentos mil-réis, etc. Difícil mensurar o custo dos serviços. Aqui precisamente o domínio da razoabilidade. A desrazão pode descambar para o confisco. Este é vedado pela Constituição quando se perfaz pelo exercício abusivo da competência legislativa tributária. Já não se disse que o poder de tributar envolve o poder de destruir?”¹

1 *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema tributário, p. 46-47.

A inconstitucionalidade material decorrente do excesso de poder legislativo (ofensa ao princípio da razoabilidade) é estudada com grande erudição por *Gilmar Ferreira Mendes*:

“O excesso de poder como manifestação de inconstitucionalidade configura afirmação da censura judicial no âmbito da discricionariedade legislativa ou, como assente na doutrina alemã, na esfera de liberdade de conformação do legislador [...], permitindo aferir a compatibilidade das opções políticas com os princípios consagrados na Constituição. Nega-se, assim, à providência legislativa o atributo de um ato livre no fim, consagrando-se a vinculação do ato legislativo a uma finalidade. Na primeira hipótese, ensina *Canotilho*, ‘a vinculação do fim da lei decorre da Constituição; no segundo caso, o fim imanente à legislação imporá os limites da não-contrariedade, razoabilidade e congruência’.

Na Alemanha, o *Bundesverfassungsgericht* assentou, em uma de suas primeiras decisões (23/10/51), que a sua competência cingia-se à apreciação de legitimidade de uma norma, sendo-lhe defeso cogitar de sua conveniência [...]. Todavia, ‘a questão sobre a liberdade discricionária outorgada ao legislador, bem como sobre os limites dessa liberdade, é uma questão jurídica suscetível de aferição judicial’.

A doutrina constitucional brasileira não se tem ocupado do vício de inconstitucionalidade decorrente do excesso de poder. Todavia, o tema não é estranho à nossa jurisprudência.

No RE 18.331 da relatoria do insigne Ministro *Orozimbo Nonato*, de 21/9/1951, o Supremo Tribunal Federal deixou assente que ‘o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei

Maiores pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado.’

.....
Talvez a decisão proferida na Rp. 1.077, de 28/3/84, contenha o mais inequívoco exemplo de utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso entre nós, uma vez que do texto constitucional não resultava nenhuma limitação expressa para o legislador. Cuidava-se da aferição da constitucionalidade de dispositivos constantes da Lei n. 383, de 4/12/80, do Estado do Rio de Janeiro, que elevava, significativamente, os valores da taxa judiciária naquela unidade federada. Após precisar a natureza e as características da taxa judiciária, enfatizou o eminente Relator, Ministro *Moreira Alves*: ‘Sendo – como já se acentuou – a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela – como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado, dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o *quantum* da alíquota por esta fixado.’”²

Exsurge do precedente do Supremo Tribunal Federal que, conquanto não se regulem pela capacidade econômica do contribuinte, devem as taxas obediência ao ditame constitucional do não-confisco, retor de todas as espécies tributárias. Quanto à distinção entre os dois princípios, registra *Misabel de Abreu Machado Derzi*:

“O princípio que veda instituir tributo com efeitos confiscatórios tem nítida relação com a capacidade econômica do contribuinte, mas, ao mes-

mo tempo, distingue-se claramente daquele outro, estabelecido no art. 145, § 1º, o qual obriga o legislador a graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. [...] embora assentados sobre os mesmos fundamentos, os princípios não se confundem.”³

É certo que o art. 145, § 1º, da Constituição aplica-se somente aos impostos. No que se refere às taxas, tributos vinculados a uma atuação estatal, o parâmetro para a fixação de seu valor é sempre o custo do serviço ou da atividade de polícia, e não a capacidade econômica do contribuinte. Sobre o tema, esclarece ainda a professora mineira:

“É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-sigmo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados – relativos às taxas e contribuições – ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda da obra pública.

.....
Nas taxas, apenas o custo do serviço deve ser o parâmetro a orientar a base de cálculo. Na medida em que o peso do veículo causa estragos nas estradas e onera o serviço público, é legítima a consideração desse critério. Mas qual a relação entre o capital das empresas, o valor dos documentos ou da demanda com o custo do serviço respectivo ou do exercício do poder de polícia? Se não há um nexos lógico entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, descaracteriza-se a taxa, agride-se a sua natureza. Sem dúvida por essa razão, a Constituição Federal também dispõe, de forma correta, no § 2º do art. 145:

‘As taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos.’”⁴

3 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi, p. 573.

4 *Ibidem*, p. 695.

2 *Controle de constitucionalidade – Aspectos jurídicos e políticos*, p. 38 a 54.

Nesse sentido, o voto vencido do Exmo. Des. *José Brandão de Resende*, por ocasião do reexame necessário da sentença proferida no MS n. 024.97.000.836-3-BH:

“Nada importa, a par disso, a possibilidade de a arrecadação mensal do bingo ser ou passar a ser elevada, uma vez que o valor de 750 UPFMGs, a título de taxa, é, em si, desmedido, não guardando proporção com o correspondente dispêndio da Administração no que concerne às diligências fiscais decorrentes do poder de polícia.”⁵

O acórdão, que deu por maioria pela constitucionalidade da taxa em questão, foi atacado em recurso extraordinário, já admitido pelo Egrégio TJ/MG.⁶ Aguarda-se, portanto, o pronunciamento do Colendo Supremo Tribunal Federal, que já se mostrou sensível à exigência de proporcionalidade na fixação do valor das taxas (caso das taxas judiciárias, referido por *Gilmar Ferreira Mendes* no trecho citado acima).

E mais: exatamente por se informarem pelo princípio da estrita retributividade, as taxas repelem qualquer utilização extrafiscal. De afastar, assim, o argumento abraçado pela MM. Juíza da 3ª Vara da Fazenda Pública e Autarquias de Belo Horizonte em processo análogo (MS n. 115.229-5/96-BH), a saber:

“Quanto ao valor excessivo da taxa (750 UPFMGs), que gira em torno de R\$ 35.000,00 por mês, como aduzido pela Autora, embora não se possa mesmo dizer que se trata de valor baixo, há que se atentar, como lembrado pela Procuradoria da Fazenda Estadual [...], que se deve considerar o interesse ou desinteresse no tocante a determinadas atividades, ou seja, o Estado não vê maior interesse ou necessidade de estimular a atividade dos sorteios, por não atender aos mais prementes anseios coletivos.”

5 AC n. 100.274-0, 1ª CCív. do TJ/MG.

6 RE n. 112.720-8.

Para as entidades desportivas que cumprem os requisitos da lei, a atividade de bingo permanente é expressamente autorizada pela União Federal, detentora de competência privativa na matéria (CF/88, art. 22, XX) e, conseqüentemente, a única legitimada a emitir juízos de conveniência e oportunidade acerca de sua utilidade social, de resto inquestionável no caso em estudo, visto constituir fim indiscutivelmente nobre o financiamento de entidades desportivas.

Mais não cabia aos Estados, nos termos da Constituição e da lei federal, do que fiscalizar os estabelecimentos de bingo, sendo-lhes facultado recuperar, por meio de taxas, os recursos públicos efetivamente despendidos com a fiscalização.

Reforça-se, nesse ponto, a ilegitimidade do tributo em exame. É que, ao contrário do que acontece com os serviços públicos específicos e divisíveis, o exercício do poder de polícia apto a engendrar a cobrança de taxa jamais pode ser potencial. Apenas a fiscalização concretamente levada a efeito pode gerar o dever tributário. Vale revisitar a regra constitucional:

“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 à sua disposição.”

Assim, apenas em relação aos serviços públicos é que se pode falar em utilização potencial, por serem postos à disposição do contribuinte. Mesmo nesses casos, a taxa só é legítima quando a lei os define como de utilização compulsória. Define o Código Tributário Nacional:

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

.....
b) potencialmente, quando, *sendo de utilização compulsória*, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento” (grifos nossos).

A cobrança periódica e inexorável da taxa, independentemente do exercício concreto do poder de fiscalização, importa tributação ilegítima sobre a sua mera potencialidade. Com efeito:

“Não basta que o Departamento da Polícia Federal que concede passaportes esteja em funcionamento, para que o Poder Público Federal cobre ‘taxa de expediente’ de todos os que estiverem sob sua circunscrição, ao argumento de que o serviço está posto à disposição dos contribuintes. As ‘taxas de polícia’ se dão pela realização de atos administrativos com base no poder geral de polícia, diretamente relacionada à pessoa do contribuinte.”⁷

Além de ser confiscatória, a taxa estadual disfarçava verdadeiro imposto. Isso porque não havia qualquer vínculo entre o seu valor e o custo da contraprestação estatal. O papel do Estado, exercido pela Comissão Permanente de Bingo, além das proposições que esta deveria fazer ao Secretário da Fazenda, restringia-se a credenciar e autorizar o funcionamento das casas de bingo, bem como a renovar este credenciamento. Aliás, para isso, já se pagava outra taxa, como se verifica na Lei estadual n. 6.763/75, art. 92, § 2º, 1. O suporte fático da taxa de expediente impugnada – para a maioria, senão para a totalidade dos estabelecimentos mineiros de bingo – nunca ocorreu. Nesse sentido, o lúcido parecer do representante do Ministério Público Estadual, Dr. *Geraldo Flávio Vasques*, nos autos do MS 024.97.000836-3-BH, *verbis*:

“Não se vislumbra qual a contraprestação dada pelo Estado em função da taxa mensal paga, sendo que a taxa incidiria pelo simples funcionamento dos bingos. É claro que cabe ao Poder Público fiscalizar e cobrar por isto, mas não de forma potencial ou genérica, pois a taxa se transmudaria em imposto, pois é o tributo que pode possuir tais qualidades.”

Ora, não se pode utilizar do exercício do poder de polícia para fins meramente arrecadatários. Em estudo admirável sobre a matéria, registrou *Geraldo Ataliba*:

“O Estado não pode manipular os procedimentos próprios do poder de polícia, nem as diligências por eles exigidas, nem os órgãos ou atos pelos quais se veicula seu exercício, para incrementar suas receitas.

.....
O que a Carta Magna autoriza é a exigência de tributo (taxa), por ocasião da emissão de juízo expressivo de poder de polícia (‘autorizo’, ‘não autorizo’, ‘permita-se’, ‘não se permita’, ‘licencie-se’, ‘não se licencie’, etc.), tendo por base não este ato – que não tem conteúdo econômico – mas as diligências que o respectivo procedimento requereu. Pode, dessarte, a lei erigir este tipo de atuação (atividade) estatal, em hipótese de incidência de taxa.

Não quer isto dizer que, para receber taxas, o Poder Público pode multiplicar, ampliar, tornar complexos os atos de polícia. Os critérios, princípios e normas que regem o chamado poder de polícia se regem pelo direito constitucional e pelo administrativo, tendo em mira satisfazer o interesse público.

O direito tributário apenas toma os atos assim disciplinados e os erige em motivo de tributação. Não pode o legislador, por motivos fiscalistas, inverter os critérios e fazer com que os atos de polícia sirvam à tributação, ao invés de, como é coerente – e constitucionalmente desejado – a tributação servir ao poder de polícia. Isto é repugnante ao nosso sistema e inaceitável, por todas as razões.

.....
Será o caos e a negação da ordem jurídica o dia em que o Estado, não podendo ou não querendo mais elevar os impostos, começar a inventar atos de polícia e multiplicá-los e repeti-los, só com o intuito de receber as respectivas taxas.

Nulos os atos, nulas serão as taxas que neles se fundaram.

Se o próprio CTN – para efeitos tributários – conceitua o poder de polícia mantendo-o, como o quer a doutrina assente, neutro (do ponto de vista fiscal), vê-se que manipulá-lo para efeitos fiscais se constitui num dos mais graves abusos ou desvios de poder que imaginar se possa.

.....
Após a EC n. 18 – que foi repetida pela Carta de 1967, cuja redação, nisto, foi mantida pela EC n. 1/69 – a hipótese de incidência que o legisla-

7 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 48.

dor está autorizado a criar é só ‘o desenvolvimento de diligências que tendam a informar e fundamentar um ato de polícia’.

A consequência necessária e lógica dessa importante alteração do sistema – de que muitos não se deram conta ainda – é que a base impositiva não pode mais estar no ato do particular, nem no seu patrimônio ou riqueza, manifestadas no requerimento, ou em seu objeto ou finalidade (não se trata mais de imposto). Deverá estar na atuação pública (ato de polícia), no volume ou dimensão de diligências necessárias à emissão do ato de polícia.

Foi o que dissemos, a propósito de caso anterior que tivemos que estudar: ‘O gabarito dessa taxa, por sua vez, só pode ser dado pela intensidade e extensão daquela atividade: nunca por qualquer qualidade inerente ao interessado ou ao objeto sobre que a exação recairá.’

Será inconstitucional e repugnante ao sistema – por vir revestir as peculiaridades do imposto – a taxa que não se proporcione à atividade que a justifica, para determinar-se, quanto ao seu valor, por qualidades externas à sua estrutura.

.....
 Resulta, portanto, indiscutível que a base impositiva das taxas deve estar relacionada com sua hipótese de incidência (a atividade vinculante), assim como nos impostos tal base de medição se conecta com situação relativa ao sujeito passivo, a seus bens ou atividades, que são consideradas hipóteses de incidência pela lei.

Em consequência, tais critérios de graduação levarão em conta uma série de aspectos relativos à atividade que o Estado desenvolve e ao serviço que resulta prestado como consequência de tal atividade.

Daí a advertência de *Amílcar Falcão*: ‘De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo’ (*Fato gerador...*, cit., p. 138).

A decisiva importância da base impositiva e sua posição nuclear – exatamente porque é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência – não escapou ao ínclito *Rubens Gomes de Souza*, que teve oportunidade de escrever:

‘... 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’.

Ora, está-se a ver que a lei criadora da taxa de polícia tem que tomar por base impositiva – sob pena de ser inconstitucional – um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia (já que estes nenhum conteúdo econômico possuem).

.....
 É que – se usarem qualquer outro critério, que não este – usurparão base de cálculo própria de *imposto*.⁸

No caso em tela, não havia qualquer relação entre o custo dos atos de polícia do Estado, aliás inexistentes, e o valor da taxa de expediente exigida. Este também o entendimento do MM. Juiz de Direito da 2ª Vara da Fazenda Pública e Autarquias de Belo Horizonte, Dr. *Pedro Carlos Bitencourt Marcondes*, manifestado nos autos do já referido MS n. 024.97.000836-3-BH:

“A taxa de expediente criada pela Lei Estadual n. 11.985/95, no valor de 750 UPFMGs, tem nítido caráter confiscatório, por não existir proporcionalidade entre a quantia cobrada e o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia.

... o ente político se preocupou, apenas, em criar uma taxa com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos, e como esta espécie tributária não é imposto, manifesta é a sua inconstitucionalidade.”

Com efeito, tratava-se de imposto sobre a receita da atividade de Bingo Permanente, já tributada pelo ISS e pelo IR, e que poderia ainda ser onerada pela contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos (CF/88, art. 195, III).

8 ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*, p. 242 et seq.

Dessa forma, a taxa estadual, além de invadir a competência tributária dos Municípios e da União, utilizava a mesma base de cálculo de imposto, o que é também expressamente vedado pelo art. 145, § 2º, da Constituição.

Impende ressaltar, por fim, que não cabe ao Judiciário substituir o legislador, corrigindo-lhe os erros. Declarada a inconstitucionalidade da taxa estadual, deve ser ela rejeitada na totalidade, pois não cabe ao juiz fixar-lhe um valor compatível com os atos de diligência praticados pelo Estado.

3 ABSOLUTA IRRELEVÂNCIA JURÍDICA DA CONFISSÃO DE DÍVIDA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A circunstância de os representantes legais das entidades desportivas ou das sociedades comerciais administradoras dos sorteios terem confessado o débito do tributo questionado e pedido o seu parcelamento não lhes retira o direito impugnar a sua constitucionalidade.

É certo que a legislação relativa ao parcelamento de dívidas tributárias prevê a irretratabilidade da confissão, o que levaria o leigo a concluir pela inviabilidade da presente ação.

A fenomenologia jurídica, todavia, vai além da mera literalidade. Ora, são absolutamente distintos os conceitos de *confissão*, *reconhecimento* e *renúncia*. É *Chiovenda* quem faz melhor a distinção:

“O reconhecimento é a declaração do réu de que a demanda do autor é juridicamente fundada. Nisto se distingue da confissão, a qual se volve para os diversos *fatos*, não para a afirmação *jurídica* em seu complexo. A *renúncia* é a declaração do autor de que sua ação é infundada; e também ela difere da confissão porque não reconhece nenhum fato afirmado pelo réu, senão que somente nega a consistência jurídica da ação.”⁹

E arremata *Hugo De Brito Machado*:

“Essa distinção ficará mais clara se retomarmos às noções de *fato*, *incidência da regra jurídica e fato jurídico*, tendo em vista que o fato e o fato jurídico situam-se em dois mundos diversos e a *incidência* opera a transposição do primeiro para o segundo. Como adverte *Pontes de Miranda*, ‘por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o Direito.’”¹⁰

A conclusão é inevitável: a confissão refere-se exclusivamente a fatos, não exercendo qualquer influência sobre os efeitos jurídicos que se lhes atribuem. Tanto isso é verdade que, como lembra *Moacyr Amaral Santos*,

“... o erro de direito não constitui fundamento para a revogação da confissão. Considerando que esta reconhece a verdade dos fatos, não do direito, a doutrina repele a sua revogabilidade por erro referente a este precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas”.¹¹

Já quem *reconhece* ou *renuncia* está fazendo afirmação sobre o significado jurídico do fato, vale dizer, sobre os fatos tornados jurídicos pela incidência da norma.

Assim é que *Jorge Lafayette Guimarães*, após examinar com profundidade o problema, nega que a confissão seja um meio de prova. Segundo *Hugo De Brito Machado*,

“para ele, deve a ‘confissão ser conceituada como simples manifestação de conhecimento, à qual a lei atribui, como efeito, a dispensa, para a parte contrária, do ônus da prova do fato afirmado, e para o confitente a preclusão de emitir uma declaração contrária.’ Entretanto, invocando lição de *Goldschmidt*, admite que os efeitos da confissão independem da vontade

9 *Instituições de direito processual civil*, v. II, p. 355, *apud* MACHADO, Hugo de Brito. Confissão de dívida tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 27/28, p. 135, jan./jul.1984.

10 *Op. cit., loc. cit.*

11 *Primeiras linhas de direito processual civil*, p. 415.

do confitente, bastando seja essa vontade livre. E nega, por isso, à confissão o caráter de negócio jurídico.”¹²

Ora, é cediça a noção de que a obrigação tributária nasce e se desenvolve exclusivamente de acordo com as previsões da lei, sendo de todo indiferente à vontade do obrigado.

Donde, confrontando-se os institutos da confissão de dívida e da obrigação tributária, tem-se que a confissão é simples meio de prova da verdade dos fatos, não interferindo no significado jurídico destes. *Hugo De Brito Machado* bem ilustra a conseqüência de tal conclusão:

“Assim, se um agente fiscal de tributos federais lavra contra alguém um auto de infração por não haver este incluído em sua declaração de rendimentos – e, por isto, não haver oferecido à tributação – determinada herança, ou doação recebida (casos de não incidência), ou determinado rendimento que, segundo a lei, é isento do imposto, a confissão que esse alguém venha a fazer da ‘dívida’ respectiva é inteiramente desprovida do efeito que o fisco geralmente lhe pretende atribuir. E que o fato confessado, ainda mesmo sendo verdadeiro, não produz a conseqüência de fazer nascer a obrigação tributária.”¹³

Absolutamente inócua, portanto, a confissão da ocorrência de fatos geradores previstos em lei inconstitucional. Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, tratando de matéria constitucional (imunidade tributária): “... Reconhecida a imunidade tributária, não prevalece o princípio da confissão irretratável da dívida, art. 63, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 147/67.”¹⁴

4 CONCLUSÃO

Conforme se demonstrou, a taxa estadual foi inconstitucional durante todo o período em que vigorou, por ser confiscatória, ter natureza de imposto, invadir competência tributária da União e dos Municípios e impedir que a *Lei Zico* cumprisse o seu desiderato de angariar recursos para as entidades desportivas.

Assim, dado que a inconstitucionalidade é vício que não se convalida nem mesmo pela manifestação de vontade daqueles a quem prejudica, podem os créditos por fatos geradores ocorridos durante a sua vigência ser questionados em juízo, preventiva ou reparadoramente, ainda que tenham sido objeto de *confissão irretratável* para fim de parcelamento.

5 BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, v. 3.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 - Sistema Tributário*, 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. Confissão de dívida tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 27/28, São Paulo: Revista dos Tribunais.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade – Aspectos jurídicos e políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 1981, v. 2.

¹² *Op. cit.*, p. 136.

¹³ *Ibidem*, p. 137.

¹⁴ STF, 2ª Turma, RE n. 92.983, Rel. Min. *Cordeiro Guerra*, votação unânime. DJU de 14/11/80, p. 9.493.