

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

HENRIQUE SBRISSIA

ESTADO, SERVIÇO PÚBLICO E CUSTEIO: ASPECTOS NORMATIVOS DA TAXA

**CURITIBA
2009**

HENRIQUE SBRISSIA

ESTADO, SERVIÇO PÚBLICO E CUSTEIO: ASPECTOS NORMATIVOS DA TAXA

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira.

CURITIBA
2009

A Minha Família;

Aos meus Amigos.

Pessoas as quais devo tudo que tenho e tudo que sou.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Vieira,

Mestre, que me possibilitou a realização deste trabalho, através de seu nato talento para a docência, de seu vastíssimo conhecimento jurídico e de sua enorme erudição.

Ao grande amigo Valter,

Pelo apoio marcante e auxílio fundamental.

RESUMO

A presente monografia se propõe a traçar os aspectos normativos da espécie tributária taxa, a partir de um sucinto e objetivo exame dos conceitos de Estado, Serviço Público e seu custeio. A análise de tais conceitos fornece o corte epistemológico suficiente para alçar o real objeto de estudo: as taxas cuja hipótese de incidência consista num serviço público. A partir da definição precisa do conteúdo temático perpetra-se uma aproximação da referida espécie tributária, esmiuçando-se todos seus aspectos normativos, sempre se levando em conta - e aplicando - a Teoria da Norma de Incidência Tributária, que é indubitavelmente o melhor caminho para penetrar a intimidade de qualquer tributo. Após, arremata-se o trabalho com a inquietante questão da distinção entre as taxas de serviço e as tarifas, capítulo esse em que é incluída uma vasta gama de teorias e posicionamentos doutrinários acerca do assunto, que, por diversas vezes, são absolutamente antagônicos entre si e que assim revelam a complexidade do tema.

Palavras-chave: Estado. Conceito *hic et nunc*. Concepção normativista. Direito Positivo. Estado brasileiro. Constituição Federal de 1988. Atividades estatais. Entes da Federação. Estado e o particular. Atividade econômica. Serviço público. Custeio. Taxa de serviço. Teoria da Norma de Incidência Tributária. Antecedente. Functor modal deôntico. Consequente. Regra-matriz de incidência tributária. Competência Tributária. Serviço público específico e divisível. Serviço público utilizado efetiva ou potencialmente. Compulsoriedade. Atividade administrativa em efetivo funcionamento. Serviço Público prestado ou posto à disposição. Tarifa. Concessão e permissão de serviços públicos. Equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. CONCEITO DE ESTADO	9
2.1. Delimitação do Objeto de Estudo	9
2.2 Um Conceito Positivo de Estado	12
2.3 Constituição Federal de 1988	13
3. ATIVIDADES ESTATAIS	17
3.1 Intróito	17
3.2 Autonomia dos Entes da Federação	17
3.2.1 Serviço Público	18
3.2.2 Administração Indireta	20
3.3 O Estado e o Particular	21
3.3.1 Terceiro Setor	24
3.4 Custeio das Atividades Estatais	25
4. TRIBUTO: UMA APROXIMAÇÃO METODOLÓGICA	29
4.1 Introdução	29
4.2 Antecedente	30
4.3 O Functor Modal Deôntico	33
4.4 Consequente	35
4.5 Síntese	38
5. TAXA	41
5.1 Introdução	41
5.2 A Taxa e os Entes da Federação	42
5.3 Serviço Público Específico e Divisível	45
5.4 Utilização Efetiva ou Potencial do Serviço Público	49
5.5 Serviços Públicos Prestados ou Postos à Disposição	51
5.6 A Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço	52
5.6.1 Antecedente da Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço	53
5.6.1.1 Critério Material do Antecedente	53
5.6.1.2 Critério Espacial do Antecedente	54
5.6.1.3 Critério Temporal do Antecedente	54
5.6.1.4 Critério Pessoal do Antecedente	55
5.6.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço	56
5.6.2.1 Critério Pessoal do Consequente: Sujeito Ativo e Sujeito Passivo	56
5.6.2.2 Critério Quantitativo: Base de Cálculo e Alíquota	57
6. TAXA E TARIFA	59
6.1 Problemática	59
6.2 Exclusividade da Taxa para o Custeio dos Serviços Públicos Específicos e Divisíveis	60
6.3 Exclusividade da Taxa para o Custeio dos Serviços Públicos Específicos, Divisíveis e Compulsórios e a Opção do Uso da Taxa ou Tarifa nos Demais	63
6.4 Exclusividade da Taxa para os Serviços Públicos Prestados pelo Estado e a Facultatividade entre Taxa ou Tarifa para os Delegados	65

6.5 Exclusividade da Tarifa para o Custeio dos Serviços Públicos Delegados.....	67
6.6 Síntese.....	70
7.CONCLUSÃO	71
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

1. INTRODUÇÃO

Tem, este trabalho, o escopo de analisar os aspectos normativos das ditas “taxas de serviço”. Para tanto, é necessário erigir um baluarte teórico idôneo à satisfação desse auspicioso mister.

E como ponto de partida imperioso, fixar uma concepção de Estado, haja vista de que ele é o protagonista das ações consistentes nos serviços públicos. Para tanto, navegar-se-á nas principais formas de conceituar essa figura, quais sejam, tendo-se em conta a realidade presente, ou um conceito ideal, ou ainda um conceito ahistórico, universal. Filiamo-nos à corrente “*hic at nunc*”, que é, sem dúvida, a mais idônea para satisfazer o objetivo da presente monografia. A partir daí, debruçamo-nos na análise do Estado Brasileiro, a partir do direito positivo, e por consequência de seu Diploma Fundamental, a Carta de 1988.

Seguindo nessa toada, o conceito formal de Estado fornece-nos as balizas para tratar de sua substância: as atividades estatais. Que serão analisadas por dois aspectos; o primeiro, discriminando quais delas cabem a quais entes da federação; o segundo, apontando quais são as atividades que devem ser desempenhadas pelos particulares e quais cabem ao Estado, seja de forma exclusiva, seja de modo concorrente.

Daí exsurgerà, ao natural, o conceito de serviço público, como atividade exercida pelo Estado em regime de direito público, com supedâneo no artigo 175 do Diploma Excelso, excetuando-se de sua abrangência as atividades econômicas que exerce em regime de direito privado – artigo 173 da Constituição Federal.

A partir disso concentra-se o trabalho na problemática do custeio das atividades estatais, firmando as distinções entre a origem dos recursos de cada uma dessas atividades. Nesse ponto já se avistará a taxa como a espécie tributária idônea para a remuneração de parcela dos serviços públicos, os tidos como específicos e divisíveis.

O capítulo de número quatro fornece-nos os apontamentos teóricos bastantes para aplicação da Teoria da Norma de Incidência Tributária na análise da taxa. Essa é

a metodologia eleita para adentrarmos à intimidade do tributo. Analisa-se a norma tributária: seu antecedente, com os critérios material – verbo e complemento–, espacial, temporal e pessoal, o functor modal deôntico e seu conseqüente, com os critérios pessoal – sujeito ativo e passivo – e quantitativo – alíquota e base de cálculo. Por fim, traça-se, com base fiel na doutrina do professor PAULO DE BARROS CARVALHO, o esquema geral da regra-matriz de incidência tributária.

Fixados todos esses preceitos teóricos fundamentais, no capítulo cinco, já é possível cuidar de cada aspecto normativo da taxa de serviço. Assim, são analisadas, minuciosamente, a especificidade e a divisibilidade, a utilização efetiva e a utilização potencial, incluídas aí a compulsoriedade e a atividade administrativa em efetivo funcionamento, o serviço prestado e o posto à disposição. Ao fim, é exposta a regra-matriz de incidência da taxa de serviço, com o exame analítico de cada um dos critérios do seu antecedente e do seu conseqüente, realizando, ainda, o posicionamento dos aspectos normativos que haviam sido analisados separadamente, nos seus devidos lugares, dentro desse arquétipo normativo.

No penúltimo capítulo, tem vez a tormentosa e complexa questão da distinção entre a taxa de serviço e a tarifa. A análise cinge-se a inclusão de um sem número de doutrinas dos mais abalizados tributaristas, a respeito da polêmica *questio*. Desde as que entendem que todos os serviços públicos somente podem ser custeados pelas taxas, até as que dizem que tais atividades, quando delegadas pelo Poder Público a terceiros, por meio de concessão ou permissão, devem ser custeadas tão-somente por tarifas, passando por outras teses intermediárias, como as que entendem que há uma opção pela instituição de uma ou de outra e as que calcam suas bases no caráter compulsório ou não do serviço, devendo ser remunerados por taxa todos os que ostentem tal característica.

Como arremate, as conclusões do trabalho, subscritas levando-se em conta os numerosos apontamentos efetivados ao longo de sua realização.

2. CONCEITO DE ESTADO

2.1. Delimitação do Objeto de Estudo

Perpetrar a conceituação do Estado é sempre uma tarefa inglória. E o catalisador dessa dificuldade é, sem dúvida, a questão axiológica. Em síntese, ao conceituar o Estado, deve-se focar a realidade presente, firmando um conceito “*hic et nunc*”; ou deve-se expressar um conceito ideal de Estado, firmado como um dever-ser – “*sollen*”; ou ainda, trazer um conceito ahistórico, que se aplique a qualquer ente histórico, independente de seus matizes. Essa escolha, “*de per se*”, já denota uma valoração. Entretanto, qualquer dessas opções é, “*a priori*”, válida.

Escolhendo-se como foco o Estado vigente, tem o autor duas possibilidades: descrever as normas jurídicas que lhe dão forma, equiparando, assim, Direito e Estado; ou retratar as Instituições, afirmando que o Estado nada mais é que o conjunto dessas mesmas Instituições. Contemplando qualquer uma dessas hipóteses, chegar-se-á num conceito de um determinado Estado, numa determinada época, num delimitado local.

Todavia, o corte epistemológico pode dar-se levando em conta um aspecto distinto do que embasa o conceito “*hic et nunc*”, qual seja, o ideológico. Nesse ângulo, o Estado será definido por uma axiologia prévia, que norteará todo o conceito. A forma mais tradicional de assim conceber o Estado é a que trabalha com a idéia de “*volksgeist*”, ou seja, espírito do povo. Quem melhor sintetiza esse juízo é o filósofo alemão HEGEL:

O Estado é a realidade em ato da idéia moral objetiva, o espírito como vontade substancial revelada, claro para si mesmo, que se conhece e se pensa, e realiza o que sabe e por que sabe. No costume tem o Estado a sua existência imediata; na consciência de si, no saber e na atividade do indivíduo, tem a sua existência mediata, enquanto o indivíduo obtém a sua liberdade substancial ligando-se ao Estado como à sua essência, como ao fim e ao produto da sua atividade (sic) ¹.

¹ Princípios da filosofia do direito, p. 204-205.

Nessa concepção, somente há que se falar em Estado quando ele reflete o espírito do povo, ou seja, quando ele se orienta no sentido determinado pela “nação”. Resta, uma vez firmado tal entendimento, saber qual o espírito do povo. Essa questão envolve controvérsias intermináveis, mas há algo de certo: as três concepções de mundo – “*weltanschauung*” – que imperaram no século XX, valeram-se dela.

Os comunistas entendem que o povo é simbolizado pelo proletariado e só há um Estado, em seu sentido genuíno, quando o espírito do proletariado dita os nortes para o Estado, chegando, assim, a um “*status*” “justo”. Não poderiam ser mais incisivos os comunistas KARL MARX e FRIEDERICH ENGELS no livro Manifesto Comunista, onde explicitam:

Todos os movimentos precedentes foram movimentos de minorias ou no interesse de minorias. O movimento proletário é o movimento independente da imensa maioria no interesse da imensa maioria. O proletariado, estrato inferior da atual sociedade, não pode erguer-se, pôr-se de pé, sem que salte pelos ares toda a superestrutura dos estratos que constituem a sociedade oficial. Não por seu conteúdo, mas por sua forma, a luta do proletariado contra a burguesia é, num primeiro tempo, uma luta nacional. O proletariado de cada país deve evidentemente acabar, antes de mais nada, com sua própria burguesia.²

O nazismo valeu-se como ninguém da expressão “*volksgeist*”. O povo alemão somente teria uma única vontade. Essa vontade seria revelada pelo “*Führer*”. Assim, o nazismo, o povo alemão e o messias seriam o Estado, não tendo valor cada um deles de forma isolada. Essa concepção foi levada à risca com tal extremismo que, uma vez perdida a Segunda Guerra, deveria padecer o povo alemão junto com o nazismo. O ministro da propaganda alemão Joseph Goebbels, resumiu de forma lapidar esse pensamento: “*Se formos a pique, então todo o povo alemão afundará conosco, e isso acontecerá de forma tão gloriosa que, mesmo depois de mil anos, o declínio heróico dos alemães na história mundial estará em primeiro lugar*”.³

E nem mesmo o capitalismo se esquivou de usar o binômio Estado-“*volksgeist*” como mecanismo ideológico. Para tanto, valeu-se da simbiose capitalismo-liberalismo – os chineses vão ratificar ou retificar essa concepção. Somente um Estado livre é um

² O manifesto do partido comunista, p.56.

³ JOACHIM FEST, No bunker de Hitler, p.138.

Estado; somente um Estado que garanta as liberdades individuais, e, por conseguinte, o livre comércio, pode legitimamente portar o nome “Estado”.

Dessa exposição, retira-se que, ou uma concepção ideológica de Estado está fadada ao fracasso, pois, ao mesmo tempo que se proclama a única e verdadeira, genericamente, poderá abarcar quaisquer valores; ou, então, haverá necessidade de demonstrar que há apenas uma e única verdade e somente é um Estado, no seu sentido genuíno, aquele que segue essa verdade.

Por fim, tem-se uma concepção de Estado que independe da ideologia, que seria, para ser mais preciso, axiologicamente neutra. Esse entendimento de Estado não busca defini-lo “*hic et nunc*”, nem em seu prisma ideal. Almeja, ao invés disso, afastar-se dessa celeuma e conceber uma noção válida para qualquer época e que abarque qualquer ideologia. Quem assim procede faz, em seu sentido mais puro, uma Teoria Geral do Estado.

Uma das concepções mais clássicas de Estado é a concebida por um inglês, que, de forma magistral, descreveu-o como o **Leviatã**:

“(...) uma pessoa de cujos atos uma grande multidão, mediante pactos recíprocos uns com os outros, foi instituída por todos como autora, de modo que ela pode usar a força e os recursos de todos, da maneira que considerar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comuns”.⁴

Percebe-se, dessa conceituação de Estado, a indiferença de ser o mesmo capitalista, comunista ou nazista ou de qualquer matiz ideológico. O traço fundamental é o contrato social. Assim, para HOBBS, a essência de um Estado é o Contrato Social, sendo irrelevante o modo que será usado para assegurar a paz e a defesa comum.

E nesse mesmo diapasão – Teoria Geral do Estado – tem-se, ainda, a lição que retira o conteúdo axiológico das normas jurídicas, concebendo como idênticos o Direito e o Estado, e, por reflexo, aponta uma concepção de Estado desprovida do caráter valorativo:

⁴ THOMAS HOBBS, **Leviatã**, p. 148.

Do ponto de vista de um positivismo jurídico coerente, o Direito, precisamente como o Estado, não pode ser concebido senão como uma ordem coerciva de conduta humana – com o que nada se afirma sobre o seu valor moral ou de Justiça. E, então, o Estado pode ser juridicamente apreendido como sendo o próprio Direito – nada mais, nada menos (sic) ⁵.

Há, portanto, três formas de conceber o Estado. Este trabalho, entretanto, para atingir seu fim – tratar da espécie de tributo taxa – deve limitar-se a uma delas. E a metodologia aqui empregada coage, de forma inexorável, no sentido de que seja concebido o Estado em sua forma singular, ou seja, “*hic et nunc*”.

Assim, o que doravante importará é a forma que possui o Estado brasileiro no presente tempo. E essa opção decorre do singelo fato de que não é um direito divino, algo estritamente essencial para a demarcação do Estado e do meio de arrecadação para a consecução dos serviços públicos que lhe dão conteúdo. Muito menos há que se imaginar que só existe um Estado “verdadeiro” quando esse contemple a taxa como modo de custeio de parte de seus escopos.

2.2 Um Conceito Positivo de Estado

Um conceito positivo de Estado pode fundar-se em um de dois vértices: nas normas jurídicas vigentes ou nas instituições. Diz-se desta uma concepção sociológica e daquela uma concepção normativista. Talvez um dos maiores críticos do normativismo foi o italiano SANTI ROMANO, como nos relata NORBERTO BOBBIO:

(...) para Romano, os elementos constitutivos do conceito de direito são três: a sociedade, como base de fato sobre a qual o direito ganha existência; a ordem, como fim a que tende o direito; e a organização, como meio para realizar a ordem. (...). Esta sociedade ordenada e organizada é aquilo que Romano chama de instituição.⁶

⁵ HANS Kelsen, **Teoria pura do direito**, p.353.

⁶ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da norma jurídica**, p. 29.

Percebe-se, da transcrição supra, mesmo sem estar explícito, que o direito, para SANTI ROMANO, define o Estado por meio da sociedade, da ordem e da organização. Assim, essa concepção não nega que o Estado seja formado pelo direito, buscando apenas uma essência para a norma jurídica e, por conseguinte, para o Estado.

Apesar da grande difusão da tese que busca a essência do Estado e do direito na Instituição, não a adotaremos aqui. Inicialmente porque somente pode haver uma instituição onde haja previamente o direito.

Ora, está claro que, quer a determinação dos fins, quer a determinação dos meios e das funções só podem ocorrer através de regras, sejam elas escritas ou não, proclamadas solenemente em um estatuto (ou Constituição) ou aprovadas tacitamente pelos membros do grupo, o que vale dizer que o processo de institucionalização e a produção de regras de conduta não podem andar separados e que, portanto, onde quer que haja um grupo organizado, estaremos seguros de também encontrar um complexo de regras de conduta que deram vida àquela organização ou, em outras palavras, se instituição equivale a ordenamento jurídico, ordenamento jurídico equivale a complexo de normas. Porém, assim, a teoria da instituição não exclui, ao contrário, inclui a teoria normativa do direito, a qual não sai dessa polêmica vencida, mas, talvez, reforçada.⁷

Em segundo lugar, porque este trabalho terá como foco central a Constituição Federal, entendendo-a como um conjunto de normas jurídicas postas pelo poder constituinte, relegando, assim, a outro estudo, a eficácia de tais normas, bem como a razão pré-jurídica que levaram ao seu estabelecimento. Eis um novo corte epistemológico.

2.3 Constituição Federal de 1988

A Constituição brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, já em seu artigo primeiro expõe, de forma clara e objetiva, quais são os princípios elementares e

⁷ *Ibidem*, p.36.

informadores do Estado brasileiro: o **Republicano** e o **Federativo**. Ao texto constitucional, “*ipsis literis*”:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Ambos os princípios - **Republicano** e **Federativo** – são, desse modo, a viga mestra de todo o ordenamento jurídico brasileiro e, por conseguinte, do Estado brasileiro.

Assim, por disposição expressa, o Estado brasileiro é uma **República**, ou seja, “(...) *um tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade*” (sic) ⁸.

A nosso ver sobrepõem-se no conceito de **República** duas noções básicas; primeiro a de representatividade; segundo a de que, no Brasil, no plano formal, evidentemente, todos são iguais.

A representatividade é de fato elemento de composição basilar “*pois a República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – res publica – a títulos de mandatários do povo, que detém a sua propriedade*”.⁹

Outro dos corolários da forma republicana é o Princípio da Isonomia. E não poderia deixar de ser, pois, numa república, não cabem distinções, não há nobres nem plebeus. E essa diretriz vem desde a primeira constituição republicana, que, em seu artigo 72, § 2º proclamava:

⁸ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p.48.

⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes, in Melissa Folmann (Coord.), **Tributação e direitos fundamentais**, p. 203.

“Todos são iguais perante a lei. A República não admite privilégios de nascimento, desconhece foros de nobreza, e extingue as ordens honorárias existentes e todas as suas prerrogativas e regalias, bem como os títulos nobiliárquicos e de conselho”.

E uma das consequências do Princípio da Isonomia, para o caso desta monografia, é que todos têm a obrigação de pagar tributos, não se podendo evadir sob alegações ancoradas em “*status*”. Presente isso no Estado, presente o princípio **Republicano**.

De igual modo, o Estado brasileiro é uma **Federação**. O termo federação vem do latim “*foederatio*”, de “*foederate*” - unir, legar por aliança - ¹⁰ e “(...) *da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce*”.¹¹ Assim, na federação, os estados abrem mão de sua soberania para entregá-la ao novo ente, à União. Estabelece-se, portanto, um binômio, estando de um lado a **soberania** da União e do outro a manutenção da **autonomia** pelos Estados que compõem a federação. E para que não haja dúvidas quanto a isso, foi expresso o legislador constituinte: “*Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição*”.

Nessa toada, a União detém a soberania, não perdendo, entretanto, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal suas autonomias. Essa é a posição chave do Princípio **Federativo**. Resta, agora, delimitar, de forma precisa, os conceitos de soberania e de autonomia.

Soberania é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado. Um Estado não deve obediência jurídica a nenhum outro Estado. Isso o coloca, pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro do seu próprio território, daí ser possível dizer da soberania que é um poder que não encontra nenhum outro acima dele na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem interna. A autonomia, por outro lado, é a margem de discricão de que uma pessoa goza para decidir sobre os seus negócios, mas sempre delimitada essa margem pelo próprio direito. Daí porque se falar que os Estados-Membros são autônomos, ou que os municípios são autônomos: ambos atuam dentro de um quadro ou de uma moldura jurídica definida pela Constituição Federal. Autonomia, pois, não é uma amplitude incondicionada ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas,

¹⁰ DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário jurídico**, p. 352.

¹¹ MICHEL TEMER, **Elementos de direito constitucional**, p.57.

tão-somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre, princípios fixos na Constituição.¹²

Assim, ao tratar essa monografia do tributo taxa, será indispensável a base formulada neste começo, já que ficará clara, na sequência, a íntima relação dessa espécie tributária com os princípios constitucionais ventilados, mormente pelo fato de que é o próprio texto constitucional que fornece os contornos genéricos de sua hipótese de incidência.

¹² CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso de direito constitucional**, p.248.

3. ATIVIDADES ESTATAIS

3.1 Intróito

O Estado brasileiro, ao praticar suas ações, deve respeitar dois pilares, conforme acima, os princípios **Republicano** e **Federativo**. Em decorrência disso, deve também realizar suas atividades balizado na estreita trilha dos princípios da Legalidade, da Isonomia e da Autonomia dos Entes Federados.

Se já foi definido o Estado brasileiro, em seu aspecto formal, deve-se agora buscar sua substância, ou seja, quais atividades podem ser por ele realizadas. Por questão metodológica, pode-se traçar esses limites tendo duas vertentes: uma, discriminando quais atividades cabem a quais entes da federação; e outra, traçando quais são as atividades que devem ser desempenhadas pelos particulares e quais cabem ao Estado, seja de forma exclusiva, seja de modo concorrente.

Ambos os critérios encontram-se expressos na Constituição Federal, apesar de haver intermináveis controvérsias, no que tange à delimitação das atividades que devem ser desempenhadas pelos particulares e quais cabem ao Estado. Nesse caso, parece que a ideologia do expositor importa mais que o texto constitucional.

3.2 Autonomia dos Entes da Federação

A Constituição Federal, de forma explícita, prescreveu o que compete à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal realizarem, manterem, explorarem, administrarem, permitirem, organizarem e autorizarem. Estabeleceu, portanto, competências, podendo ela ser definida como um:

“(...) círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”.¹³

E essa repartição das competências deu-se com base na predominância do interesse.

Assim, pelo princípio da predominância do interesse, à União caberá aquelas matérias e questões de predominância do interesse geral, ao passo que, aos Estados, referem-se as matérias de predominante interesse regional, e aos municípios concernem os assuntos de interesse local. Em relação ao Distrito Federal, por expressa disposição constitucional (CF, art. 32, § 1º), acumulam-se, em regra, as competências estaduais e municipais, com a exceção prevista no art. 22, XVII, da Constituição.¹⁴

Essa é a Administração Direta, onde, segundo o princípio do interesse, cabe a cada ente da federação realizar o que, a esta altura da exposição, chamar-se-á, num sentido lato, de “serviços públicos”. Dessarte, cada ente da República Federativa do Brasil possui autonomia, não soberania, para realizar os “serviços públicos” que lhes foram distribuídos pelo Diploma Excelso.

3.2.1 Serviço Público

Definem os linguistas como ambíguo(a) o termo ou expressão que remete a pelo menos dois significados divergentes. Em razão dessa ambivalência, têm, as obras de cunho científico, buscado afastar os temas que possam gerar ambigüidade. Para tanto, sempre que necessitam empregar palavras ou expressões que possam produzir um duplo sentido, recorrem a uma definição exata. Essa lição, por sua precisa imposição metodológica, deve ser trazida para o presente estudo.

A expressão “serviço público” é uma daquelas que no bojo de um trabalho científico, leva a graves ambigüidades, se não houver uma prévia e precisa

¹³ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso de direito administrativo**, p. 134.

¹⁴ ALEXANDRE DE MORAES, **Direito constitucional**, p.287.

demarcação semântica para seu uso. Nesse diapasão, pode-se adotar uma concepção ampla da expressão “serviço público” ou uma concepção mais estrita.

Na acepção ampla, busca-se, qualquer que seja o jurista formulador, uma identidade entre serviço público e atividade estatal. Nessa forma de expressão, estar-se-á diante de um serviço público quando ele é realizado pelo Estado. Para melhor elucidação, válida a transcrição do pensamento de dois jurisconsultos do Direito Administrativo sobre o tema serviço público: “(...) *toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas mediante procedimento típico do direito público*”¹⁵ e “(...) *todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado*”.¹⁶

Também por esta vereda caminham outros juristas, especialistas, no entanto, em outra disciplina do direito, qual seja a tributária, asseverando que serviço público é “(...) *toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas*”¹⁷ e “*Serviço Público, amplo sensu, é toda atuação do ente público voltada aos interesses da coletividade*”.¹⁸

De outra banda, a concepção estrita de serviço público revela-se quando o exegeta restringe, estabelecendo que nem toda atividade estatal pode se equiparar a serviço público. Há, nesses casos, uma negação da completa identidade entre ação estatal e serviço público. Retrata, exatamente, essa idéia, a concepção do professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.¹⁹

¹⁵ JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, **Administração indireta brasileira**, p.55.

¹⁶ HELY LOPES MEIRELLES, **Direito administrativo brasileiro**, p.296.

¹⁷ HUGO DE BRITO MACHADO, Curso de direito tributário, p. 376

¹⁸ ZELMO DENARI, Curso de direito tributário, p. 81.

¹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p.620.

Em comentário a tal formulação, cabe a seguinte assertiva que evidencia o âmago da questão:

Tal conceito restringe demais com a expressão utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados. Nesse sentido, seriam serviços públicos, por exemplo, o de água, o de transportes, o de telecomunicações, o de energia elétrica, pois estes são fruíveis diretamente pelos administrados. Mas existem outras espécies de serviços que são considerados públicos e nem por isso são usufruíveis diretamente pela coletividade. Assim é o caso dos serviços administrativos do Estado, prestados internamente, dos serviços diplomáticos, dos trabalhos de pesquisa científica, os quais só por via indireta beneficiam a coletividade.²⁰

Polêmicas à parte, no bojo da presente exposição, filiar-nos-emos à teoria do Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, consoante os motivos especificados no item 3.3, que se vê logo abaixo.

3.2.2 Administração Indireta

O Estado pode realizar o serviço público por si mesmo ou pode desempenhá-lo por via de outros sujeitos. No primeiro caso, tem-se o que se resolveu denominar centralização; na segunda hipótese, encontra-se presente a descentralização. Precisando os termos:

Descentralização é a distribuição de competência de uma para outra pessoa, física ou jurídica. Difere da desconcentração pelo fato de ser esta uma distribuição interna de competência, ou seja, uma distribuição de competência dentro da mesma pessoa jurídica; sabe-se que a Administração Pública é organizada hierarquicamente, como se fosse uma pirâmide em cujo ápice se situa o Chefe do Poder Executivo.²¹

Assim, todos os entes da federação podem escolher entre prestar o serviço público diretamente ou de forma descentralizada. Os limites para a descentralização

²⁰ MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, **Direito administrativo**, p.97.

²¹ *Ibidem*, p.349.

são dados pelo Decreto-lei nº200, de 25 de fevereiro de 1967. A primeira questão que se põe é o alcance do referido diploma. Regula apenas a União ou todos os entes federados?

O Decreto-lei nº200/67 faz referência à órbita federal. Reputa-se que os demais entes federativos estão obrigados a seguir o modelo federal, que contém normas gerais sobre a matéria. Ou seja, as inovações à disciplina do Decreto-lei nº200/67 podem ser realizadas apenas pela lei federal. Já os demais entes federais estão sujeitas à competência federal sobre o tema.²²

Com base na lição supra transcrita, pode-se firmar, em curta síntese, que, aos entes federados – União, Estados, Municípios e Distrito Federal - é facultado prestar os serviços públicos de forma centralizada ou descentralizada, seguindo, neste caso, o Decreto-lei nº200/67.

Essa norma geral fixa quatro espécies de figuras descentralizadas, a saber: autarquia, fundação pública, empresa pública e sociedade de economia mista. Tais figuras, para realizarem suas atividades, diga-se de passagem, extremamente distintas entre si, necessitam de recursos para o seu custeio. E, como se verá adiante, de acordo com cada atividade exercida haverá diferentes modos de obtenção desse custeio.

3.3 O Estado e o Particular

Nos regimes totalitários todas as funções cabem ao Estado²³. Aos indivíduos, resta unicamente submeter-se a tais prescrições. Tanto o nazismo, como o comunismo - mais este do que aquele - com o perdão dos stalinistas, tolham qualquer espécie de individualismo. Tais modelos não foram encampados pelo legislador constituinte brasileiro. E nem a competência de reforma constitucional pode seguir tais caminhos

²² MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso de direito administrativo**, p.100.

²³ Não confundir com autoritário.

sem uma ruptura, ou, como queiram alguns, uma “revolução”. A implantação dos referidos regimes teria que ofender aos princípios fundamentais da Constituição.

Assim, não são todas as atividades que podem ser praticadas pelos entes federados. O Brasil, para desespero de alguns, não optou por nenhum dos modelos supracitados. Aos particulares foi reservada uma faixa de atuação, como muito bem consta no artigo 173 da Constituição Federal.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

§ 3º - A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Uma boa síntese do excerto constitucional acima transcrito dá-nos o professor MARÇAL JUSTEN FILHO, com sua costumeira acuidade:

O exercício de atividade econômica pelo Estado consiste no desempenho por entidade administrativa, sob a forma e regime de direito privado, de atividade econômica propriamente dita, nas hipóteses previstas na Constituição ou em lei, quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou à satisfação de relevante interesse coletivo.²⁴

²⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p.556.

O professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que entende o serviço público em seu sentido estrito, alega que no caso do artigo 173 da Carta Magna não se tem propriamente a prestação de um serviço público. Contudo, para o referido mestre, não há que se falar em serviço público quando o Estado desempenhe atividade de cunho eminentemente econômico.

Se está em pauta atividade que o Texto Constitucional atribuiu aos particulares e não atribuiu ao Poder Público, admitindo, apenas, que este, excepcionalmente, possa empresa-la quando movido por “imperativos da segurança” ou acicatado por “relevante interesse coletivo”, como tais “definidos em lei” (tudo consoante dispõe o art. 173 da Lei Magna), casos em que operará, basicamente, na conformidade do regime de Direito Privado, é evidente que em hipóteses quejandas não se estará perante atividade pública, e, portanto, não se estará perante serviços públicos.²⁵

Aqui nos filiamo-nos à teoria do administrativista por último citado, pois fornece um excelente corte epistemológico em relação ao que se pretende aduzir neste trabalho. Como restará melhor exposto abaixo, é impossível à instituição da taxa a partir do exercício de atividade econômica por parte do Estado. De outra banda, essa teoria ainda é muito útil no momento de separar a espécie tributária referida da denominada tarifa.²⁶

Portanto, doravante se terá como bem distintas as atividades do Estado, de um lado as econômicas que pode exercer, nos limites do artigo 173 do Diploma Maior, e do outro, contemplando o residual de todas as outras atividades estatais, os serviços públicos.²⁷

²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.633.

²⁶ Ver Capítulo 6, p. 58 e 59 e 68 e 69.

²⁷ Para uma distinção entre serviços públicos gerais e específicos, indivisíveis e divisíveis, ver Capítulo 5, item 3, p.45 a 47.

3.3.1 Terceiro Setor

Seja para um social-democrata, seja para um socialista, o Estado brasileiro adotou uma figura diferente da administração direta e da administração indireta. O “telos” de tal medida pode ser, para a social-democracia, a redução do Estado ou, como querem os socialistas, a aproximação do Estado de suas bases. Independente da ideologia, tem-se que a norma jurídica pátria contempla um “*tertium genus*”, que não pode ser aqui desprezado.

O Estado entendeu que em vez de promover o serviço público, seja direta ou indiretamente, ser-lhe-ia mais vantajoso prover recursos para uma entidade de direito privado sem fins lucrativos - Lei nº9.637, de 15 de maio de 1998. A essa entidade resolveu denominar **Organização Social** e a forma de vínculo entre ela e o Estado consiste no contrato de gestão. Um adequado conceito de organização social é o formulado pelo professor MARÇAL JUSTEN FILHO:

“Organização social é uma associação civil sem fins lucrativos ou fundação que, em virtude do preenchimento de certos requisitos legais, é submetida a um regime jurídico especial, que contempla benefícios especiais do Estado para execução de determinadas atividades de interesse coletivo”.²⁸

Ao lado da organização social há ainda outra novel figura para o Direito Administrativo. Trata-se da **Organização da Sociedade Civil de Interesse Público** que foi instituída pela Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999. As principais diferenças desta para aquela são:

(...) a) a atribuição do qualificativo não é, como naquelas, discricionária, mas vinculada e aberta a qualquer sujeito que preencha os requisitos indicados; não prevê o trespasse de servidores públicos para nelas prestar serviço; b) não celebram ‘contrato de gestão’ com o Poder Público, mas ‘termos de parceria’, conquanto, tal como neles, seja especificado um programa a cumprir, com metas e prazos fiscalizados, além da obrigação de um relatório final, o que os faz mais distintos, entre si, pelo nome que pelo regime; c) os vínculos em questão não são condicionantes para a qualificação da entidade como tal, ao contrário do que ocorre com as ‘organizações sociais’; d) o Poder Público não participa de seus quadros diretivos, ao contrário do que ocorre naquelas; e e) o

²⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p.132.

objeto da atividade delas é muito mais amplo, compreendendo, inclusive, finalidades de benemerência social, ao passo que as 'organizações sociais' prosseguem apenas atividades de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde.²⁹

Tais figuras novas, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio, visam, sem sombra de dúvida, uma mudança na concepção de Estado, qualquer que seja a ideologia adotada, e isso provoca, invariavelmente, um reflexo no conceito de serviço público e na sua forma de provimento.

3.4 Custeio das Atividades Estatais

É comezinho que o Estado moderno, para atingir seus fins, necessita de recursos. E a obtenção desses recursos pode se dar de duas maneiras, diretamente ou por derivação. Antes de prosseguirmos, há que se fazer um parêntesis: receita não é sinônimo de entrada, esta é gênero da qual aquela é espécie. E assim nos ensina a doutrina:

“(...) mais razoável é a corrente doutrinária que diferencia entrada de receita. Aquela, indistinta, compreendendo quaisquer importâncias recolhidas ao tesouro, sujeitas ou não à restituição. A designação receita fica reservada, tão-somente, às importâncias arrecadadas em caráter definitivo, vale dizer, não restituíveis”.³⁰

Assim, uma vez distinta receita de entrada, resta, agora, cindir as duas espécies de receita. As receitas originárias são “(...) *aquelas cujo processo de formação assemelha o da relação jurídica privada, caracterizada pela autonomia das vontades, do Estado e dos particulares*”.³¹ As derivadas, por sua vez, como o próprio nome indica, são aquelas que o Estado, valendo-se de sua condição, faz gravitar para sua esfera. As mais comuns são a multa, a indenização, o tributo e vetusto espólio de guerra.

²⁹ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p.225.

³⁰ ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 16.

³¹ *Ibidem*, p. 17.

Os tributos, por sua vez, podem ser classificados de dois modos – vinculados e não vinculados. O verbo vincular entretanto é daqueles que carece de complemento: vincular o quê a quem? O questionamento é respondido por ninguém menos que o mestre GERALDO ATALIBA.

Examinado-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou uma repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.³²

Já os tributos vinculados se separam em dois, os vinculados imediatamente a uma atuação estatal e aqueles em que o vínculo se dá mediadamente. No primeiro grupo têm-se as taxas; no segundo, encontra-se a contribuição de melhoria. Mais uma vez, o valioso escólio de GERALDO ATALIBA.

(...) para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo). Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém). Nas contribuições, pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado. Daí o distinguir-se a taxa de contribuição pelo caráter (direito ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado.³³

O direito positivo pátrio, em relação às taxas, acrescentou mais uma classificação: as decorrentes de serviço público – “taxas de serviço” - e as cobradas em razão do exercício da atividade de polícia – “taxas de polícia”. Para confirmar tal assertiva basta uma olhadela nos artigos 145, II, da Constituição Federal de 1988, e 77 do Código Tributário Nacional.

Pois bem, dessa breve digressão, fácil concluir que, para cada uma das numerosas atividades que o Estado presta haverá uma forma de custeio própria, que se mostra mais idônea, por respeitar as especificidades daquela atuação.

³² **Hipótese de incidência tributária**, p. 130.

³³ *Ibidem*, p. 147.

Assim, quando age na área econômica, que por nós é tida como atividade econômica distinta do serviço público, sua ação dá-se através de empresa pública e da sociedade de economia mista, e deverá ser remunerada pelas regras da livre iniciativa. Ora, não há nenhum sentido em que o Estado exerça atividade na área econômica e coaja o cidadão a com ele contribuir. Na realidade, tal prática é inconstitucional, na inteligência do artigo 173, § 1º, II e § 2º, do Diploma Maior. Devem, portanto, as receitas originárias, ser destinadas ao custeio de tais atividades.

Por sua vez, os serviços públicos devem ser suportados por meio dos tributos, respeitando a individualidade e o patrimônio dos cidadãos. Os serviços tidos como gerais, prestados a toda coletividade sempre serão custeados pelos impostos. Isso permite uma adequada fonte orçamentária, pois se arrecada conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo, faz-se um caixa único, e, a partir de então, realiza-se o pagamento dos serviços públicos que a sociedade escolheu como relevantes. A quantia vultosa da arrecadação deve vir dos impostos.

De outra banda, as taxas devem ser destinadas ao custeio de uma parcela dos serviços públicos, aqueles específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. E a doutrina assim nos ensina: “*As taxas são e devem continuar a ser tributos modestos e estritos, a financiar sobreprestações estatais em prol de pessoas determinadas*”.³⁴ Bem como:

(...) ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos. Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, elas devem estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia, que não alcançam o contribuinte (ou que a ele não estão disponibilizados, no caso dos serviços públicos).³⁵

Sendo o custeio desses característicos serviços públicos aquilo que nos interessa, no presente trabalho, e sendo o meio adequado de auferir receita para fazer frente a tal despesa a taxa de serviço, é dela que doravante trataremos.³⁶

³⁴ SACHA CALMO NAVARRO COELHO, **Curso de direito tributário**, p. 616

³⁵ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 480.

³⁶ Por questão metodológica não se tratará no presente trabalho da taxa cobrada em razão do exercício da atividade de polícia.

Por fim, no que se refere ao terceiro setor, uma vez que ele substitui o Estado, em sua função, deve ser, por este, diretamente remunerado. A política ideal é a de transferência de receitas. Há casos em que essas receitas são repassadas de forma obrigatória, noutros, a descentralização é ainda maior, transfere-se o direito de arrecadar - é o que a doutrina resolveu chamar de parafiscalidade.³⁷

³⁷ A respeito do tema, ver JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 97 *usque* 103.

4. TRIBUTO: UMA APROXIMAÇÃO METODOLÓGICA

4.1 Introdução

Uma das formas de melhor estudar o tributo – qualquer que seja sua espécie – é valendo-se do que aqui se chamará de metodologia normativista³⁸. Com isso, queremos, aqui, dizer que entenderemos o tributo como norma jurídica³⁹; aplicando, por conseguinte, a formalização de sua estrutura.⁴⁰ Essa forma de enfrentar o tributo floresceu no Brasil e “*A norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana*”.⁴¹

Para PAULO DE BARROS CARVALHO o cerne do Direito Tributário é a norma que determina o dever de levar dinheiro ao Estado, dentro das situações já descritas anteriormente⁴²: “*(...) a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito*”.⁴³

³⁸ “*Metodologia: (...) conjunto de procedimentos metódicos de uma ou mais ciências*”. NICOLA ABBAGNANO, **Dicionário de Filosofia**, p. 669.

³⁹ “*O vacábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que sei significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica.*” PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 19.

E o professor ainda acrescentou mais uma definição cabível: “*Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidade) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra ‘tributo’ é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante*”. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**, p. 77 e 78.

⁴⁰ “*A estrutura formal reside nas variáveis lógicas e nas constantes lógicas, nas relações puramente analíticas, que se podem estabelecer entre os constituintes formais*”. LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**, p. 53.

⁴¹ SACHA CALMON, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p. 94.

⁴² Ver no capítulo 3, item 4, p. 26 e 27.

⁴³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 261.

Com o auxílio da lógica simbólica, é possível expor a regra-matriz de incidência tributária como:

(D) $a \rightarrow b$

Em que “a” é a hipótese de incidência, “b” é o conseqüente, “ \rightarrow ” é o sincategorema implicacional e “D” é o functor que modaliza o sincategorema como deôntico.

Se tributo é norma e toda norma jurídica tem a mesma estrutura sintática, há necessidade de aumentar a notação para especificamente tratar do tributo. É o que se fará adiante.

4.2 Antecedente

As normas podem ser hipotéticas ou categóricas. Neste último caso, tem-se que, em qualquer situação há uma conduta a ser praticada (ação/omissão). Naquele primeiro, o somente é devida a conduta se ocorrer uma determinada situação. E nesse sentido corrobora o auspicioso magistério de HANS KELSEN:

A distinção entre normas categóricas e hipotéticas significa a distinção entre normas que estabelecem uma certa conduta incondicionalmente e as que estabelecem, como devida, uma certa conduta apenas sob determinadas condições. Esta distinção é aplicada às normas individuais, assim como às gerais.⁴⁴

Entretanto, a hipótese da norma não se sujeita a uma das duas valências: verdadeiro ou falso. Não porque lhe falte o caráter descritivo, mas por lhe faltar a possibilidade de verificação: *“É descritiva, mas sem valor veritativo. Quer dizer, verificado o fato jurídico, no suporte fático, ou não verificado, a hipótese não adquire*

⁴⁴ HANS KELSEN, **Teoria geral das normas**, p. 25.

valor-de-verdade".⁴⁵ . Assim, visto o caráter semanticamente aberto do direito, a hipótese pode, ao ser saturada, receber qualquer conteúdo, resguardando o que foi ensinado pelo mestre de Viena:

“Uma norma que preceituasse um certo evento que de antemão se sabe que necessariamente se tem de verificar, sempre e em toda a parte, por força de uma lei natural, seria tão absurda como um norma que preceituasse um certo fato que de antemão se sabe que de forma alguma se poderá verificar, igualmente por força de uma lei natural.”⁴⁶

De toda sorte, se o direito pode trabalhar com qualquer conteúdo em suas hipóteses, pode de igual forma realizar previamente delimitações, alçando-as como de imposição necessária para a criação das outras normas. Usualmente, tais restrições vêm postas nos textos constitucionais. Em matéria tributária, no âmbito de nosso Sistema Constitucional, salta aos olhos que as hipóteses devam descrever tão somente uma situação lícita e que esta situação, no caso dos impostos, seja capaz de revelar capacidade contributiva.

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

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

PAULO DE BARROS CARVALHO, com o rigor que lhe é próprio, desenvolveu esse raciocínio, expondo que “*No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal*”.⁴⁷

No critério material, há referência a um comportamento que revele um sinal de riqueza. Essa conduta humana, como nos ensina o professor paulista será expressa por um verbo que obrigatoriamente exigirá um complemento.

⁴⁵ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 92.

⁴⁶ HANS KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 12.

⁴⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 267.

Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicacão incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.⁴⁸

O critério espacial, por sua vez, delimita a hipótese, restringindo a subsunção apenas quando o comportamento deu-se no local indicado. Mais uma vez, vem em nosso socorro PAULO DE BARROS CARVALHO:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-los, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto.⁴⁹

Por fim, o critério temporal também promove uma delimitação na hipótese de incidência, exigindo não só a conduta devida e seu local, mas também quando ela se dá por consumada:

Compreendemos o critério temporal da hipótese de tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.⁵⁰

PAULO DE BARROS CARVALHO entende que tais critérios são suficientes para expor a hipótese de incidência tributária. Com a devida vênia, parece-nos que ainda falta um: o critério pessoal.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 269.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 270 e 271.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 274 e 275.

(...) ao lado dos aspectos material, temporal e espacial, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto pessoal. É que o fato jurígeno (um 'ser', 'ter', 'estar' ou 'fazer') está sempre ligado a uma pessoa, e, às vezes, os tributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência.⁵¹

Não desconhecemos a posição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁵², para quem o critério material ao fazer referência a um comportamento de pessoas e, portanto requerer um verbo pessoal, já traria implícito o aspecto subjetivo. Todavia, mais uma vez pede-se vênia para discordar e trazer a lição de LUIZ CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ:

Não existe a menor possibilidade de se imaginar uma norma impositiva de imposto que não possua um critério pessoal em seu antecedente. Repita-se, o critério pessoal do antecedente da norma impositiva de imposto é sempre simbolizado pela descrição de um sujeito de direito que é titular de uma riqueza.⁵³

Desse modo, a hipótese de incidência tributária é formada por quatro critérios, a saber: 1) critério material; 2) critério espacial; 3) critério temporal; 4) critério pessoal; e pode ser assim representada:

$$H_t \equiv C_{m(v.c)} \cdot C_e \cdot C_t \cdot C_{ph}$$

4.3 O Functor Modal Deontico

Uma das separações mais profícuas já empreendidas foi a que distinguiu o mundo do ser e o mundo do dever-ser, e que, aplicada ao estudo do direito, resultou na distinção entre direito positivo e ciência do direito: *“A consequência que é atribuída à inexecução de um comando não é um efeito naturalmente ligado à ação contrária à lei,*

⁵¹ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria geral do tributo...**, *op. cit.*, p. 94 e 95.

⁵² JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI**, p. 64.

⁵³ LUIZ CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição passiva tributária**, p. 170.

mas é uma consequencia que é atribuída a esta ação pela mesma pessoa que colocou o comando".⁵⁴ Ainda:

A diferença entre ambos subsiste na circunstância de que a imputação (isto significa a relação entre uma conduta determinada como condição e a sanção como consequência descrita numa lei moral ou jurídica) é produzida por um ato de vontade, cujo sentido é uma norma, enquanto a causalidade (isto significa a relação entre causa e efeito descrita numa lei da natureza) é independente de toda e qualquer intervenção.⁵⁵

Se assim é, a lógica clássica é imprestável para explicar o direito positivo, o que nos obriga ao uso de uma lógica própria, qual seja a lógica modal deôntica: "*A lógica formal sem especificação, bastaria se as proposições deônticas fossem redutíveis às proposições apofânticas*".⁵⁶ Como não o são, não basta!⁵⁷

A imputação leva a que haja uma modalização do sincategorema implicacional. O direito não afirma que se algo é o conseqüente também será. Não há, portanto, causalidade; o direito diz que se algo é o conseqüente deve-ser. Tendo isso por base é possível concluir que o functor modal deôntico atua sobre o sincategorema implicacional, modalizando-o.

O dever-ser tem a categoria sintática de um sincategorema, quer dizer, é uma significação ou conceito incompleto, não por-si-bastante para perfazer um esquema ou fórmula bem construída.

(...).

(...), é conceito ou termo lógico funcional. O dever-ser é o modal específico das proposições normativas, uma das subclasses sendo as do direito.⁵⁸

Logo, a norma jurídica tributária descreve uma situação – critério material (verbo e complemento), critério espacial, temporal e pessoal – e vincula (imputação) um conseqüente, figura esta que será objeto do próximo ponto.

⁵⁴ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 86.

⁵⁵ HANS Kelsen, **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 32.

⁵⁶ LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 69

⁵⁷ "(...) consideram que a lógica clássica está correta dentro dos seus limites – mas que muitas coisas foram deixadas de fora, coisas que seria preciso considerar também. Portanto, é preciso estender a lógica clássica, acrescentar-lhe o que ficou faltando". CEZAR A. MORTARI, **Introdução à lógica**, p.357.

⁵⁸ LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 69.

4.4 Consequente

A norma jurídica prescreve uma conduta humana que se triparte em obrigatória, permitida e proibida.⁵⁹ Sem esquecer que os modais deônticos são interdefiníveis: a linguagem consagrou que o consequente da norma jurídica tributária é a prescrição da conduta humana de levar dinheiro ao Estado, ou seja, consagrou o modo obrigatório⁶⁰.

Desenvolvendo essa idéia, temos, no consequente o dever de levar dinheiro ao Estado ou a alguém por ele designado. Há, portanto, a necessidade de estabelecer quem leva a quem um determinado “*quantum*”.

Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato.

E quais são os critérios para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica? São apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regramatriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota.⁶¹

O sujeito ativo é geralmente aquele que tem a competência tributária, ou seja, quem pode pôr a norma geral e abstrata. Entretanto, é bom não esquecer a diferença entre competência e capacidade tributária.

⁵⁹ “Na proposição normativa ou deôntica, dever-ser (que se triparte nas modalidades *O*, *P*, *V*, obrigatório, permitido e proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica”. LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 70.

⁶⁰ “Os modais deônticos (*O*, *V* e *P*) podem ser considerados interdefiníveis; quer dizer, é possível se referir, formalmente, a qualquer norma jurídica fazendo uso de qualquer um dos modais”. FABIO ULHOA COELHO, **Roteiro de lógica jurídica**, p. 56 e 57.

⁶¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 295.

Igualmente, é ponto pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto sua capacidade tributária ativa.⁶²

O sujeito passivo, por sua vez, conforme determinação do próprio Código Tributário Nacional divide-se em contribuintes e responsáveis.⁶³ Parte considerável da doutrina também adota esse mesmo entendimento.⁶⁴

Somente o sujeito principal, o devedor por título próprio ou contribuinte, pode ser determinado sem a necessidade de alguma norma expressa por parte da lei, porque se deduz da natureza do fato imponible, esteja ou não indicando por uma norma explícita do direito tributário material. Todos os demais sujeitos passivos se distinguem do contribuinte porque, mesmo que tenham alguma relação com o fato imponible, pois sem ela não se concebe a qualidade do sujeito passivo do tributo, esta relação não é tão estreita quanto aparenta, pois significa que para eles existe a causa jurídica do tributo (sic)⁶⁵.

Já em relação ao “*quantum*” há que se firmar: a base de cálculo e a alíquota. Primeiro, aquela, depois esta. Inicialmente, imperioso sublinhar que a base de cálculo guarda estrita relação com o critério material da hipótese de incidência, isso porque ela é o aspecto dimensionável deste.

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.⁶⁶

⁶² MISABEL DERZI, **A Seguridade social e o finsocial**, in Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.), Curso de direito tributário e finanças públicas, p.632.

⁶³ “Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

⁶⁴ E o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, neste mesmo diapasão, distingue muito bem o contribuinte do responsável, a partir da idéia da ligação direta ou indireta com a hipótese de incidência: “*Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada*”. **Curso...**, *op. cit.*, p. 334.

⁶⁵ DINO JARACH, **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**, p. 187.

⁶⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342 e 343.

(...) ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.⁶⁷

E o direito positivo pátrio, diante de tão valiosas lições vergou-se:

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

(...)

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Por fim, resta-nos versar a alíquota, afinal é ela que “(...) dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato típico”.⁶⁸ Ou seja, não há tributo sem alíquota, sendo esta elemento imprescindível na regra-matriz de incidência⁶⁹. E prossegue, ainda, PAULO DE BARROS CARVALHO, expondo que a alíquota pode dar-se em duas feições:

Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex.: \$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária).

⁶⁷ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria geral do Direito Tributário**, p. 373.

⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, 352.

⁶⁹ Em sentido oposto leciona o professor SACHA CALMON, para quem o critério quantitativo não é formado exclusivamente pela base de cálculo e pela alíquota e nem são de presença obrigatória esses dois elementos: “No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é forçoso convir que o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito). A nosso sentir, concessa veia, ao reduzir o aspecto quantitativo das conseqüências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão-somente dois elementos – base de cálculo (estrito senso) e alíquota –, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer base de cálculo e alíquota possuem. Hipótese freqüente nas taxas. ‘Por certidão de bons antecedentes: R\$ 5,00’. A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a quantificação do dever tributário o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do quantum debeat. **Teoria geral do tributo, da interpretação...**, *op. cit.*, p.99.

Aparecendo em forma de fração (b), a alíquota pode ser proporcional invariável (p. ex.: 1/25 da base de cálculo, seja qual for seu valor monetário); proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção) ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do nosso IR – pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar.⁷⁰

Assim, pode-se concluir que o conseqüente da norma jurídica tributária pode ser desdobrado em critério pessoal – formado por sujeito passivo e ativo – e critério quantitativo - composto de base de cálculo e alíquota -, e desta forma pode ser representada:

$$Cs_t \equiv C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot a_l)$$

4.5 Síntese

A título de arremate da presente exposição acerca da Teoria da Norma e da regra-matriz de incidência, pedimos vênha para expor o esquema que PAULO DE BARROS CARVALHO explicitou, fazendo a ressalva de que, conforme tratado no item 4.2, entendemos pela necessidade da inclusão do critério pessoal na hipótese tributária⁷¹.

$$\begin{array}{l}
 \text{Njt} \left| \begin{array}{l}
 \text{Ht} \equiv \text{Cm (v.c) . Ce . Ct . Cph} \\
 \downarrow \text{DSn} \\
 \text{Cs}_t \equiv \text{C}_p (\text{S}_a \cdot \text{S}_p) \cdot \text{C}_q (\text{b}_c \cdot \text{a}_l)
 \end{array} \right.
 \end{array}
 \begin{array}{l}
 \\
 \\
 \leftarrow \text{DSm} \rightarrow
 \end{array}$$

⁷⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 353.

⁷¹ *Ibidem*, p. 358 e 359.

Ht	Hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição, hipótese ou descritor
≡	Equivalência
Cm	critério material da hipótese – núcleo da descrição fática
V	verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta
.	Conectivo lógico conjuntor
C	complemento do verbo
Ce	critério espacial da hipótese – condicionante de lugar
Ct	critério temporal da hipótese – condicionante de tempo
Cph	critério pessoal da hipótese – condicionante de pessoa
Cst	consequência tributária, conseqüente, proposição conseqüente, prescritor normativo
Cp	critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
Sa	sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
Sp	sujeito passivo da obrigação tributária, devedor
Cq	critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação
Bc	base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário
Al	alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária
DSn	dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm	dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor ↔
-----	--

5. TAXA

5.1 Introdução

Conforme já restou devidamente consignado, nos tópicos anteriores, a taxa é uma espécie tributária dita vinculada, postando-se ao lado da contribuição de melhoria e contrapondo-se ao imposto, único tributo cuja hipótese de incidência não é vinculada a uma atuação estatal.

Por sua vez, a taxa distingue-se da contribuição de melhoria pelo fato de que o critério material de sua hipótese de incidência é única e exclusivamente aquela atuação estatal que a caracteriza como vinculada, ao passo que, na contribuição de melhoria, obrigatoriamente se verifica a presença de uma circunstância intermediária - valorização - esta sim com o condão de atrelar o obrigado à relação tributária.

Assim, é possível por de um lado a taxa, como tributo vinculado a uma atuação estatal que se liga direta e imediatamente ao sujeito passivo, e de outro a contribuição de melhoria, como um tributo igualmente vinculado a uma atuação estatal, que, todavia, é mediada por outro dado da realidade fática – valorização - portador do predicado de conferir a conexão necessária daquela atividade do Estado com a obrigação tributária.

Para evidenciar qual das numerosas modalidades de atuação estatal direta e imediata é capaz de saturar o critério material da hipótese tributária da taxa, basta a análise do texto constitucional, mais precisamente o artigo 145, II, do Diploma Excelso.

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

E o Código Tributário Nacional, em seu artigo 77, está na mais absoluta consonância com o disposto na Carta Magna.

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 idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Dessa maneira, as únicas atuações estatais capazes de ensejar a incidência da taxa são: o exercício da atividade de polícia e a prestação ou colocação à disposição (verbos) de serviço público específico e divisível (complemento), ambos prestados direta e imediatamente pelo Estado (critério pessoal), em determinado local (critério espacial) e em determinado momento (critério temporal). Como o presente arrazoado trata do Estado e de seus serviços públicos, tão-somente os aspectos normativos das taxas derivadas dessa modalidade de atuação estatal – ditas “taxas de serviço” – serão analisadas, excluindo-se a apreciação das minúcias do exercício da atividade de polícia.

5.2 A Taxa e os Entes da Federação

O Princípio Federativo é elementar dentro do sistema constitucional erigido pela Carta de 1988. Conforme já foi frisado anteriormente, o Estado brasileiro obedece ao preceito de que as unidades da federação detêm autonomia, disciplinada rigidamente pelos preceitos constitucionais de repartição de competências.⁷²

⁷² Capítulo 2, item 3, p. 14 e 15, e ainda Capítulo 3, item 2, ponto, p. 18.

No que tange à repartição das receitas, não é muito difícil perceber que sua importância é deveras salutar, configurando-se como traço-base do próprio pacto federalista, pois se não houver balanceamento entre as receitas e as despesas...

“ou a administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarregado solicita recursos de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política”.⁷³

Sendo assim, a competência tributária - entendida como “*a aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas*”⁷⁴ - é absolutamente basilar para que cada ente político afigure os recursos necessários para exercer sua autonomia política e administrativa, dando concretude ao Princípio Federativo.

Nessa senda, cada um dos entes federativos, ao exercer sua autonomia, acaba por prestar ou pôr à disposição, direta e imediatamente, serviços públicos específicos e divisíveis. Logo, irrecusavelmente, cada uma das entidades políticas deve estar dotada da competência para instituir as taxas que decorram das atividades que realiza. “(...) *os serviços públicos ensejadores de taxa são aqueles que se contiverem no âmbito de atribuições da pessoa política que instituiu o gravame, segundo as regras constitucionais*”.⁷⁵ Atente-se ainda, ainda para a boa doutrina:

Mas não é qualquer atividade estatal que autoriza a exigência das taxas, senão aquelas especificadas pelo próprio texto constitucional (concernentes a serviços e poder de polícia), cuja competência administrativa, para o respectivo exercício, distribuiu entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, também se utilizando de um critério material de organização e divisão.⁷⁶

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigências de taxas (como há, pelo contrário, no que respeita a impostos), porque a h.i. da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia, prestação de serviço público). A pessoa pública competente para

⁷³ DALMO DE ABREU DALLARI, **O estado federal**, p. 20.

⁷⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p.431.

⁷⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 39.

⁷⁶ MÁRCIO SEVERO MARQUES, **Classificação constitucional dos tributos**, p. 169.

desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre sua atividade e colocar essa atuação no núcleo da h.i. de taxa sua.⁷⁷

E tal escólio é devidamente agasalhado pelo que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 80:

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Dessarte, o sujeito ativo do conseqüente da norma jurídica tributária da taxa deve ser o ente federativo que possui a competência administrativa para exercer o serviço público que a enseja, já que é essa situação que lhe confere a competência tributária para a instituição da taxa. Ou então, a pessoa com finalidade pública que recebeu a delegação da capacidade de arrecadar (aptidão de arrecadar) por parte do titular da competência tributária (aptidão de legislar).⁷⁸

E tal conclusão afasta um conceito usualmente repetido por uma parcela da doutrina tributária, que afirma que, a competência para instituir a taxa é da espécie “comum”, ou seja, pertence a todos os entes políticos ao mesmo tempo. Ora, por evidente que não pode ser assim classificada, pois se a criação da taxa depende da existência de uma atividade que ela visa remunerar e a prática dessa atividade demanda uma prévia competência administrativa, é imperioso concluir que nada possui de “comum”, mas sim é específica e detalhadamente descrita pela Constituição. Caso assim não fosse, poderia a União, os Estados e os Municípios instituírem taxas tendo por base um mesmo objeto.⁷⁹

⁷⁷ GERAL DO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 155.

⁷⁸ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina e prática das taxas**, p. 215.

⁷⁹ Convém ressaltar que não obstante um mesmo fato não possa desencadear a cobrança de duas taxas instituídas por dois entes políticos distintos, obviamente pode uma atividade comercial submeter-se a incidência de várias taxas, caso ela exija mais de uma prestação de serviço estatal cuja competência administrativa está posta em diferentes níveis. A lição do professor AIRES F. BARRETO elucida muito bem a questão: “*Um mesmo contribuinte pode submeter-se à taxa federal, à outra estadual, e até a uma terceira municipal, pelo fato de desenvolver esta ou aquela atividade. Convém ter presente que, embora a situação em que se encontra o contribuinte seja única, a atividade estatal, notadamente no campo do poder de polícia, pode alcançá-la no âmbito federal, estadual e municipal, mas apenas em*

Portanto, é absolutamente vedada à instituição da taxa por pessoa política que não exerça a prestação unguida como critério material da hipótese de incidência da espécie.

5.3 Serviço Público Específico e Divisível

Afirmamos, alhures, que tanto a Constituição Federal (artigo 145, II) quanto o Código Tributário Nacional (artigos 77 e 79, II e III) definem que o verbo do critério material da hipótese tributária da taxa é a prestação ou colocação à disposição, sendo o seu complemento um serviço público dito específico e divisível. Neste ponto, teceremos algumas considerações sobre esses predicados do complemento do aspecto material do antecedente.

Como primeiro apontamento, urge afastar qualquer equívoco que se possa tomar, a partir da leitura do artigo 79 do Código Tributário Nacional, que apresenta tais acepções em dispositivos distintos. Vejamos.

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

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Por mais que o Código tenha optado por tal configuração ambos os conceitos devem irremediavelmente estar presentes de maneira concomitante, de acordo com o que nos ensina o Professor HUGO DE BRITO MACHADO:

razão do exercício de atribuições diversas, contidas, cada qual, nas respectivas competências".
Curso..., *op. cit.*, p. 453 e 454.

“Não obstante sejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser divisível, se não for específico”.⁸⁰

Repisando tal escólio e, ainda, fornecendo-nos preciosa definição do que vem a ser a especificidade e a divisibilidade do serviço público, temos o magistério do Professor AIRES F. BARRETO.

A possibilidade de separação dos serviços em unidades autônomas de atuação estatal, em unidades individuais de utilização, ou, ainda, de necessidade pública, caracteriza os serviços públicos específicos.

(...)

A par dessa especificidade, os serviços em questão devem ser, concomitantemente, divisíveis. Isto é, ensejadores de avaliação e individualização em relação ao conjunto, da parcela fruída pelo obrigado. O requisito constitucional exige que seja possível destacarem-se unidades de utilização (o que supõe seja o serviço divisível, como condição de remunerabilidade por taxa), para fruição individual pelos administrados. Cada utente deverá pagar na medida da utilização.⁸¹

Ao se trazer à baila os conceitos desenvolvidos por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e por RUY BARBOSA NOGUEIRA fica ainda mais evidente que somente o serviço público que venha dotado de ambas as acepções - específico e divisível - pode ser a hipótese de incidência da taxa de serviço. Diz o último: “*Serviço específico, necessário para a instituição da taxa, é o suscetível de utilização individual pelo contribuinte e divisível é o destacável em unidade autônoma*”.⁸² E adiciona o primeiro:

Portanto, os serviços públicos dividem-se em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número interminado (ou pelos menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.

Já os serviços públicos específicos, também chamados singulares, são os prestados *uti singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de

⁸⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 377.

⁸¹ AIRES F. BARRETO Arts. 77 a 80 (Taxas), *in* Ivens Gandra da Silva Martins (coord), **Comentários ao código tributário nacional**, p. 613.

⁸² RUY BARBOSA NOGUEIRA, **Curso de direito tributário**, p.166.

avaliar-se a utilização efetiva e potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço.⁸³

E a doutrina mais especializada e abalizada sobre taxa, em uníssono, segue na mesma toada, como o demonstra rápida amostragem:

São *Serviços Públicos Específicos*, também denominados *Individuais* ou *Particulares*, aqueles que propiciam vantagem ao indivíduo ou a grupos de indivíduos, embora haja sempre um interesse público em jogo. Conquanto o serviço público tenha uma feição geral, que origina benefícios à coletividade, neste tipo de atividade estatal há uma utilidade específica para determinada pessoa, que goza dele de forma *ut singuli*, individualmente, particularmente. (...). Neste tipo de serviço público, encontra-se um usuário do serviço, sendo possível a determinação da relação entre quem fornece (Estado) e quem consome (indivíduo ou grupo de indivíduos) o serviço.

Divisível é o serviço público que pode ser prestado a indivíduos *ut singuli*. É o serviço que é suscetível de dividir-se em prestações individualmente utilizadas. Permite, assim, uma divisão de seu custo, determinando em que medida cada um dos usuários aproveita a atividade estatal.⁸⁴

Ao contrário do que mencionamos sobre os serviços públicos gerais, temos aqueles denominados serviços públicos específicos (singulares). Como o contexto vem a sugerir, são serviços que atingem uma certa pessoa ou um número determinado (ao menos determinável) de pessoas, sendo prestados, portanto *uti singuli*.

Como esses serviços são direcionados especificamente aos cidadãos, para uso individual, podem ser mensurados conforme seu respectivo uso, ou seja, torna-se possível medir a utilização efetiva ou potencial, de cada pessoa, individualmente considerada, em relação a tais serviços, de forma a podermos afirmar que eles dispõem do atributo da divisibilidade – condição, esta, como ensinava Geraldo Ataliba, de remunerabilidade do Estado por meio de taxa de serviço.⁸⁵

Nos termos do artigo 79 do Código Tributário Nacional, o serviço público será específico quando permitir a particularização dos usuários, ou seja, quando puder ser destacado em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou necessidade pública. Os serviços públicos são genéricos, quando prestados à coletividade, e específicos, quando prestados à pessoa ou grupos determinados. No primeiro caso, o serviço público é dirigido a todos os cidadãos (*uti universi*), ou seja, beneficia indeterminado e inidentificável número de pessoas; no segundo, em que a prestação é direcionada a determinada pessoa ou grupo (*uti singuli*), existe a possibilidade de se

⁸³ ROQUE ANTONIO CARRAZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 456 e 466.

⁸⁴ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina...**, *op. cit.*, p. 179 e 181.

⁸⁵ WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, **Taxas – limites constitucionais**, p. 74 e 75.

identificar quem se utiliza desse serviço público, o que é impraticável em se tratando de serviço genérico, como por exemplo no caso do serviço de iluminação pública, que tem como usuários e beneficiados tanto as pessoas que no local residam, quanto as que por lá eventualmente venham a passar. Além de específico, o serviço público, para autorizar a cobrança da taxa, deve ser divisível, passível de repartição na proporção em que foi utilizado pelo contribuinte. O serviço deve ser mensurável, ou seja, tem que haver a possibilidade de se aferir qual proporção do *serviço público* foi utilizada pelo particular ou grupo.⁸⁶

(...) só será específico o serviço público se o critério pessoal da regra-matriz apontar para um número determinável de sujeitos passivos.

(...)

Será divisível o serviço que, em virtude de ser passível de utilização, individualmente, por cada usuário, puder ter aferida a medida mínima do custo que a atuação estatal representar para a pessoa pública, em relação a cada sujeito passivo. Assim, é correto asseverar que a divisibilidade se constitui em um desdobramento da especificidade, isto é, se o serviço é específico (são identificáveis os sujeitos passivos) então será possível também a individualização do custo do serviço público, em função de cada contribuinte.⁸⁷

A possibilidade de separação dos serviços públicos em unidades autônomas de atuação estatal, em unidades individuais de utilização ou, ainda, de necessidade pública caracteriza os serviços públicos específicos.

(...)

Além da especificidade, os serviços públicos considerados devem ser, concomitantemente, divisíveis, isto é, ensejadores de avaliação e individualização, em relação ao conjunto, da parcela fruída pelo obrigado. O requisito constitucional exige que seja possível destacarem-se unidades de utilização (o que supõe seja o serviço divisível, como condição de remunerabilidade por taxa), para fruição individual pelos administrados. Cada utente deverá pagar na medida da utilização.⁸⁸

Assim, cristalino e irrefutável que o serviço público que pode vir a compor o critério material da hipótese tributária da taxa de serviço é tão-somente aquele cujo usuário seja definível (quem utilizou – especificidade) e que seja possível mensurar sua utilização (quanto utilizou – divisibilidade), sendo acepções intimamente correlacionadas.

De outro ângulo, concluímos ainda que os conceitos aqui versados servem para fixar que o serviço público – complemento do verbo que figura no critério material da hipótese tributária da taxa de serviço – tem sempre dois predicados: 1) referir-se a um determinado indivíduo ou grupo de indivíduos (específico); 2) mensurar a utilização

⁸⁶ CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, **Introdução ao estudo das taxas**, p. 91 e 92.

⁸⁷ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas e preços**, p. 98 e 99.

⁸⁸ AIRES F. BARRETO, **Curso de direito tributário municipal**, p. 482 e 483.

que esta unidade teve do serviço (divisível). Em suma, são os adjetivos que evidenciam que a prestação estatal é direta e imediatamente referida ao sujeito passivo.

5.4 Utilização Efetiva ou Potencial do Serviço Público

O segundo aspecto normativo relevante da taxa, cuja hipótese de incidência seja a prestação estatal de um serviço público específico e divisível, diz respeito ao modo pelo qual que se dá a utilização desse serviço. Diz o inciso I, do artigo 79, do Código Tributário Nacional:

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

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

Dessarte, a contraprestação pelo serviço público pode ser exigida não apenas quando o sujeito passivo concretamente usufrua da atividade estatal, ou seja, quando o serviço seja efetivamente prestado pelo Poder Público, mas também quando o serviço esteja posto à sua disposição.

Assim, podemos dizer que os serviços públicos que dão margem à cobrança de taxas proporcionam sempre uma utilização pelo contribuinte que pode ser:

- a) efetiva, quando o serviço é prestado pelo Poder Público e o contribuinte dele usufrui a qualquer título. Na Taxa de Limpeza Pública, o Poder Público presta o serviço de coleta de lixo e o contribuinte coloca seu lixo para ser retirado, fato que ocorre. Houve uma utilização efetiva, ou real, do serviço público ligado à taxa;
- b) potencial, quando o serviço é prestado pelo poder Público, mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento, e o contribuinte não utiliza esse serviço que está à sua disposição. Na Taxa de Limpeza Pública, o Poder Público realiza o serviço de coleta de lixo, que é prestado também para o contribuinte. Entretanto, este deixa de colocar o lixo para ser retirado, em virtude de possuir um incinerador de lixo. Houve, assim, um serviço público à disposição do contribuinte, que deixou de ser utilizado. A utilização do serviço público de limpeza pública é compulsória (o contribuinte não pode deixar de utilizar, mesmo que não lhe interesse). Houve, então, uma utilização potencial

do serviço público. O simples fato do serviço público estar à disposição do usuário justifica o gravame.⁸⁹

(...) o Estado pode instituir taxa pela prestação de serviço público compulsório, utilizado ou não pelo contribuinte, ou seja, disponibilizado e utilizado o serviço público, deve o particular recolher a taxa correspondente à efetiva utilização, incluída a despesa com a disponibilização e manutenção do serviço; porém, mesmo não o usufruindo, também deverá recolher o tributo, porque o serviço se encontra à sua inteira disposição, em pleno funcionamento, caso em, que a base de cálculo será apenas o gasto com sua disponibilização e manutenção.⁹⁰

No caso da utilização potencial do serviço, destaca-se a necessidade de que seja de utilização compulsória (obrigatório por imperativo legal) e que a atividade administrativa que o proporciona esteja em efetivo funcionamento.

Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, inc. I). Se o serviço não é de utilização compulsória, só sua utilização efetiva enseja a cobrança da taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada.⁹¹

Dessa forma, é fundamental a percepção da compulsoriedade ou não do serviço, já que somente nestas hipóteses é que se permite a exigência da taxa pela mera disponibilidade, sem que tenha o obrigado usufruído da prestação.

Essa apreciação (compulsoriedade do uso) é matéria de apreciação e de decisão do legislador ordinário. A ele cabe a atribuição da obrigatoriedade do uso, segundo a análise da natureza do serviço e logicidade da abrangência, como contribuintes, dos utentes potenciais. Serviços há que, por suas características, dispensam a eleição da mera disponibilidade como compulsória; inversamente, noutros casos, essa eleição é inafastável. O arbítrio prudente do legislador ordinário levará à decisão consentânea com a diversidade de condições de um e outro serviço.⁹²

Não se olvidando também de que é forçoso a presença da atividade que satisfaz o serviço: “(...), para que o Poder Público possa exigir a taxa é preciso que o

⁸⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina...**, *op. cit.*, p. 186.

⁹⁰ CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 95.

⁹¹ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 377.

⁹² AIRES F. BARRETO, Arts. 77 a 80 (Taxas), *in* Ivens Gandra da Silva Martins (coord), **Comentários ao código tributário nacional**, p. 613.

*serviço esteja em efetivo funcionamento, de modo que se o contribuinte dele não se utilizar, tem que contribuir para a sua manutenção”.*⁹³

Poderia tal hipótese ser considerada como exceção à regra de que a taxa é tributo vinculado a uma atuação estatal direta e imediata. Ora, se a utilização é apenas potencial poder-se-ia aduzir que não houve prestação. Todavia, é incorreta tal assertiva, pois a disponibilidade do serviço – quando este seja compulsório e sua atividade esteja em efetivo funcionamento – já é considerada uma prestação estatal, haja vista que sua contínua manutenção gera gastos, que, pela obrigatoriedade, por lei, da utilização do referido serviço autoriza eventual exação com o fito de custeá-lo.

Ademais, a própria disponibilidade deve dar-se de maneira direta e imediata, suprimindo os requisitos insculpidos no complemento do verbo do critério material da hipótese tributária desse tributo. *“Se o serviço está à disposição do contribuinte, a taxa é devida. Afirma categoricamente Aliomar Baleeiro: ‘não sofre controvérsia a tese de que a taxa também se legitima quando o serviço funciona em permanente prontidão ao dispor do grupo que a paga’.*⁹⁴

Do exposto, percebe-se que a utilização efetiva ou potencial se liga ao verbo do critério material da hipótese, revelando que, no âmbito das taxas, podemos encontrar dois diferentes verbos, o prestar o serviço público, relativo à utilização efetiva, e o colocar à disposição, referente à utilização potencial.

5.5 Serviços Públicos Prestados ou Postos à Disposição

O último aspecto normativo relevante das taxas cobradas a partir de serviços públicos específicos e divisíveis a ser tratado nesta exposição é o fato dos referidos serviços poderem ser prestados ou somente postos à disposição. A referência legislativa encontra-se na última parte do inciso II, artigo 145 da Constituição Federal e no último trecho do caput, do artigo 77 do Código Tributário Nacional.

⁹³ RUY BARBOSA NOGUEIRA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 167.

⁹⁴ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, **Doutrina...**, *op. cit.*, p. 187.

A presente faceta das taxas revela os dois possíveis verbos que compõem o critério material de sua hipótese tributária, já que, conforme adiantado no capítulo anterior, o serviço público pode ser prestado, configuração essa em que o sujeito passivo se utilizou efetivamente do serviço, ou colocado à disposição, hipótese em que o serviço não foi usado, foi somente disponibilizado ao sujeito passivo.

Portanto, cada um dos dois verbos liga-se umbilicalmente à utilização que o sujeito passivo faz da atividade estatal, se efetiva ou potencial. Enquanto o serviço dito prestado relaciona-se com o primeiro, o posto à sua disposição refere-se ao segundo. *“Entende-se como prestado ao contribuinte o serviço que este utiliza efetivamente e posto à disposição do contribuinte aquele por este apenas potencialmente utilizável”*.⁹⁵

Logo, válidos são os apontamentos constantes do tópico anterior, dada a evidência de que a similaridade entre cada um dos conceitos tratados é completa. Como conclusão, a sempre exímia pena de ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

A disponibilidade que autoriza a tributação por via de taxa de serviço há de ser direta e imediata, e não difusa. Além disso, para que este tributo seja exigível, é mister que a utilização (não a prestação) do serviço público seja compulsória, isto é, obrigatória, por imperativo legal. Assim, se o serviço público estiver à disposição de todos, mas não diretamente do contribuinte, ou, ainda que à disposição direta deste, sua fruição for facultativa, a taxa só poderá ser exigida – sempre com apoio em lei – de quem efetivamente vier a utilizá-lo.⁹⁶

5.6 A Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço

Superada a análise dos mais importantes elementos normativos próprios e caracterizadores da taxa, podemos agora fixar o esquema de sua regra-matriz, tendo como pressuposto teórico a Teoria da Norma de Incidência Tributária, examinada no capítulo de número quatro e como supedâneo as próprias conclusões retiradas dos tópicos acima.

⁹⁵ HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 377.

⁹⁶ *Curso...*, *op. cit.*, p. 470.

É que somente depois de realizada toda a exposição das minúcias concernentes à taxa, é que é possível compor o seu arquétipo abstrato, posicionando cada uma dessas características em seu devido lugar dentro do esquema geral. Assim, será analiticamente decomposta toda a estrutura da regra-matriz, com a análise de cada um dos seus critérios, tanto do seu antecedente, quanto do seu consequente.

5.6.1 Antecedente da Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço

Conforme restou consignado alhures a hipótese da regra-matriz de incidência é composta de quatro critérios, a saber: o material, o espacial, o temporal e o pessoal.⁹⁷ E como não poderia deixar de ser, o antecedente da espécie tributária taxa também possui idêntica configuração. Vejamos.

5.6.1.1 Critério Material do Antecedente

Comezinha é a lição de que o **critério material** do pressuposto da regra-matriz é composto sempre de um **verbo** e de um **complemento**. No caso das taxas este verbo será sempre ou o **prestar**, ou o **colocar à disposição**, sendo que o complemento é infalivelmente o **serviço público específico e divisível**.

Portanto, dois podem ser os verbos: o prestar ou o colocar à disposição. No entanto, sempre haverá apenas um único complemento que é o serviço público, adjetivado obrigatoriamente das qualidades de específico e divisível.

⁹⁷ Capítulo 4, item 2, p. 33.

5.6.1.2 Critério Espacial do Antecedente

O **critério espacial** da hipótese é aquele que delimita a circunstância de lugar em que deve ocorrer o comportamento contido no aspecto material. Ou seja, ele determina que a conduta materializar-se-á e fará surgir a obrigação tributária tão somente se ocorrer naquele específico local, limitando no espaço o fato jurídico tributário.

No caso das taxas parece evidente que o limite espacial **se dá dentro do âmbito de atuação do ente ao prestar ou colocar à disposição o serviço público específico e divisível. Logo, seus limites serão os da própria prestação, desde que sem exceder os limites territoriais de validade e eficácia dos seus atos legais.**

E neste mesmo sentido leciona LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO.

Em relação às taxas, o critério espacial é limitado pelo campo de atuação da autoridade competente para instituir o serviço público.
(...) mesmo que o ente tributante tenha competência para tributar nos limites territoriais em que proteja seu poder de império, só terá a prerrogativa de exigir taxa nos estritos limites onde for desenvolvida a atuação política.⁹⁸

5.6.1.3 Critério Temporal do Antecedente

O **aspecto temporal** fornece-nos a circunstância de tempo. O que ele proporciona é situar o aspecto material no tempo, delimitando o comportamento em relação a esse dado da realidade. No Brasil, por força de mandamento constitucional, deve o critério temporal dos tributos – com raríssimas exceções – respeitar dois princípios, o da **Anterioridade** e o da **Irretroatividade**. Por óbvio que as taxas também.

Relativamente ao princípio da anterioridade, a Constituição proíbe seja a taxa exigida no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituiu ou aumentou (art. 150, III, b). A seu turno, o da noventena exige um interstício mínimo de 90 dias entre a data de publicação da lei e a da produção

⁹⁸ LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **Taxas...**, *op. cit.*, p. 102.

de sua eficácia. De outra parte, por força da alínea a do inciso III do art. 150 da Constituição, é vedada a cobrança de taxa relativamente a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que a houver instituído ou aumentado (irretroatividade).⁹⁹

Considera-se **consumada** a conduta do critério material da hipótese **no átimo da prestação do serviço público – quando o verbo seja prestar – ou então, no momento em que o serviço poderia ter sido utilizado – quando o verbo seja o colocar à disposição**. Portanto, para cada um dos verbos que podem compor o núcleo do aspecto matéria do antecedente há um critério pessoal distinto.

5.6.1.4 Critério Pessoal do Antecedente

Entendemos, na traça do magistério do professor SACHA CALMON, que **a hipótese também possui o critério pessoal**, por estar sempre o fato jurígeno ligado a uma pessoa.¹⁰⁰ Comungamos deste entendimento quando nos deparamos com casos como o da importância do aspecto pessoal no ICMS, cuja hipótese de incidência faz menção direta a figura do promotor da circulação de mercadorias, ou então perante o fenômeno da sujeição passiva.¹⁰¹ Portanto, a causa que nos motivou a incluir o critério pessoal no antecedente é a de que alhures desenvolvemos a conceituação geral da Teoria da Norma de Incidência Tributária; sendo ela geral, deveria conter todos os possíveis elementos.

No que se refere a regra-matriz de incidência da taxa de serviço **o critério pessoal da hipótese é a pessoa que presta a conduta, quem faz a atuação descrita no critério material, que deve ser ou o Estado, ou quem às vezes de Estado faça**.

⁹⁹ AIRES F. BARRETO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 457.

¹⁰⁰ Capítulo 4, item 2, p. 32 e 33 e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria geral do tributo, da interpretação...**, *op. cit.*, p. 94 e 95.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 95.

5.6.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência da Taxa de Serviço

Já foi exposto, neste arrazoado, que o consequente, ou prescriptor, da regra-matriz de incidência tributária, por ser sempre o dever de dar dinheiro aos cofres públicos, tem em seu âmbito dois critérios, o pessoal – composto do sujeito ativo e passivo – e o quantitativo – formado pela base de cálculo e pela alíquota –, que respectivamente explicitam quem deve levar a quem aquele montante; e a quantia de dinheiro que representa o montante que deve ser entregue.¹⁰² Abaixo, a análise de cada um deles, no que se refere à taxa de serviço.

5.6.2.1 Critério Pessoal do Consequente: Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

O **critério pessoal do consequente** revela-nos quem são os sujeitos da relação jurídica. Sempre aponta para um sujeito ativo, o titular do direito de exigir uma prestação pecuniária, e para o sujeito passivo, aquele de quem se exige o cumprimento da prestação.

No caso das taxas o **sujeito ativo** será a **pessoa política que tem a capacidade administrativa para a prestação ou colocação à disposição do serviço público** específico e divisível, e o faz. **Ou então, a pessoa que tenha recebido a delegação da capacidade de arrecadar a taxa** da pessoa política titular da competência tributária (parafiscalidade). Já o **sujeito passivo** será aquele que **utiliza o serviço prestado** ou então quem **tem o serviço posto à sua disposição**, sempre **numa relação direta e pessoal** – por força da configuração constitucional deste tributo - **com essa atividade específica do Poder Público.**

¹⁰² Capítulo 4, item 4, p. 35.

5.6.2.2 Critério Quantitativo: Base de Cálculo e Alíquota

Por fim, o **critério quantitativo** do prescritor da norma tributária, que, como seu próprio nome diz, quantifica, define a dívida tributária. É composto pela base de cálculo – perspectiva mensurável da hipótese de incidência – e pela alíquota – parcela da base de cálculo que o Estado chama para si.

As taxas devem obrigatoriamente ter sua **base de cálculo** em função da atuação estatal imediatamente conectada ao contribuinte, **exprimindo sempre o valor, o custo da disponibilização, manutenção e utilização do serviço público específico e divisível que foi prestado**. No caso da base de cálculo do serviço cujo verbo do aspecto material da hipótese seja o **pôr à disposição o custo a ser tomado será tão-somente o da disponibilização e manutenção**, uma vez que o sujeito passivo não se utilizou da atuação.¹⁰³ Somente tendo essas configurações é que poderá ser a perspectiva mensurável da hipótese de incidência da taxa de serviço. E o preceito constitucional, insculpido no artigo 145, § 2º, de que “*As taxas não poderão ter base de cálculo próprias de impostos*”, reforça o aqui exposto.

Já a **alíquota** das taxas deve sempre estar vinculada **à proporção do serviço que é dirigida ao sujeito passivo**. Assim, em cada caso, deve a alíquota variar, de acordo com algum critério de referência estipulado por Lei, para que, conjugada à base de cálculo (custo do serviço), possa exprimir um “*quantum*” que seja correlato com o gasto estatal que cada contribuinte causou.

E tudo isso porque a repartição dos custos do serviço público prestado ou posto à disposição, em caráter determinado, na proporção de sua utilização, é fundamental para a caracterização da hipótese de incidência da taxa, cujos contornos nos são dados pela própria Constituição. Toca exatamente o seu caráter de **divisibilidade**¹⁰⁴; em não estando presente, absolutamente desnaturada encontra-se essa espécie tributária.

¹⁰³ CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, **Introdução...**, *op. cit.*, p.102.

¹⁰⁴ Capítulo 5, item 3, p. 47.

Sendo, assim, é válido repisar o escólio, já acima consignado, de que a presença da base de cálculo e da alíquota é obrigatória dentro da estrutura de qualquer regra-matriz de tributo do sistema brasileiro.¹⁰⁵ O que nos leva à conclusão de que são absolutamente eivadas de inconstitucionalidade as famigeradas taxas “fixas”, em que a base de cálculo é expressa em um valor monetário, inexistindo alíquotas. Lamentável é encontrar decisões judiciais que deixam de aplicar essa comezinha lição e dão guarida a algumas excrescências legislativas.¹⁰⁶

¹⁰⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342 e 343 e Capítulo 4, ponto 4, p. 36 e 37.

¹⁰⁶ “É certo que a maioria das taxas não tem alíquota. A lei, nesses casos, já estabelece o “quantum” devido antecipadamente, através da utilização de um parâmetro (no caso, o patrimônio líquido das empresas) para aferir a proporção na repartição dos custeios das atividades que geram a cobrança”. STJ, 1ª Turma, REsp 36.895/CE, Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. DJ: 15.05.1995, p. 13.368.

6. TAXA E TARIFA

6.1 Problemática

À guisa de remate, forçoso destacar alguns aspectos e teorias acerca da controversa e tormentosa distinção entre a taxa dita de serviço e a tarifa, também alcunhada por alguns como “preço público”¹⁰⁷. Não poderia, esta discussão, restar desprestigiada pelo presente trabalho.

“*Ab initio*”, por força de imperativo metodológico, convém refutar a expressão “preço público”. E o motivo que nos leva a essa opção é singelo, porém marcante e vem muito bem explicitado na seguinte passagem: “*Reconheceu-se a impossibilidade de aludir a um preço público, na media em que preço é instituto relacionado à contratação privada. A expressão caracterizaria uma contradição em termos*”.¹⁰⁸ Portanto, doravante, será adotado tão somente o termo tarifa, sendo deixada de lado a expressão “preço público”.

Nos tópicos anteriores já foram minuciosamente examinados os aspectos normativos, de índole constitucional, da taxa. No que concerne à tarifa, seu supedâneo legal repousa no artigo 175, III, do Diploma Excelso, quando ele se refere à “política tarifária”.

A questão da separação da espécie tributária taxa da denominada tarifa é, por demais, polêmica.¹⁰⁹ Ao longo da construção teórica tanto do Direito Administrativo, quanto do Tributário, travaram-se debates homéricos entre os tratadistas que se debruçaram sobre o tema.

¹⁰⁷ Isso porque é absolutamente pacífico, no seio da doutrina, que o exercício da atividade de polícia por parte do Estado deve ser remunerado única e exclusivamente a partir das taxas.

¹⁰⁸ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Concessões de serviços públicos**, p. 142.

¹⁰⁹ “*Na teoria das taxas o divisor de águas entre elas e os preços públicos, como de resto antecipamos, é um verdadeiro sorvedouro de teses e critérios. Trata-se de uma das esquinas da tributarística, onde o estudioso fica perplexo sobre o caminho a seguir*”. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 463.

Todavia, antes de adentrarmos nos aspectos conflitantes, mister trazer a lume os baluartes sobre os quais todas as teorias erigam suas balizas. Podemos, sem medo, apontar que o único dado absolutamente pacífico diz respeito ao fato de a taxa pertencer ao regime jurídico de direito público, já que é uma espécie tributária e, assim sendo, deve ser instituída a partir das regras de competência constitucionalmente insculpidas, com fulcro na vontade da lei, bem como na observância dos demais princípios constitucionais tributários. De outra banda a tarifa, obedece ao regime de direito privado, tendo como origem um contrato, firmado a partir da autonomia da vontade e estando, por isso, desobrigada de observar os preceitos e garantias relativos às “limitações da competência tributária”.

6.2 Exclusividade da Taxa para o Custeio dos Serviços Públicos Específicos e Divisíveis

Como primeira das correntes de pensamento que distinguem taxa de tarifa que merece destaque, está a capitaneada por GERALDO ATALIBA, a partir dos apontamentos de MARCO AURÉLIO GRECO e HAMILTON DIAS DE SOUZA.¹¹⁰ Segundo o saudoso mestre, todo e qualquer serviço público específico e divisível somente pode ser remunerado por meio da taxa, já que ele é o complemento do verbo constante no critério material dessa espécie tributária, sendo inconstitucional a fixação de tarifa para satisfazer a esse escopo. Aponta que, se alguma disponibilidade foi concedida ao legislador, pela Constituição é tão-somente a possibilidade de se exigir ou não a remuneração pelo serviço.

Aqui, a única liberdade que a Constituição dá ao legislador é para decidir se a prestação de dado serviço público divisível e específico (isto é: que possa ter prestação individual e, pois, fruição singular pelos utentes) será remunerada ou não. Com efeito, pode o legislador decidir que os serviços (vacinação, identificação ou profilaxia etc.) sejam prestados sem remuneração. Se,

¹¹⁰ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 161.

entretanto, resolver que haverá remuneração, não pode senão optar pela taxa. A sua prestação só pode ser retribuída mediante taxa.

É o que dispõe claramente o texto constitucional, no inciso II do art. 145. Aí está dito, no contexto de um sistema republicano (art. 1º) – em que todo poder emana do povo (parágrafo único do art. 1º), dominado pelo princípio da legalidade (art. 5º, II), especialmente em matéria tributária (art. 150, I) – que os administrados que devam desembolsar recursos financeiros em favor do estado (em razão de serviços públicos prestados ou postos à sua disposição, ou pelo exercício, relativamente a eles, administrados, do poder de polícia) terão a proteção do regime tributário.¹¹¹

ROQUE ANTONIO CARRAZZA também segue pela mesma vereda, entendendo que:

(...) se o legislador quiser fazer ressarcir, pelos usuários, serviços específicos e divisíveis efetivamente prestados ou postos à disposição, só poderá fazê-lo por meio de taxa (de serviço, no caso). Do mesmo modo, se o legislador desejar que os administrados remunerem as despesas dos atos ou diligências de polícia que os alcançaram, deverá criar uma taxa (de polícia). Em síntese: serviço público específico e divisível e ato de polícia endereçado a alguém só podem ser remunerados por meio de taxa.¹¹²

E WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA repisa o mesmo escólio dos mestres paulistas.

Aquilo que se caracterizar, portanto, como serviço público, como atuação específica do Estado (interesse público primário – art. 175 da CF), dará ensejo apenas e tão-somente à taxa. O preço, por sua vez, alcançará atividade não consistente em serviço público, mas sim atividade desenvolvida em regime idêntico ao dos particulares (cf. art. 173 da CF). O mesmo pensamento aplica-se – emendamos – ao exercício do poder de polícia, como realizador, também, do interesse público primário, sujeito, pois, à tributação por meio de taxa.¹¹³

Dessarte, fica claro que, para os autores que defendem essa primeira tese acerca da distinção entre taxa e tarifa esta última faz parte do regime de direito privado e somente pode ser exigida quando o Estado preste atividades econômicas próprias dos particulares, nos termos do artigo 173 da Magna Carta. Os serviços públicos específicos e divisíveis, por decorrerem de exigência constitucional e legal, estão

¹¹¹ *Ibidem*, p. 160.

¹¹² **Curso...**, *op. cit.*, p. 477.

¹¹³ **Taxas...**, *op. cit.*, p. 103.

submetidos ao regime de direito público e somente podem ser remunerados a partir da taxa.

Insta ainda sublinhar que, para tais tratadistas, pouco importa que a execução dos serviços públicos venha a ser delegada, em regime de concessão ou permissão, para particulares, já que, mesmo nesses casos, inexistente a desnaturação de sua natureza jurídica publicística, pois não é afastado o caráter de interesse da coletividade. Assim, a remuneração do concessionário/permissionário é de idêntica natureza da que o Estado receberia se exercesse diretamente determinado serviço. Teria vez, aí, o fenômeno da parafiscalidade, com a substituição do sujeito ativo do consequente tributário da taxa.

Este quadro não se altera se os serviços forem prestados mediante concessão ou permissão. A política tarifária, à qual alude o art. 175, parágrafo único, III, do Diploma Fundamental, deve ser realizada não pelo utente do serviço público, mas pela pessoa política que o concedeu ou o permitiu. Melhor dizendo, o destinatário imediato desta norma constitucional não é o fruidor do serviço público concedido ou permitido, mas o Poder Público concedente ou permitente.¹¹⁴

A natureza jurídica do serviço público não se altera pelo fato de sua prestação ser levada a cabo por terceira pessoa que não o Estado. A remuneração de serviço público – consante art. 145, II, da Constituição Federal – está atrelada, como mencionamos anteriormente, à modalidade tributária taxa.

(...)

Portanto, a natureza de serviço público condiciona sua remuneração por meio de taxa, ainda que levada a cabo por particular, já que, como ainda veremos, nada obsta a que a capacidade tributária ativa seja delegada – sempre por meio de lei da pessoa política de Direito interno competente para a instituição do respectivo tributo – a pessoa diversa (pública ou privada), para o implemento de suas próprias finalidades, desde que, porém, refiram-se estas últimas a finalidades públicas. Trata-se da ocorrência da parafiscalidade.¹¹⁵

¹¹⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 477.

¹¹⁵ WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA, **Taxas...**, *op. cit.*, p.110, 111 e 112.

6.3 Exclusividade da Taxa para o Custeio dos Serviços Públicos Específicos, Divisíveis e Compulsórios e a Opção do Uso da Taxa ou Tarifa nos Demais

Partindo para outras concepções, interessante transcrever o conteúdo da Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*: “*PREÇOS DE SERVIÇOS PÚBLICOS E TAXAS NÃO SE CONFUNDEM, PORQUE ESTAS, DIFERENTEMENTE DAQUELES, SÃO COMPULSÓRIAS E TÊM SUA COBRANÇA CONDICIONADA À PRÉVIA AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, EM RELAÇÃO À LEI QUE AS INSTITUIU*”.

Tal enunciado foi elaborado na vigência da Carta Política de 1946, época em que a disciplina da taxa era bem diversa da configuração hodierna. De toda sorte, não parece muito correto o critério de utilização da compulsoriedade da prestação.

(...) uma receita não se qualifica juridicamente como tributária porque seja (antes) compulsória, mas, justamente ao revés, é “compulsória” porque (antes) juridicamente qualificada como tributária. A compulsoriedade se manifesta como atributo, como efeito, portanto, da tributabilidade, e não pelo contrário, como seu pressuposto ou sua causa eficiente. Em suma, as taxas não se reconhecem como tais porque, desde “antes”, constituem prestações compulsórias; mas são prestações compulsórias em virtude duma prévia definição legal como tributo; ou, mais precisamente, porque o pressuposto da respectiva obrigação configura um tipo de fato que a lei descreve e qualifica como fato gerador do tributo denominado taxa.¹¹⁶

Se nosso Pretório Excelso não foi muito feliz quando exarou pronunciamento sumular acerca da distinção entre taxa e tarifa, o augusto Ministro MOREIRA ALVES foi extremamente preciso, ao proferir seu voto, no caso do julgamento da constitucionalidade da tarifa básica de limpeza do município do Rio de Janeiro:¹¹⁷

O que importa, no caso, é examinar a natureza do serviço público prestado, para saber se é ele um serviço devido pelo Poder Público (e, portanto, obrigatório para ele), ou se, apenas, este pode, ou não, presta-lo, o que implica dizer que a prestação é facultativa para ele, e, conseqüentemente, se ele o presta, o particular tem, também, a faculdade de usar, ou não, dele. Note-se que essa obrigatoriedade não é a que alude a Súmula 545 (de o Poder Público exigir o pagamento pelo simples fato de o serviço ser colocado à disposição do particular), mas sim, a que decorre do fato de que, se o serviço é propriamente

¹¹⁶ FLÁVIO BAUER NOVELLI, Taxa apontamentos sobre seu conceito jurídico, **Revista de Direito Tributário**, nº. 59, p. 109.

¹¹⁷ STF, Pleno, RE 89.876/RJ, Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 04.09.1980.

público, pela circunstância de ele, por sua natureza mesma, ser obrigatório para o Poder Público (e, portanto, para o particular, já que está em jogo, em primeiro plano, o interesse de toda a coletividade), este não pode, ainda que queira, dispensar dele o particular, e só pode exigir, como contrapartida de sua prestação, a taxa, com todas as restrições constitucionais.

A leitura do aresto supracolacionado deixa claro que, para essa corrente doutrinária, a consecução de serviços públicos específicos e divisíveis tidos como característicos do Estado, como que inafastáveis do rol de prestações que lhe sejam obrigatórias, pelo fato de encerrarem extremo interesse coletivo, devem ter sua remuneração obtida por meio exclusivo da taxa. A tarifa poderia ser instituída nos casos em que o Estado presta um serviço facultativo, do ponto de vista de suas funções institucionais, e que, por isso mesmo, pode o contribuinte vir a utilizar o serviço ou não. Assim, dentro do critério material da hipótese tributária da taxa estaria alçado o complemento serviço público, com os predicados específico e divisível, acrescentado do dever de o Estado prestar aquele serviço.

Na traça dessa valiosa glosa, obviamente que incluindo algumas divergências pontuais, aqui e acolá, seguem diversos de nossos doutrinadores tributaristas, erigindo a compulsoriedade do serviço como o caráter diferenciador entre a taxa e a tarifa.

Assim, o Estado adstringe-se a adotar a figura da taxa, se o serviço (que ele executa) deve ser realizado por imperativo de ordem pública. Por outro lado, se o serviço puder ser remunerado por preço público, por não apresentar as características que o restrinjam à remuneração por taxas, o legislador pode optar pela adoção do regime de taxas.¹¹⁸

Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias dos tributos. O contribuinte estará seguro de que o valor dessa remuneração há de ser fixado por critérios definidos em lei. Terá, em síntese, as garantias estabelecidas na Constituição.

Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço.¹¹⁹

¹¹⁸ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 45.

¹¹⁹ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 383.

A distinção, apesar do respeito aos entendimentos abalizados em contrário, parece residir na análise da natureza do serviço prestado, ou seja, verificar se a atividade estatal é inerente à soberania do Estado ou se trata de atividade que este não pode deixar de exercer, sendo-lhe obrigatória. Em caso positivo, pouco importa a denominação dada pelo legislador ou o regime jurídico pretendido, estar-se-á frente à figura tributária da taxa. Irrelevante quem efetivamente está prestando o serviço. Se o Estado diretamente ou terceira pessoa via delegação. Não se trata da superada compulsoriedade ditada pela Súmula 545. Trata-se da verificação da natureza da atividade estatal que, por ser própria e específica do Estado, lhe é obrigatória. Pela mesma razão será compulsória ao contribuinte, pela prevalência do interesse da coletividade.¹²⁰

Cremos que a taxa, por se tratar de uma *prestação pecuniária compulsória instituída* em lei e cobrada *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, não permite a conclusão de que o particular possa decidir se irá se submeter ou não à incidência da regra-matriz, o que nos leva a concluir que a remuneração de serviço público de uso facultativo se dá por preço público.¹²¹

Aqui percebemos maior flexibilidade acerca da possibilidade de remuneração dos serviços públicos em relação à doutrina defendida por GERALDO ATALIBA, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e WALTER ALEXANDRE BUSSAMARA. É que, enquanto estes últimos argumentam que só a taxa tem os atributos necessários à consecução desse escopo, ficando a tarifa reservada para a remuneração de atividades econômicas realizadas pelo Estado, os doutrinadores antes citados defendem que existem alguns serviços públicos passíveis de remuneração exclusiva por taxa – os ditos “próprios” do Estado e compulsórios tanto para o Poder Público quanto para os cidadãos – e outros – que não seriam “próprios” do Estado – em que é possível a utilização tanto da referida espécie tributária quanto da tarifa.

6.4 Exclusividade da Taxa para os Serviços Públicos Prestados pelo Estado e a Facultatividade entre Taxa ou Tarifa para os Delegados

SACHA CALMON, por sua vez, desenvolveu o raciocínio exposto. Para o ilustre tributarista, teria a Constituição Federal permitido expressamente que os serviços

¹²⁰ CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, *Das taxas...*, *op. cit.*, p. 101.

¹²¹ CARLOS ALBERTO DEL PAPA ROSSI, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 112 e 113.

públicos possam ser custeados através de tarifa, exegese sistemática dos artigos 150, § 3º e 175, § único, III.

Para o douto professor toda vez que o Estado exerce atividade de polícia ou em que estivermos diante de serviço público específico e divisível que deve ser prestado de forma direta pela Administração Pública – por força de preceito constitucional ou legal – o único modo de custeio seria por meio da taxa. Todavia, nos casos em que determinada atividade pode ser delegada, por permissão constitucional e legal, e de fato é delegada, pode o Estado optar pelo regime tributário da taxa ou pelo regime não tributário da tarifa.

Assim:

a) quando o Estado exerce poder de polícia, é de taxa e só dela que se pode cogitar;

b) quando o estado diretamente presta serviço público *stricto sensu*, o caso é, também, de taxa;

c) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidades para, em regime de Direito Privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidade tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia elétrica, telefonia etc. (atividade econômica), admitimos em casos tais a adoção do regime de preços.

(...)

A realidade está em que os *serviços públicos de utilidade, específicos e divisíveis*, podem ser remunerados por preços (regime contratual) ou por taxas (regime de direito público). O dilema resolve-se pela opção do legislador. Se escolher o regime tributário das taxas, ganha a compulsoriedade do tributo, inclusive pela mera disponibilidade do serviço, se prevista a sua utilização compulsória (CTN, art. 79, I, “b”), mas fica manietado pelas regras de contenção do poder de tributar. A fixação e o aumento da taxa só podem ser feitos por lei e só têm eficácia para o ano seguinte. Se escolher o regime contratual, perde a compulsoriedade da paga pela mera disponibilidade do serviço, mas ganha elasticidade e imediatez na fixação das tarifas, sistema aceito previamente pelo usuário ao subscrever o contrato de adesão, liberando assim, o controle congressual e a incidência das regras constitucionais de contenção ao poder de tributar (sic)¹²².

LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, filiando-se a corrente de SACHA CALMON, debruçou-se de maneira profunda sobre a questão, extirpando conceitos de utilidade duvidosa dentro da problemática da distinção entre taxa e tarifa, como a compulsoriedade, e fixando interessantíssimas conclusões.

¹²² **Curso...**, *op. cit.*, p. 464 e 462.

(...) infundado o critério distintivo preconizado por muitos doutrinadores e pela jurisprudência no sentido de que os serviços públicos essenciais são remunerados unicamente por taxas e os não-essenciais sujeitar-se-iam aos preços.

Com efeito, o art. 145, II, da CF, não tratou de agregar à expressão “serviço público” qualquer espécie de adjetivação. Consequentemente, não há empecilho a obstaculizar alguns serviços públicos essenciais, como, por exemplo, água e luz – que são passíveis de concessão – de se subsumirem à cobrança também de preços, além das taxas.

(...)

(...)se for realizada atividade econômica em sentido estrito, a contrapartida econômica do Estado dar-se-á, necessariamente, por intermédio do recebimento de preço.

(...) fulcra-se no regime de prestação do serviço público, isto é, sendo este prestado, de forma direta, ao Poder Público assiste a prerrogativa de exigir unicamente taxa do usuário, visto que o art. 145, II, da CF, disciplina a competência dos entes tributantes para criar, exclusivamente, taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos ou divisíveis, não se vislumbrando no texto da Constituição Federal, outro dispositivo que confira competência ao Poder Público para cobrar preço, nesta hipótese. Já na situação de ser prestado, indiretamente, um serviço público específico e divisível, ao ente público caberá optar pela forma de ressarcimento das suas despesas que melhor lhe convier – taxa ou preço.¹²³

Nesse diapasão vale a pena citar também a precisa pena de BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS:

“O essencial, para o conhecimento do preço público, é saber a opção política do Poder Público, qual o regime jurídico adotado pelo legislador para o custeio da atividade estatal, pois uma mesma atividade pode ser custeada tanto por preço público como por tributo”.¹²⁴

6.5 Exclusividade da Tarifa para o Custeio dos Serviços Públicos Delegados

Fixada a premissa de que há serviços públicos que podem ser custeados tanto pela taxa, quanto pela tarifa, chegamos ao âmago da discussão. Sem dúvida, esse é o aspecto mais árido a ser abordado. Tão-somente os ensinamentos preciosos dos professores paranaenses MARÇAL JUSTEN FILHO e CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA para elucidar a questão. Vejamos.

¹²³ **Taxas...**, *op. cit.*, p.140 e 149.

¹²⁴ **Doutrina...**, *op. cit.*, p. 136.

Para os ilustres autores, a possibilidade de delegação do serviço público a entidades privadas, por óbvio, não tem o condão de alterar o caráter público do regime de prestação dos serviços. Entretanto, é inegável que há uma mutação no regime de remuneração, derivada do fato de que, ao particular, é contratualmente garantida a obtenção de lucro, além, é claro, da imputação de diversas obrigações de investimento às custas de seu patrimônio. Nessa esteira, é garantido ao concessionário a chamada manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.¹²⁵

A concessão do serviço público produz, portanto, inovações no regime jurídico aplicável. Passa-se a considerar cabível o dado da lucratividade – o que é inconcebível na atividade administrativa desempenhada pelo Estado. O particular tem assegurado o direito à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial. Enfim, o insucesso será arcado pelo particular.¹²⁶

E tal garantia tem como esboço o próprio texto constitucional, em seu artigo 37, *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

¹²⁵ “*De usual, os contratos administrativos são bilaterais e sinalagmáticos, o que significa que produzem direitos e deveres para ambas as partes, em situação de correlatividade. Essa noção se encontra na origem do instituto do equilíbrio econômico-financeiro (também denominado de equação econômico-financeira) do contrato administrativo. A expressão indica uma espécie de ‘relação’ entre encargos e retribuições gerados para as partes. Significa que os encargos correspondem (equivalerem, são iguais) às retribuições. A expressão equilíbrio esclarece que o conjunto dos encargos é a contrapartida do conjunto das retribuições, de molde a caracterizar uma equação*”. MARÇAL JUSTEN FILHO, **Concessões...**, *op. cit.*, p. 145.

“*Equilíbrio econômico-financeiro (ou equação econômico-financeira) é a relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro lado, pela compensação econômica que lhe corresponderá*”. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 593.

¹²⁶ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Concessões...**, *op. cit.*, p. 144.

Portanto, figurando a equação econômico-financeira do contrato de concessão ou permissão como um preceito constitucional, evidente que o regime de remuneração do particular deverá prestigiá-lo, e não é necessária longa digressão para perceber que o regime tributário não se coaduna com tal garantia.

Esse regime jurídico específico pressupõe mutabilidade a qualquer tempo. Como o particular não é dotado de estruturas e garantias inerentes ao Estado, há risco de sua insolvência. A contrapartida de assumir o serviço por conta e risco próprios é a garantia estatal de alteração da tarifa a qualquer tempo. Quando se reconhece o direito à manutenção da equação econômico-financeira e o cabimento de sua recomposição, constrói-se um regime jurídico distinto do tributário.

Se a recuperação da equação econômico-financeira faz-se na via administrativa, então a elevação da remuneração do concessionário independe de previsão em lei. Como pode fazer-se a qualquer tempo, não está assujeitada à observância do princípio da legalidade.

(...)

Portanto, o regime tributário é incompatível com o regime jurídico da remuneração do concessionário (permissionário).¹²⁷

Daí a conclusão de que, quando houver o exercício de um serviço público específico e divisível, prestado por um particular, em virtude de concessão ou permissão, a única maneira de remuneração é por meio de tarifa, caso contrário estaria desprestigiando o equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo, que é seu veículo introdutor, o que é inconstitucional.

A solução do tema se relaciona com a garantia constitucional à equação-financeira da concessão, tal como prevista na regra constante do art. 175 da Constituição de 1988 (que constava, na essência, da Constituição anterior). Assim, o art. 175 da Constituição, que prevê a possibilidade de prestação de serviços públicos sob o regime de concessão, e o art. 37, XXI, da Constituição, que assegura a manutenção da equação econômico-financeira dos contratos de concessão, excepcionam o art. 145, II, da Constituição quanto ao regime jurídico da remuneração do concessionário de serviço público. A remuneração passa a ter a natureza de tarifa (não tributária).¹²⁸

¹²⁷ *Idem.*

¹²⁸ CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA, **Usuários de Serviços Públicos**, p. 356 e 357.

6.6 Síntese

De todo o exposto, em síntese: 1) Quando o Poder Público exercer diretamente serviço público que não seja específico e divisível (*uti universi*) a forma de custeio deve cingir-se ao caixa geral dos impostos (CF art. 145, I, e CTN art. 16); 2) Já se diretamente prestar serviço público específico e divisível, querendo custeá-los, deverá valer-se única e exclusivamente da taxa (CF art. 145, II); 3) Por sua vez, se o serviço público específico e divisível puder ser delegado para outrem, por meio de concessão ou permissão, e de fato o for, deverá remunerar tal serviço por meio das tarifas (CF art. 175, III, e art. 37, XXI). 4) Quando a Administração exercer atividade econômica (CF 173) somente poderá exigir contraprestação por meio de tarifa.

7. CONCLUSÃO

Nossa análise partiu de conceitos dos mais abstratos da ciência jurídica – Estado e Serviço Público. Obviamente que os apontamentos que tomamos nem de longe prestam para esgotar assuntos de tão elevada complexidade, que, desde muito tempo, desafiam a inteligência jurídica dos maiores mestres da Ciência do Direito. O que pretendíamos era forjar um sustentáculo, um baluarte que servisse de ponto de partida para, paulatinamente, sempre concatenado com o que havia sido tratado anteriormente, adentrássemos, da forma mais harmoniosa possível no âmago de uma singular espécie tributária, forma de custeio de específicos serviços públicos, a taxa dita de serviço.

Como almejávamos penetrar a intimidade do referido tributo jamais poderia ser relegada ao esquecimento a Teoria da Norma de Incidência Tributária, a partir das lições do professor PAULO DE BARROS CARVALHO, calcado em muitas das observações do mestre LOURIVAL VILANOVA. A teoria da norma forneceu-nos um novo arcabouço teórico, que foi fundamental para encarar com maior maturidade os aspectos normativos que dão os contornos da hipótese de incidência e da consequência tributária da taxa, já que deixamos de somente analisá-los superficialmente; fomos além, posicionando-os no esquema de sua regra-matriz de incidência.

A partir daí é que retiramos os resultados mais profícuos de nossa modesta investigação científica, revelando a real importância de cada um dos já referidos aspectos normativos, uma vez que, devidamente arranjados na regra-matriz, o valor de cada um sobrepõe-se, agiganta-se, torna-se de muito mais fácil visualização. Ora, o prestar e o pôr à disposição não mais são conceitos vazios e friamente dispostos na letra da lei, passam a ser entendidos como o próprio verbo do aspecto material do antecedente tributário da taxa de serviço. O mesmo ocorre com a especificidade, a divisibilidade e com os outros contornos legais da taxa.

Foram esses os preceitos que possibilitaram a percepção de que boa parte das taxas de serviço instituídas no Brasil infelizmente estão eivadas da mais absoluta inconstitucionalidade, já que desprovidas de alíquotas e calcadas em bases de cálculo

que expressam um valor fixo em moeda, longe de representar qualquer perspectiva dimensível da atuação estatal. São peças vivas de nosso “manicômio tributário”, do qual nos alertou ALFREDO BECKER, já nos idos da década de sessenta do século passado, e que quando percebemos que, no mais das vezes, são passivamente agasalhados por parte de nossa jurisprudência, em alguma medida reforçam a hipérbole de PAULO FRANCIS de que “*O Brasil é um asilo de lunáticos onde os pacientes assumiram o controle*”.¹²⁹

De toda sorte, ao mesmo tempo que tal investigação forneceu-nos resultados interessantes, serviu também para demonstrar que ainda são escassos os trabalhos científicos que se aventuraram a esculpir a regra-matriz de incidência da taxa, saturando cada critério do esquema abstrato. Pulula a necessidade de mais obras neste sentido.

No que se refere à análise da sempre inquietante e tormentosa questão da distinção entre taxa e tarifa, novas perplexidades exsurgiram. A análise da doutrina que já teve oportunidade de se dedicar à sua apreciação deixa clara somente uma conclusão: é um tema que ainda está longe de ser pacificado, sequer de alcançar a graça de um marco teórico satisfatório. Ao lado da questão das “taxas fixas” é o grande tema “mal resolvido” relativo a essa espécie tributária.

Numerosas teorias são absolutamente antagônicas entre si e não só nas conclusões, o que até seria compreensível, mas até mesmo nos pressupostos mais básicos. Um pesado fardo de conceitos que há tempos já não pertencem mais à taxa, e que foram forjados no bojo de um sistema tributário totalmente distinto – em que o citado “manicômio tributário” era indubitavelmente maior – é insistentemente repisado por alguns doutrinadores e principalmente por nossos pretórios. Ao mesmo tempo despontam ensinamentos extremamente promissores, como os dos professores paranaenses MARÇAL JUSTEN FILHO e CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA, que oxigenam e enriquecem a “*questio*”, sendo certo que merecerão maior repercussão da parte daqueles que, daqui para frente, pretendem debruçar-se sobre o tema.

Assim, almejamos que nosso trabalho, ao apontar as insuficiências que rondam a espécie tributária da taxa de serviço – o problema das “taxas fixas” e a questão da

¹²⁹ PAULO FRANCIS, **Trinta anos esta noite**, p. 104.

distinção entre a Taxa e a Tarifa – bem como o método a ser utilizado para o seu desenvolvimento – a Teoria da Norma de Incidência Tributária – de alguma maneira, por mais tímida que seja, auxilie seu aprimoramento teórico.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução: Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARRETO, Aires F., Arts. 77 a 80 (Taxas), *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____, **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista. 2 ed. Bauru: EDIPRO, 2003.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Taxas – Limites Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Roteiro de Lógica Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____, **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Administração Indireta Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Forense, 2000.

DERZI, Misabel. A Seguridade social e o finsocial, *in* SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.), **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Saraiva, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DUBOIS, e Jean e outros. Tradução: Frederico Pessoa de Barros e outros. **Dicionário de Lingüística**. 8ª ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

FEST, Joachim. **No Bunker de Hitler: Os Últimos Dias do Terceiro Reich**. Tradução: Jens e Patrícia Lehmann. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

FRANCIS, Paulo. **Trinta Anos Esta Noite: 1964, o que vi e vivi**. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da Filosofia do Direito**. Tradução: Norberto de Paula Lima e Márcio Pugliese. São Paulo: Ícone, 1997.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução: João Paulo Monteiro. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

JANCZESKI, Célio Armando. **Das Taxas: Aspectos Jurídicos e Caracterização**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. 2 ed. rev. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____, **Concessões de Serviços Públicos (Comentários às Leis nºs 8.987 e 9.074, de 1995)**. São Paulo: Dialética, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____, **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARX, Karl; ENGELS, Friederich. **O Manifesto do Partido Comunista**. São Paulo: Martin Claret, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NOVELLI, Flávio Bauer. Taxa – Apontamentos sobre seu Conteúdo Jurídico, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n^o 59.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Usuários de Serviços Públicos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas e Preços**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. **Introdução ao Estudo das Taxas**. 2 ed. São Paulo: Pilares, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOARES DE MELO, Jose Eduardo. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-Democraticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes, *in* FOLMANN, Melissa (Coord.), **Tributação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e O Sistema de Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.