Direito do Estado .com.br
O Direito Público da Cidadania

R DAE | Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico

Número 13 – fevereiro/março/abril - 2008 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-1861 -

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

Vladimir da Rocha França

Mestre em Direito Público pela UFPE. Doutor em Direito Administrativo pela PUC/SP. Professor Adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN. Professor dos Cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito da Universidade Potiguar. Advogado em Natal/RN.

Sumário: 1. Introdução. 2. Tributo e Serviço Público como Conceitos do Direito Positivo. 3. Considerações sobre a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária. 4. Hipótese Tributária da Taxa pela Prestação de Serviço Público. 5. Considerações Finais.

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas que passou a chamar a nossa atenção foi o problema dos instrumentos jurídicos empregados para a remuneração pela prestação de serviços públicos. Não se pode negar a importância da questão para o exercício da cidadania[1].

O cidadão é consumidor necessário desses benefícios gerados pelo Estado ou por quem atue como delegado deste. Afinal, a prestação de serviços públicos destina-se, como toda e qualquer atividade estatal, à materialização dos interesses públicos, ou seja, dos interesses consagrados na Constituição Federal.

Como consumidor, o administrado precisa saber identificar o conjunto de preceitos jurídicos que regulam a prestação que usufrui, permitindo-lhe conhecer os seus direitos e garantias e, também, a reivindicação de uma atividade estatal o menos danosa possível aos seus interesses privados. O Estado, por sua vez, necessita empregar corretamente os instrumentos jurídicos que o direito positivo lhe investe, para o melhor logro do interesse da coletividade.

---

[1]. Fundamento do Estado Brasileiro que determina a efetiva participação do cidadão na formação e exercício das prerrogativas que foram atribuídas ao Estado pelo direito positivo. Ver CF, art. 1º, § ún., II.

Mecanismo interessante é referido no art. 145 da Lei Maior:

> *"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
> *(...)*
>
> *II - **taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou **pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição**".*

O que procuraremos fazer é, numa perspectiva jurídica[2], analisar um dos meios que o direito positivo brasileiro determina para a prestação remunerada de serviço público, partindo do enunciado acima transcrito.

Inicialmente, procuraremos elucidar os conceitos de tributo e de serviço público, referidos nesse dispositivo constitucional para, logo após, tentar identificar o alcance das proposições que podemos dele construir. O direito positivo brasileiro constitui a base empírica do trabalho em vossas mãos.

2. TRIBUTO E SERVIÇO PÚBLICO COMO CONCEITOS DO DIREITO POSITIVO

2.1. CONCEITOS DO DIREITO POSITIVO E CONCEITOS DA CIÊNCIA DO DIREITO

O conceito de serviço público representa um dos focos constantes de convergência de parcela considerável da doutrina. Embora não seja mais apontada como praticamente o sinônimo de toda a atividade desempenhada pelo Estado[3], nunca deixou de ser um conceito discutido pela dogmática jurídica que se dedica ao direito público.

Todo o conceito (ou definição) é composto por duas partes: uma, o *definiendum*, a palavra a ser definida; e a outra, o *definens*, a enunciação de seu significado[4]. Os conceitos instrumentalizam o discurso, sejam eles frutos da liberdade de estipulação, sejam eles edificadores de uma realidade dentro do mesmo discurso.

O direito positivo - enquanto sistema de normas jurídicas válidas (postas ou assim reconhecidas pelo Estado) orientadas à regulação da conduta humana

---

[2]. Na acepção que a dogmática jurídica lhe confere, esclarecida adiante.

[3]. Como o fazia a chamada "Escola do Serviço Público". *Cf.* León Duguit, **Las Transformaciones del Derecho - Público y Privado**, traduzido por Adolfo G. Posada, Ramón Jaén e Carlos G. Posada, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1975, pp. 37-41; e Gaston Jèze, **Los Principios Generales del Derecho Administrativo**, traduzido por Carlos Garcia Oviedo, Madri, Editorial Reus, 1928, pp. 283-284.

[4]. Eurico Marcos Diniz De Santi, "As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro", *in:* **Justiça Tributária**, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 135.

intersubjetiva em determinadas coordenadas de espaço e de tempo - emprega os conceitos para selecionar os dados da realidade social que lhe serão relevantes para a sua concreção. Embora não seja possível admitir que os elementos sociais referidos pelos conceitos do direito positivo "ingressem", em sua totalidade, no sistema, a sua influência na composição da realidade do direito positivo não pode ser ignorada. Aliás, o direito positivo constrói sua própria realidade, com base na realidade social que visa influi e segundo o padrão ideológico que lhe serve de norte. Se no meio físico é alterado pelo homem pelo trabalho, a intervenção humana na realidade social exige a linguagem normativa[5].

Na perspectiva da dogmática jurídica, constitui o objeto da ciência do direito a descrição do direito positivo. Através de proposições descritivas[6], busca o jurista identificar e compreender a estática e a dinâmica desse sistema prescritivo, empregando também conceitos.

Mas qual seria a diferença essencial entre os conceitos da ciência do direito e os conceitos do direito positivo?[7] Os conceitos são postos no discurso através de proposições e, por conseguinte, recebem a qualificação própria de seus veículos de introdução.

As proposições do direito positivo são qualificadas como válidas ou inválidas, consoante sua pertinência ao ordenamento jurídico posto ou reconhecido pelo Estado. Por sua vez, as proposições da ciência do direito recebem o epíteto de verdadeira ou falsa segundo sua capacidade de descrever ou não o fenômeno normativo. São injunções necessárias da dissociação metódica entre os mundos do ser e do dever-ser.

Portanto, os conceitos do direito positivo têm natureza prescritiva e vinculam a conduta daqueles responsáveis pela inserção e concretização das normas jurídicas no sistema. Tal conceito será válido ou não, consoante sua pertinência com o direito positivo.

Padecerão de falsidade, seguindo esse raciocínio, todos os conceitos da ciência do direito que forem de encontro aos conceitos do direito positivo.

Após esses esclarecimentos, vejamos o conceito de serviço público.

2.2. O CONCEITO JURÍDICO-POSITIVO DE SERVIÇO PÚBLICO

O conceito de serviço público tem especial relevância para o direito tributário positivo - as normas jurídicas válidas orientadas à regulação do

---

[5]. Lourival Vilanova, **As Estruturas Lógicas e os Sistema do Direito Positivo**, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 40.

[6]. Para os fins de nosso ensaio, empregamos proposição como o significado construído a partir dos enunciados, ou seja, dos sinais empregados pelo homem para se comunicar. As normas jurídicas são, por exemplo, os significados edificados através da interpretação dos enunciados postos ou reconhecidos pelo Estado como pertinentes ao direito positivo.

[7]. *Cf.* Eurico Marcos Diniz De Santi, "As Classificações...", *cit.*, pp. 130-133.

fenômeno tributário[8] - quando o Estado institui tributos[9] para a direta manutenção das atividades que deve desempenhar em prol do interesse social qualificado pela Constituição como interesse público.

O direito positivo pátrio não nos oferece um *definiens* para "serviço público", obrigando o jurista a realizar um intenso labor para identificar, através dos enunciados desse sistema, o conceito jurídico-positivo de serviço público. Tarefa, aliás, que a doutrina administrativista não almejou lograr com unanimidade[10].

Voltemos novamente para o texto constitucional (grifamos), no seu art. 175, *caput*:

> *"Art. 175.* ***Incumbe ao Poder Público****,* ***na forma da lei****,* ***diretamente ou sob regime de concessão ou permissão****, sempre através de licitação,* ***a prestação de serviços públicos****".*

Pelo que depreende desse enunciado, a prestação de serviço público constitui uma atividade privativa do Estado. Somente mediante sua regular concessão ou permissão, é juridicamente permitida o desempenho dessa atividade pelo particular. E, mesmo assim, não perde o Estado a titularidade de tal atribuição.

Mas não basta apenas identificar quem desenvolve a atividade para qualificá-la juridicamente. É preciso ainda investigar no que consiste "prestação de serviço público"[11].

A prestação de serviço público constitui o **objeto de uma relação jurídica** entre o Estado (ou o particular que ele delegou) e o cidadão. Afinal, **somente a conduta humana é passível de regulação jurídica, ou seja, de ser qualificada como obrigatória, proibida ou permitida pelo direito positivo**[12].

---

[8]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, 9 ed., São Paulo, Saraiva, 1997, p. 11; e Geraldo Ataliba, **Hipótese de Incidência Tributária**, 5 ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 47.

[9]. Elucidaremos mais adiante o conceito de tributo adotado.

[10]. *Cf.* Elaine Cardoso de Matos Novais, "Serviço Público: Conceito e Delimitação Constitucional", *in:* **Estudos de Direito Administrativo - Em Homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello**, São Paulo, Max Limonad, 1996, pp. 127-137.

[11]. Nossa proposta tem forte lastro teórico nas proposições científicas de Celso Antônio Bandeira de Mello (**Curso de Direito Administrativo**, 11 ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 477-481) e Lúcia Valle Figueiredo (**Curso de Direito Administrativo**, 4 ed., São Paulo, Malheiros, 2000, pp. 72-75). Em face da relevância sócio-econômica dos serviços públicos, é possível, numa perspectiva mais ampla de ciência jurídica, classificá-los como uma espécie de atividade econômica (*cf.* Vladimir da Rocha França, **Invalidação Judicial da Discricionariedade Administrativa - No Regime Jurídico-Administrativo Brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pp. 27-28). Contudo, a exigência metodológica da dogmática jurídica demanda tratar serviço público e atividade econômica como fenômenos juridicamente distintos, reconheçamos.

[12]. *Cf.* Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 22.

O serviço público, **enquanto objeto da prestação**, representa uma comodidade ou utilidade material para o cidadão (ou mesmo outro ente estatal na posição de seu consumidor), cuja fruição é direta e depende necessariamente de seu oferecimento. São necessidades constitucional ou legalmente fixadas como bens (num sentido lato) relevantes para a coletividade. Como por exemplo, os serviços de telecomunicações[13].

Contudo, o serviço somente merecerá o adjetivo "público" quando **se tratar de objeto de uma prestação somente realizável pelo Estado ou por quem tenha recebido delegação hábil para tanto**. Mas outro elemento ainda se faz necessário para configurar o benefício como serviço público: o regime jurídico administrativo[14].

A distinção entre direito público e direito privado, ao nosso ver, não é meramente doutrinária. Através dos princípios jurídicos, o direito positivo fixa os pontos de convergência das demais normas jurídicas, visando racionalizar a regulação da conduta social. No caso do direito público, há um conjunto de princípios que torna peculiar a formação e o desenvolvimento de considerável parte das relações jurídicas entre Estado e o particular, se comparadas com suas congêneres entre os particulares. O direito positivo não deixa de ser um só quando reparte-se em público e privado, havendo aqui, tão somente, o metódico agrupamento de seus preceitos em prol dos interesses que deve concretizar.

Constitui o regime jurídico administrativo, o conjunto de normas jurídicas válidas que regulam o desenvolvimento da função administrativa, centradas em dois cânones básicos: a prevalência do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público[15]. Através da função administrativa, o Estado (ou quem esteja no exercício de prerrogativas públicas) expedição de normas jurídicas complementares às normas veiculadas pela Constituição e pelas leis, para dar cumprimento a estas, bem como o desenvolvimento das atividades materiais que se fizerem necessárias para tanto[16].

Embora o regime jurídico seja um elemento "externo" ao objeto da prestação, influi aquele decisivamente para o regramento da relação jurídico que este mediatamente integra[17]. Todo serviço público deve ser prestado consoante o regime jurídico de direito público, mas nem todo benefício prestado sob esse conjunto normativo pode ser enquadrada como serviço público.

---

[13]. Ver CF, art. 21, XI.

[14]..

[15]. Sobre o regime jurídico administrativo, ver Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.*, pp. 25-53; e Vladimir da Rocha França, **Invalidação...**, *cit.*, pp. 47-90.

[16]. *Cf.* Vladimir da Rocha França, **Invalidação...**, *cit.*, p. 24.

[17]. Quando conceituamos, podemos buscar elementos internos ao objeto ou, elementos - "externos" - que lhe são relacionados em virtude de sua inserção dentro de uma realidade. *Cf.* Eurico Marcos Diniz de Santi, "As Classificações...", *cit.*, pp. 129-130.

Já podemos aqui, fixar o que entendemos como o conceito constitucional de serviço público: **serviço público consiste na comodidade ou utilidade material prestada pelo Estado (ou por concessionário ou permissionário), de fruição direta pelas pessoas**[18]**, sob o regime jurídico de direito público**.

Dúvida poderia remanescer quanto aos serviços de educação e saúde. Como não são privativos do Estado, sendo permitida sua prestação pelo particular, independentemente de delegação (embora sob forte regulação estatal), não podem ser enquadrados como serviços públicos[19]. Ao nosso ver, quando o Estado os presta ao cidadão, deve ser empregado o regime jurídico administrativo.

No caso de atividade econômica desempenhada pelo Estado, há a utilização do regime jurídico de direito privado naquilo que não atentar contra o cânones do regime jurídico de direito público[20]. Deve ainda ser lembrado que a atividade econômica é de titularidade própria dos particulares, dada a positivação constitucional da livre iniciativa, sendo a intervenção estatal de natureza excepcional, e somente admitida consoante os requisitos fixados pela própria lei maior[21].

2.3. O CONCEITO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO NO ART. 145, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Ao contrário do serviço público, o conceito de tributo encontra um *definiens* no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN):

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

Como foi veiculada por diploma legislativo anterior à ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, é preciso aferir se esse conceito jurídico-positivo foi ou não recepcionado, ou seja, se ainda remanesce válido ou não no sistema do direito positivo.

---

[18]. Vale advertir que empregamos "pessoa" no sentido de ente dotado de personalidade jurídica, da capacidade de ser sujeito de direitos e deveres no ordenamento jurídico. Podem fruir dos serviços públicos pessoas físicas ou jurídicas, tanto as de direito público como as de direito privado.

[19]. Ver CF, arts. 205 e 209, sobre a educação; e arts. 196 e 199, também da Lei Maior, sobre a saúde.

[20]. Ver CF, art. 173, *caput*, §§ 1º, II e III, e 2º.

[21]. Ver CF, arts. 1º, § ún., IV, 170, *caput*, 173, *caput*, e 174. *Cf.* Vladimir da Rocha França, **Invalidação...**, *cit.*, pp. 27-28.

Diversas acepções são possíveis para "tributo"[22]: quantia em dinheiro, prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária[23]; norma jurídica tributária; complexo norma, fato e relação jurídica[24]; processo de positivação, em sua integralidade.

Mas em que acepção emprega-se "tributo" no *caput* do art. 145 do texto constitucional? Explica Paulo de Barros Carvalho[25]:

> *"Que representa instituir, criar, decretar um tributo? Nesse instante, a fraseologia jurídica não admite digressões ou equivocidades: instituir um tributo é tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura ante-supõe a descrição de um fato a que o legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico. Aliás, sendo o tributo um instituição jurídica, e tomando-se o direito como um sistema de normas, dificilmente poderíamos demonstrar que aquela realidade escapa da configuração normativa (...)".*

E lembra Roque Antônio Carrazza[26]:

> *"(...) a Lei das Leis ainda classificou os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (...) desenhando a regra-matriz (o arquétipo genérico, a norma-padrão de incidência) de cada uma destas figuras jurídicas e discriminando competências para que as pessoas políticas, querendo, viessem a instituí-las (sempre, como vimos, por meio de lei)".*

O legislador dispõe de liberdade de estipulação dos conceitos que deverão ser empregados no processo de concretização das normas que expede para a comunidade, observados os preceitos constitucionais. O conceito de tributo no art. 145, *caput*, da Constituição Federal, pode não guardar o mesmo significado que o conceito de tributo no art. 3º do CTN e, nem estava o constituinte obrigado a mantê-lo. Contudo, ambos os conceitos jurídicos-positivos são válidos e, de modo algum, tornam inviável a aplicação das normas jurídicas constitucionais e legais.

---

[22]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2 ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 77/78; e *idem*, **Curso...**, *cit.*, p. 20.

[23]. Acepção defendida por Roque Antônio Carrazza , **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 11 ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 255; e Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 32.

[24]. Acepção que reflete o art. 3º do CTN, segundo Paulo de Barros Carvalho (**Curso...**, *cit.*, p. 19).

[25]. *Idem*, p. 18 (grifo no original). No mesmo sentido, Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 87.

[26]. *Op. cit*, p. 255 (grifo no original). *Cf.* Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 48.

E, de modo algum, o conceito jurídico-constitucional de tributo, nesse enunciado da Lei Maior, retira a validade do conceito infraconstitucional de tributo veiculado pelo CTN. Refere-se o art. 3º do CTN todo o fenômeno jurídico da incidência: a instituição legal de uma norma jurídica que descreve um fato lícito o qual, caso relatado mediante linguagem competente, enseja a instauração de uma relação jurídica de natureza obrigacional entre o Estado-administração ("Fisco") e o cidadão.

Mas como a fonte principal de nossas preocupações é justamente um enunciado constitucional, fiquemos com o conceito de tributo como norma jurídica, tal como veiculado pelo art. 145, *caput*, do CTN. O tributo significa a regra-matriz de incidência tributária, uma das diversas modalidades de norma jurídica.

3. CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. SOBRE AS NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas são proposições prescritivas, construídas através do enunciados do direito positivo. É somente através da interpretação, ou seja, mediante a atribuição de significados a esses sinais, que o jurista pode identificar a mensagem normativa.

Mas somente é possível constatar a norma jurídica completa quando se alcança uma unidade integral de significação deôntica[27], sendo, para tanto, necessário: identificar os enunciados do direito positivo; aferir as proposições que estão veiculadas por esses enunciados; e, por fim, conjugá-las para se obter a norma jurídica completa[28].

Todas as proposições do direito positivo são normas jurídicas, mas numa acepção lata. Isoladamente, elas são insuficientes para a regulação efetiva da conduta, ou seja, qualificá-la como obrigatória, proibida ou permitida. É pela junção dessas proposições, que se torna viável atingir essa finalidade.

O que caracteriza a norma jurídica, numa acepção estrita, *"é o fato de ser uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória"*[29]. Como inexiste uma forma padrão para o revestimento verbal das proposições jurídicas, faz-se necessário o

---

[27]. Em outros termos, permitir ao destinatário das prescrições do direito positivo discernir qual o comportamento devido e, de certo modo, a razão do mandamento.

[28]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito...,** *cit.*, pp. 57-76.

[29]. Miguel Reale, **Lições Preliminares de Direito**, 17 ed., São Paulo, Saraiva, 1990, p. 95 (grifo no original).

emprego da formalização, ou seja, da busca das estruturas lógicas que as sustentam[30].

As normas jurídicas em sentido estrito podem ser normas jurídicas de organização ou normas jurídicas de conduta[31].

As normas jurídicas de conduta possuem uma estrutura bimembre, prescrita pelo próprio sistema do Direito Positivo, constituída por duas proposições hipotético-condicionais[32]. Elas têm por objeto a conduta humana intersubjetiva, regulando-a consoante os padrões sociais incorporados ao sistema do Direito Positivo através de sua qualificação como obrigatória, permitida ou proibida.

No primeiro membro, a norma primária, sua hipótese compreende a descrição de um eventos ou eventos de possível ocorrência na realidade[33], cuja a constatação implica num conseqüente, prescritor de um dado efeito: uma relação de direitos e deveres entre dois sujeitos de direito. O segundo membro, a norma secundária, possui na hipótese a descrição da inobservância dos deveres prescritos na norma primária, implicando uma relação angular entre os sujeitos de direito e o Estado, no exercício da função jurisdicional[34].

A norma jurídica de conduta caracteriza-se pela disjuntividade. O sujeito da relação tem a opção de seguir a conduta lícita (prescrita na norma primária) ou a conduta ilícita (definida na norma secundária), suportando as conseqüências de sua escolha.

Cabem as normas jurídicas de estrutura ou de organização regular a produção das demais normas jurídicas. São compostas por uma estrutura implicacional, mas não bimembre como as normas de conduta. Disciplinando a conduta de introduzir, modificar ou extinguir as normas jurídicas e seus efeitos.

Dentre as várias áreas de intervenção das normas jurídicas, encontra-se o fenômeno da tributação.

---

[30]. Lourival Vilanova, **As Estruturas...**, *cit.*, p. 95; e Eurico Marcos Diniz De Santi, **Lançamento Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 1996, pp. 33-34.

[31]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, pp. 35-37; Eurico Marcos Diniz De Santi, **Lançamento**, *cit.*, pp. 54-55; Miguel Reale, **Lições...**, *cit.*, pp. 95-97

[32]. *Cf.* Lourival Vilanova, **Causalidade e Relação no Direito**, 2 ed., São Paulo, Saraiva, 1989, pp. 123-125; e *idem*, **As Estruturas...**, *cit.*, pp. 111-112.

[33]. Passaremos a nos referir a essas ocorrências pelo termo "suporte fático".

[34]. Lourival Vilanova, **Causalidade...**, *cit.*, p. 125. As normas primárias são as normas qualificadas como de "direito material, enquanto que as normas secundárias, de "direito processual". Os membros das normas de conduta não deixam de ser, isoladamente, normas jurídicas.

3.2. AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O fenômeno da instituição, arrecadação e fiscalização das prestações destinadas ao Fisco disciplina-se pelas normas jurídicas tributárias. São elas: as normas jurídicas que regulam o exercício da função legislativa em matéria tributária; as normas jurídicas que estipulam os elementos dos eventos de possível ocorrência e das relações jurídicas tributárias; e, por fim, as normas que fixam as providências administrativas necessárias para a materialização desses vínculos jurídicos[35].

Dentre as normas jurídicas tributárias, destaca-se a regra-matriz de incidência tributária. Ela é denominada pela doutrina como a norma jurídica tributária em sentido estrito[36].

A regra-matriz de incidência tributária consiste em uma norma primária, que associa a uma classe de eventos distantes do ilícito, uma relação jurídica que obriga o sujeito passivo a recolher uma quantia em dinheiro aos cofres públicos, a relação jurídica tributária[37].

Leciona Paulo de Barros Carvalho[38]:

> *"Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (conseqüente), existem diferenças a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento da pessoa), condicionado no tempo (critério material) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo estrutural da norma-padrão de incidência tributária".*

São esses os elementos que serão agrupados na regra-matriz de incidência tributária para viabilizar a efetiva vinculação da conduta do contribuinte aos interesses fiscais assegurados pela Constituição.

---

[35]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, p. 79.

[36]. *Idem*.

[37]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, pp. 80-84; e Eurico Marcos Diniz De Santi, **Lançamento...**, *cit.*, pp. 110-111; e Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 21.

[38]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, pp. 151-152.

3.3. A INSTITUIÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Dentre essas normas jurídicas de estrutura, temos o princípio constitucional da legalidade tributária[39]. Trata-se de uma norma jurídica de posição privilegiada no direito positivo pátrio, determinando limites objetivos para a ação do Estado[40] e, de certo modo, para o próprio cidadão.

O art. 5º, II, da Constituição Federal tem o seguinte enunciado:

> *"Art. 5º. (...)*
> *(...)*
> *II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".*

Conforme o princípio da legalidade, o Estado somente pode intervir na esfera jurídica do cidadão, imputando-lhe direitos ou deveres, diante de permissivo legal que autorize tal atividade e, mediante norma jurídica legal conforme os preceitos constitucionais[41]. Dada a ausência de norma jurídica veiculada por lei, fica o Estado impedido de exigir qualquer prestação por parte do cidadão[42].

Como bem ensina Roque Antônio Carrazza[43]:

> *"(...) Bastaria este dispositivo constitucional para que tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extratar o princípio implícito da legalidade tributária".*

---

[39]. Os princípios jurídicos são normas jurídicas de estrutura que asseguram a coerência, objetividade e concreção do ordenamento jurídico-positivo, prescrevendo os valores (fundamentos constitucionais) e finalidades (diretrizes constitucionais) que devem ser observados pelo Estado e pelo cidadão na sua vida jurídica. *Cf.* Vladimir da Rocha França, "Questões sobre a Hierarquia entre as Normas Constitucionais na Constituição de 1988", **RTJE**, vol. 168, jan./fev. de 1999, pp. 117/118.

[40]. Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, p. 93

[41]. *Cf.* Carlos Ari Sundfeld, **Fundamentos de Direito Público**, 2 ed., São Paulo, Malheiros, 1993, p. 156.

[42]. *Cf.* Geraldo Ataliba, **República e Constituição**, 2 ed., atualizada por Rósolea Miranda Folgosi, São Paulo, Malheiros, 1998, pp. 123-124; e Caio Tácito, "O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto", *in:* **Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres)**, Rio de Janeiro, Renovar, 1997, p. 339.

[43]. *Op. cit.*, p. 167. *Cf.* Vladimir da Rocha França, "Questões...", *cit.*, p. 126.

Optou o constituinte por colocar um enunciado explícito para o princípio da legalidade tributária, constante no art. 150, I, da Lei Maior (grifamos):

> *"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *I - **exigir** ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".*

E lembra Hugo de Brito Machado[44]:

> *"O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes".*

Para criar o tributo, por conseguinte, inovar originariamente a ordem jurídica, é preciso haver competência legislativa[45]. Somente enunciados veiculados por lei podem ser empregados pelo jurista para composição da regra-matriz de incidência tributária, uma vez que a relação jurídica tributária tem por objeto uma obrigação de dar[46]. Sem dispor de proposições jurídicas legais sobre os critérios que informam a hipótese e o conseqüente tributários, fica impedida qualquer atividade administrativa fiscal que vise a exigência do implemento de relação jurídica tributária[47].

Daí, afirmar a doutrina majoritária que a legalidade tributária indica uma legalidade estrita, associando-lhe o princípio da tipicidade fechada, que vedaria, entre outras técnicas legislativas, o emprego dos chamados "conceitos indeterminados". [48]

É a lei ordinária o veículo adequado para a introdução de regra-matriz de incidência tributária, podendo haver excepcionalmente o recurso à lei complementar quando expressamente previsto na Constituição[49]. Recorde-se

---

[44]. **Princípios Jurídicos...**, *cit.*, p. 17. *Cf.* Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 167-168.

[45]. Hugo de Brito Machado, **Princípios...**, *cit.*, p. 25.

[46]. Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário...**, *cit.*, p. 73-74.

[47]. *Cf.* Paulo da Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 98; Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 169-176; e Hugo de Brito Machado, **Princípios...**, *cit.*, p. 28.

[48]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 98; Roque Antônio Carrazza, *op.cit.*, p. 283; e José Juan Ferreiro Lapatza, "Norma Juridica y Seguridad Juridica", **Revista de Direito Tributário**, n. 61/1993, p. 10. Em prol de uma "tipicidade aberta", ver José Marcos Domingues Oliveira, "Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta", **Revista de Direito Tributário**, n. 70/1998, pp. 109-114.

[49]. Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 185-186 (grifo no original). *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, pp. 44-46. Ver CF, arts. 148, *caput*, e 154, I.

ainda que, quando o texto constitucional emprega "lei", esta deve ser como um produto do Poder Legislativo resultante do processo legislativo prescrito pela própria Constituição[50]. E, recorrendo mais uma vez às lições de Roque Antônio Carrazza[51]:

> *"A lei ordinária (inclusive e principalmente a que cria ou aumenta tributos) tem uma força própria: a força de lei. A força de lei consiste na possibilidade que ela tem de inovar na ordem legislativa não-constitucional (conjunto de normas de nível legal) preexistente (força de lei ativa) e, ao mesmo tempo, de não ser afetada por normas de inferior hierarquia (força de lei passiva)".*

3.4.REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A COMPETÊNCIA PARA SUA EXPEDIÇÃO

No sistema do direito positivo brasileiro, há todo um conjunto de normas jurídicas de estrutura veiculadas pela Constituição Federal, vinculando decisivamente o exercício da função legislativa em matéria tributária, ou seja, a competência tributária[52]. Exercitada tal prerrogativa, ela se esgota, permitindo o surgimento da capacidade tributária ativa, outra prerrogativa do Estado consistente na atividade da arrecadação da prestação tributária[53].

A Constituição Federal estabelece os limites para o exercício da competência tributária, atribuindo aos contribuintes direitos fundamentais, tais como o direito à segurança jurídica, o direito à propriedade e o direito à igualdade[54]. Esses e outros direitos constitucionais, ao lado dos demais preceitos que, direta ou indiretamente, dizem respeito à regulação jurídica do fenômeno tributário, formam o "estatuto do contribuinte" [55]. Somente através de sua observância, a tributação fica conciliada com os fundamentos e diretrizes constitucionais[56].

---

[50]. Ver CF, arts. 59 e ss. A legalidade tributária não deixa de ser uma proteção constitucional à instituição da propriedade, assegurada nos art. 5º, XXII e XXIII da Lei Maior.

[51]. *Op. cit.*, p. 202.

[52]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 140; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 255. Função legislativa compreende a expedição de normas jurídicas complementares à Constituição ou que inovam originariamente a ordem jurídica, estabelecendo novas classes de fatos e relações jurídicas, para a efetivação dos interesses constitucionalmente consagrados. Mas ela pode ser tomada num sentido mais amplo (*cf.* Vladimir da Rocha França, **Invalidação...**, *cit.*, pp. 19-20).

[53]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, p. 140; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 305.

[54]. Ver CF, art. 5º, *caput*.

[55]. *Cf.* Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 278 e 306-307.

[56]. Esses valores e finalidades estão elencados nos arts. 1º, § ún., e 3º, todos da CF.

Somente as pessoas políticas podem instituir tributos, por serem as únicas dotadas de Poder Legislativo e, por conseguinte, de competência tributária[57]. Os espaços da competência tributária de cada uma das pessoas políticas é delimitado por normas constitucionais de estrutura, que apontam previamente os tributos cuja criação lhes é permitida, preservando, assim, o princípio federativo.

Adverte-se que não houve criação de tributos pela Constituição Federal, mas tão somente discrimina as competências tributárias e estabelece os limites para o seu exercício[58] e, ainda que oferte enunciados cujas proposições vinculam as pessoas políticas na confecção dos enunciados que servirão de ponto de partida para a identificação da regra-matriz de incidência tributária.

Noutros termos: a Constituição fixou o arquétipo de toda e qualquer regra-matriz de incidência tributária, determinando os espaços semânticos a serem observados pelas pessoas políticas quando a institui[59]. E, portanto, da taxa pela prestação de serviços públicos.

Centraremos nossa atenção em uma das partes da taxa pela prestação de serviços públicos: sua hipótese tributária.

4. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

4.1. TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO COMO ESPÉCIE CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

Voltemos ao enunciado do art. 145, II, da Carta Magna (grifamos)[60]:

> *"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
> *(...)*
> *II - **taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou **pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição**".*

---

[57]. Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 307-308.

[58]. *Idem*, *ibidem*, p. 308-209. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, pp. 42-44; e Márcio Severo Marques, *op. cit.*, pp. 154-155.

[59]. *Cf.* Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 311-312; e Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, pp. 32-33 e 48.

[60]. Interessante notar que a redação desse dispositivo constitucional guarda similaridade com o constante no art. 77 do CTN: "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 ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição**" (grifamos).

A competência tributária para a instituição dessa espécie de tributo foi, portanto, repartida entre as pessoas políticas[61].

Dois aspectos, constantes no tributo, servem para distingui-los das demais espécies constitucionais. São a hipótese tributária e um dos aspectos do conseqüente tributário, a base de cálculo[62]. Não há unanimidade na doutrina quanto ao número de espécies constitucionais de tributos ou, quanto ao modo como os mesmos devem ser agrupados nas classificações da ciência do direito. Entretanto, a taxa é tributo que sempre se faz presente nas proposições jurídico-científicas que consultamos.

O que tentaremos a seguir é, seguindo a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, identificar quais as proposições constitucionais que influem no desenho legal da hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público.

4.2. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA E FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

A hipótese tributária é composta por uma proposição que descreve algo passível de ser fato jurídico tributário[63]. Apesar de estruturada no modo lingüístico descritivo, ela não é sujeita a verificação empírica para que o seu relato pelo agente competente (fato jurídico tributário) faça surgir a relação jurídica tributária prescrita em seu conseqüente.

Com melhor precisão, o magistério de Lourival Vilanova[64] sobre a hipótese da norma jurídica:

> *"(...) É descritiva, mas sem valor veritativo. Quer dizer, verificado o fato jurídico, no suporte fáctico, ou não verificado, a hipótese não adquire valor-de-verdade. Mas a hipótese da proposição normativa do Direito tem um valer específico: vale, tem validade jurídica, foi posta consoante o processo previsto no interior do sistema jurídico. A mesma hipótese contida no projeto de lei apresenta o mesmo conteúdo de significação, mas não vale ainda, enquanto não se transforma em lei. Diremos: o deôntico não reside na hipótese como tal, mas no vínculo entre a hipótese e a tese. Deve-ser o vínculo implicacional. Em outro giro: deve-ser a implicação entre hipótese e tese".*

O que determina a identidade da regra-matriz de incidência tributária - em relação às demais normas jurídicas - não é o seu conseqüente normativo, mas

---

[61]. *Cf.* Márcio Severo Marques, *op. cit.*, pp. 167-168.

[62]. Ver CF, arts. 145, § 2º, e 154, I. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 23; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 173. Leciona Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, p. 170) que padecem do vício de inconstitucionalidade os tributos fixos, ou seja, desprovidos de base de cálculo e de alíquota, por quebra desses preceitos da Lei Maior.

[63]. Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, .p. 24.

[64]. Em seu **As Estruturas...**, *cit.*, pp. 95-96 (grifo no original). *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, pp. 24-25.

sim sua hipótese, como leciona Geraldo Ataliba[65]. Os textos do direito positivo empregam, todavia, "fato gerador" para designá-la.

Essa expressão tem sido profundamente criticada[66], por designar duas realidades distintas: a descrição legal de um evento ou de uma classe de eventos que pode ser referido por fato jurídico tributário; e o próprio fato jurídico tributário.

Na hipótese tributária, há a descrição de um evento (ou uma classe de eventos) que pode **ocorrer** na realidade circundante do homem. Para tanto, é preciso que haja a fixação dos critérios material (no que consiste), espacial (onde deve ocorrer) e temporal (quando deve ocorrer) do evento tributário, que devem estar presentes no evento constatado por quem detiver a atribuição de constituir o fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário também constitui uma descrição, mas por sua vez, de um evento **ocorrido** no mundo das percepções dos sentidos humanos. O fato jurídico não é simplesmente fato social, mas sim o enunciado proferido pela linguagem competente do direito positivo e, articulado com a teoria das provas[67].

Tal como a hipótese tributária, o fato jurídico tributário fixa os elementos material (o que consistiu), espacial (onde ocorreu) e temporal (quando ocorreu) o evento tributado.

A relação jurídica tributária não surge da sua prescrição geral no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, ou da configuração do evento descrito, em termos abstratos, pela hipótese dessa norma jurídica[68]. Nasce simultaneamente com o fato jurídico tributário, compondo o conseqüente de norma jurídica individual e concreta. Tanto o fato jurídico tributário como a relação jurídica tributária, por conseguinte, são proposições do direito positivo e, não se confundindo, respectivamente, com o evento descrito e a conduta individual que se deseja diante deste.

---

[65]. Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 48.

[66]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, pp. 154-156; e Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, pp. 51-52

[67]. Paulo de Barros Carvalho, **Direito...**, *cit.*, p. 89. O que justifica essa lição, explica esse jusfilósofo, é a distinção que existe entre fato e evento (*idem*, pp. 85-89): O evento compreende o percebido pelo homem (*v.g.*, o frio), enquanto o fato, o relato que este emprega para comunicar o que percebeu (*v.g.*, "sinto frio"). "(...) para o ponto de vista do direito, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria", lembra ainda (*ibidem*, p. 89).

[68]. A norma é geral quando se limita a indicar os critérios que devem estar presentes nos aspectos intrínsecos ao vínculo relacional (os sujeitos ativo e passivo, a prestação e o objeto da prestação) que deve ser instaurado, caso materializada e devidamente relatada a sua hipótese. Já na norma individual, há a especificação dos sujeitos ativo e passivo, bem como da prestação e seu respectivo objeto, consoante a subsunção dos elementos pessoais do caso concreto ao prescrito no conseqüente daquela outra norma. Mas não adentraremos aqui, como já advertimos no estudo dos conseqüentes tributários.

Os elementos da realidade social que servirão de suporte fático para a hipótese tributária são necessariamente valorados pelo órgão legislativo responsável por seu delineamento lingüístico e, constatados pelo órgão administrativo responsável pela confecção do fato jurídico tributário[69]. Contudo, observadas as normas constitucionais de estrutura que vinculam o desempenho da instituição do tributo, como já vimos.

Três critérios se fazem presentes na hipótese tributária: o critério material, o critério espacial e o critério temporal, como vimos[70]. Vejamos como a Constituição delineou esses aspectos para a taxa pela prestação de serviço público.

4.3. CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA PELA PRESTAÇÃO POR SERVIÇO PÚBLICO

4.3.1. NOÇÕES GERAIS

O critério material da hipótese tributária refere-se ao comportamento de pessoa, física ou jurídica, não qualificado como ilícito pelo direito positivo. Sua identificação se faz através do verbo e complemento empregados para representar a conduta no plano da linguagem jurídica.

A Constituição Federal permite às pessoas políticas a instituição de taxas pela "utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição"[71].

As taxas são classificadas por Geraldo Ataliba[72] como tributos vinculados, haja vista o critério material da hipótese tributária referir-se a uma atividade estatal. Para diferenciá-las das contribuições, explica que a atuação estatal descrita tem direta e imediata relação com o contribuinte[73].

A prestação de serviço público, como vimos, constitui uma atribuição privativa do Estado, podendo ser desempenhada por particular quando há sua regular delegação e, ainda sim, precedida de licitação. Mas para haver a taxa pela prestação de serviço público, faz-se imprescindível que essa atividade estatal esteja devidamente prevista em lei.

---

69. Lourival Vilanova, **As Estruturas...**, *cit.*, p. 98.

70. Deve se ressaltar que tanto a hipótese como o conseqüente tributários são unidades de significação, somente podendo seus elementos serem separados para os estritos fins do estudo científico.

71. Ver CF, art. 145, II.

72. Em seu **Hipótese...**, *cit.*, p. 129. Ver também Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 30; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 326. Diferenciando-as, assim, dos impostos, tributos não-vinculados por não conterem na hipótese tributária a descrição de evento diverso de atuação estatal e relacionado com a esfera jurídica do contribuinte (*idem*, *ibidem*, p. 121).

73. *Idem*.

A legalidade administrativa determina que a administração pública somente pode fazer aquilo que a lei lhe autorizar. Na ausência de norma jurídica legal que determine o serviço público a ser prestado, tal atividade fica impossibilitada.

A Constituição estabelece um amplo rol de serviços públicos, discriminando as competências legislativas para sua instituição e, por conseguinte, as competências administrativas para sua prestação. Seguindo a lição de Geraldo Ataliba:

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

A hipótese das normas jurídicas podem selecionar eventos que já foram objeto de consideração por outras normas jurídicas ou, mesmo, condutas já qualificadas pelo direito positivo. O que a hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público realiza é a descrição de um comportamento do contribuinte que tem direta referência com uma outra relação jurídica, entre o mesmo e o Estado: a relação jurídica de serviço público.

Tal como a relação jurídica tributária, a relação jurídica de serviço público surge quando configurado um fato jurídico. Como este vínculo jurídico integra o critério material da taxa pela prestação de serviço público, a instituição do tributo sob análise fica prejudicada caso ausente a norma jurídica que viabilize essa atuação estatal[74].

Seguindo a lição de Geraldo Ataliba[75]:

> *"(...) No caso da taxa a Constituição está impondo duas exigências: uma que haja o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos, primeira exigência; segunda exigência, que haja uma lei dizendo que essas atividades do Estado ensejam a incidência de tributos. Então, duas leis, uma administrativa de polícia ou de serviços públicos e uma tributária, qualificando esses fatos para o efeito de fazerem nascer obrigações tributárias. Também aqui é perfeita a fidelidade do texto constitucional às melhores propostas da ciência jurídica".*

---

[74]. Fábio Barbalho Leite, O Conceito de Serviço Público para o Direito Tributário, *in:* Elizabeth Nazar Carrazza (coord.), **Direito Tributário Constitucional**, São Paulo, Max Limonad, 1999, p. 182..

[75]. "Taxas e Preços no Novo Texto Constitucional", **Revista de Direito Tributário**, n. 47/1989, pp. 143-144. É possível ainda, lembra Fábio Barbalho Leite (*op. cit.*, p. 182), ambas as normas jurídicas, a norma jurídica que determina a prestação do serviço público e a norma jurídica instituidora da taxa sejam veiculadas numa mesma lei.

A competência para instituir a taxa será da pessoa política a qual foi constitucionalmente designado o desempenho da atividade estatal, configurada no critério material da hipótese tributária da norma sob análise[76].

4.3.2. O QUE VEM A SER "SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL"?

Dentre os conceitos infraconstitucionais válidos, temos os referidos no art. 79 do CTN[77]:

> *"Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:*
> *(...)*
> *II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas, de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública;*
> *III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários".*

O estudo do direito positivo deve partir da Constituição Federal, mas não se restringe somente à Constituição Federal. Se a legislação, recepcionada ou posterior à ordem constitucional posta, oferece-nos conceitos, devemos verificar seu grau de compatibilidade com as proposições jurídicas da Lei Maior.

O serviço público, como todo e qualquer conceito jurídico, pode ser recortado pela hipótese normativa e não ingressar, em toda sua totalidade semântica, na composição do fato jurídico que ensejará a relação jurídica prescrita no conseqüente normativo. Como também, pode a hipótese normativa, selecionar apenas uma espécie dentre o gênero referido mediante o conceito. É o que acontece com a hipótese tributária da taxa pela prestação por serviço público.

No foco de nossas preocupações, o art. 145, II, da Lei Maior, há o emprego de "serviços públicos específicos e divisíveis"[78]. Portanto, é evidente que nem toda a espécie de serviço público pode servir como elemento para o pressuposto da taxa pela prestação de serviço público.

A especificidade da prestação do serviço público advém da existência de órgãos administrativos diretamente vinculados a essa atribuição, se seguirmos as

---

[76]. *Cf.* Márcio Severo Marques, *op. cit.*, pp.167-169.

[77]. Válidos por ainda não terem sido retirados do direito positivo os enunciados que lhe servem de suporte. E sua recepção, pela ordem constitucional vigente, não nos parece contestável, como veremos.

[78]. Cabe advertir que "serviço público", no art. 79 do CTN, tem, ao nosso ver, a acepção de prestação do objeto "serviço público", tal como o conceituamos. Não é o serviço público, enquanto objeto de prestação jurídica, que deve ser "específico e divisível", mas sim a própria prestação, dentro de uma interpretação sistêmica do direito positivo brasileiro.

lições de Aliomar Baleeiro[79]. Mas, fica difícil imaginar a prestação de um serviço público sem que seja designado um órgão como competente para realizá-lo.

Outra proposta doutrinária é identificar os "serviços públicos específicos" como serviços *uti singuli*, por se referirem a uma pessoa ou a número determinado (ou determinável) de pessoas, distintos dos "serviços públicos gerais" (serviços *uti universi*), que seriam prestados indistintamente a todos os cidadãos[80]. Seria uma decorrência natural da natureza vinculada do tributo sob análise[81].

Já a divisibilidade da prestação do serviço público, por sua vez, decorre do caráter exclusivo e direto dos efeitos práticos que o benefício pode assumir na esfera do cidadão que a solicitou. Sem a possibilidade da delimitação de uma classe de indivíduos que possa fruir separadamente a prestação do serviço público, fica impedida a instituição da taxa.

Na prestação divisível de serviço público, o administrado pode fruir individual e exclusivamente do benefício[82]. Quando se trata, porém, da prestação de um serviço público carente dessa natureza, os efeitos benéficos se irradiam para toda a coletividade, indistintamente, impossibilitando a sua fruição estritamente individual. A noção de serviço *uti singuli* é bem mais compatível com a de serviço divisível, ao nosso ver.

A divisibilidade da prestação do serviço público é condição indispensável para a mensuração econômica da prestação e, portanto, para a instituição de contribuições pecuniárias dos contribuintes para sua manutenção[83].

E, aqui, seguindo a lição de Hugo de Brito Machado[84]:

> *"Não é fácil definir o que seja um serviço público específico e divisível. Diz o Código que os serviços são específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas, e divisíveis quando suscetíveis de utilização,*

---

79. **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 353. O exemplo dado pelo autor para explicar o art. 79, II, do CTN nos induziu essa interpretação: a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo.

80. *Cf.* Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 327; Carlos Roberto de Miranda Gomes, **Manual de Direito Financeiro e Finanças**, Natal, Nossa Editora, 1996, p. 182.

81. Fábio Barbalho Leite, *op. cit.*, p. 196.

82. Os serviços divisíveis, uma vez implantados, "geram direito subjetivo à sua obtenção para todos os administrados que se encontrem na área de sua prestação ou fornecimento e satisfaçam as exigências regulamentares" (*cf.* Hely Lopes Meirelles, **Direito Administrativo Brasileiro**, 20 ed., atualizado por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, São Paulo, Malheiros, 1995, pp. 296-297).

83. Geraldo Ataliba, "Taxas...", *cit.*, p. 152. *Cf.* Ruy Barbosa Nogueira, "Princípios e Conceitos Científicos da Tributação, como Pressupostos para a Legislação e para a Interpretação e Aplicação do Direito Tributário", **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 36, pp. 100-101.

84. **Curso de Direito Tributário**, 10 ed., São Paulo, Malheiros, 1995, p. 325.

separadamente, por parte de cada um de seus usuários (art. 79, itens I e II). Não obstante estejam 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. Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público específico, ou de um serviço público divisível. Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço específico e divisível****".*

4.3.3. E, "UTILIZAÇÃO EFETIVA" E "UTILIZAÇÃO POTENCIAL"?

Visitemos novamente o art. 79 do CTN, mas em outros pontos:

> *"Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 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*
> *(...)"*
> *E, retornemos ao enunciado do art. 145, II, da CF (grifamos):*
> *"Art. 145. (...)*
> *(...)*
>
> *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****".*

Há a "utilização efetiva" da prestação de serviço público quando o contribuinte usufrui direta e imediatamente do benefício gerado pela atuação estatal. Entretanto, a "utilização potencial" somente se configura quando: o serviço público é de utilização compulsória; e, o mesmo se encontra acessível aos seus consumidores. Mas como conciliar essas proposições infraconstitucionais com o art. 145, II, da CF?

Em três momentos, há emprego do conectivo "ou":

a) "...em razão do exercício do poder de polícia **ou** pela utilização...";
b) "...efetiva **ou** potencial...";
c) "...prestados ao contribuinte **ou** postos a sua disposição...".

O conectivo "ou", pode ter dois sentidos[85]. Como "includente", permite a convivência entre termos de mesmo valor; como "excludente", afasta tal possibilidade.

No primeiro momento, o "ou" tem o sentido de includente. Nosso direito positivo permite a coexistência entre uma taxa pelo exercício do poder de polícia e outra, pela prestação de serviço público. Embora ambas sejam atividades estatais, possuem conteúdo bastante diverso[86].

Os outros dois momentos mencionados referem-se ao cerne da taxa pela prestação de serviço público.

No segundo momento, o "ou" assume a acepção de excludente. Haveria como o indivíduo, ao mesmo tempo, utilizar efetiva e "utilizar potencialmente" um mesmo recurso material? A própria expressão "utilização potencial" é bastante contraditória (há ou não há utilização de algo). Outras considerações são desnecessárias para indicar a infelicidade desta.

O mais razoável é interpretar "utilização potencial" como a iminência da utilização de algo, que não deixa de refletir com melhor precisão o que se pretendeu se dizer através dos enunciados constitucional e legal transcritos, ao nosso ver.

No terceiro e último momento, o "ou" também fica com o significado de excludente.

Um serviço prestado ao contribuinte é um serviço efetivamente utilizado, ainda que sua qualidade possa deixar a desejar. E, se houve recurso ao serviço, é porque ele esteve à sua disposição.

Outra pergunta: haveria respeito ao princípio constitucionalidade da proporcionalidade ao se tributar o contribuinte pela simples razão do Estado ter posto à sua disposição um serviço público cuja utilização não seja obrigatória?[87]

O que se quer indicar com "posto a sua disposição", no art. 145, II, é o caráter compulsório que a prestação de serviço público deve ter para que a simples acessibilidade ao benefício possa ser validamente posta como pressuposto de uma obrigação tributária[88]. Determina o princípio da legalidade que o cidadão somente pode ser obrigado a uma prestação se norma jurídica veiculada por lei assim determinar. E, como já ressaltamos, a instituição da taxa pela prestação de serviço público somente pode advir se houver norma jurídica anterior que institua e assegure essa ação estatal.

---

[85]. *Cf.* Lourival Vilanova, **As Estruturas...**, *cit.*, pp. 122-123.

[86]. Sobre a diferença entre o exercício do poder de polícia e a prestação de serviço público, ver Celso Antônio Bandeira de Mello, **Curso...**, *cit.*, pp. 482-485.

[87]. Sobre o princípio da proporcionalidade, ver Vladimir da Rocha França, **Invalidação...**, *cit.*, p. 65-68.

[88]. *Cf.* Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 138

Portanto, houve plena recepção, na ordem constitucional vigente, das proposições construídas a partir do art. 79, I, do CTN. Mesmo que retirados do sistema esses enunciados infraconstitucionais, remanescem no sistema do direito positivo os conceitos que enunciaram.

4.3.4. OS SERVIÇOS PÚBLICOS CONCEDIDOS OU PERMITIDOS PODEM COMPOR O CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA?

Conforme a Lei Maior[89], ao Estado incumbe a prestação dos serviços públicos, de modo direto ou através de sua delegação, ao particular, mediante concessão ou permissão precedida de licitação. Faz ainda menção à disciplina em lei da "política tarifária" dos serviços públicos concedidos ou permitidos[90].

A delegação da prestação de serviço público ao particular não descaracteriza a titularidade dessa atuação, dado ao caráter de *res extra commercium* a esta inerente, havendo apenas a transferência de seu exercício[91]. O aspecto contratual reside no dever do Poder Público em manter o equilíbrio econômico-financeiro que assegura o legítimo interesse do lucro do concessionário ou permissionário[92].

Mas dúvida remanesce na doutrina quanto a admissibilidade da instituição de tributo em virtude da prestação de serviço público delegado.

Uma corrente doutrinária entende que a Constituição Federal veda a discrição legislativa na opção entre remunerar a prestação do serviço público através de taxa (tributo) ou tarifa (preço público)[93]. A prestação de serviço público seria incompatível com uma relação de índole contratual, que pressupõe a igualdade entre as partes que compõem este tipo de vínculo jurídico e a disponibilidade do objeto da prestação[94]. O preço público se restringiria àquelas atividades estatais submetidas ao regime jurídico de direito privado[95]. E o emprego da expressão "política tarifária" não seria um empecilho à proposta, uma vez que esta seria fixada unilateralmente pelo Estado[96].

---

89. Ver CF, art. 175, *caput*.

90. Ver CF, art. 175, § ún., III.

91. Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.*, p. 507.

92. *Idem*, *ibidem*, p. 508. Isso é bastante claro na concessão, mas fica bem nebuloso quando se trata da permissão da prestação de serviço público. Não adentraremos aqui quanto à admissibilidade de aspectos contratuais nesse instituto jurídico, certamente afirmativa no caso de "permissão" que enseja direitos ao permissionário incompatíveis com a idéia de "precariedade" (*idem*, *ibidem*, pp. 543-553).

93. *Cf.* Geraldo Ataliba, "Taxas...", *cit.*, p. 154; Fábio Barbalho Leite, *op. cit.*, p. 207; Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 332-333. A discrição legislativa se restringiria a opção entre a prestação gratuita ou onerosa do serviço público.

94. *Cf.* Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco, "Distinção entre Taxa e Preço Público", **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 10, s/d, p. 114; Eugênio Doin Vieira, *op. cit.*, p. 140; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, pp. 333-335.

95. Ver CF, art. 173, *caput*, e §§ 1º, II, e 2º.

96. Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 336.

Também não seria obstáculo a natureza de direito privado da prestadora do serviço público delegado, haja vista haver necessária distinção entre a competência tributária - instituição de tributos - e a capacidade ativa tributária - aptidão para ser sujeito ativo de prestação tributária[97]. Aliás, seria um exemplo próprio do fenômeno da parafiscalidade[98].

Portanto, seria irrelevante para a configuração da hipótese tributária o caráter direto ou indireto da prestação do serviço público, haja vista ser a instituição de taxa a única via constitucional para a remuneração dessa atuação estatal. E, por conseguinte, ensejar-se-ia a sujeição da matéria ao regime jurídico tributário.

Entretanto, para outra parcela da doutrina, a remuneração da prestação de serviço público delegado deve ser realizada mediante "preço público", cobrado pelo concessionário ou permissionário pela utilização efetiva do benefício pelo administrado[99]. O regime jurídico do "preço público" também seria o regime jurídico administrativo, com a garantia do equilíbrio econômico-financeiro ajustado entre o concedente (ou permitente) e o concessionário (ou permissionário) da prestação do serviço público num contrato administrativo.

A dificuldade da questão se agiganta com a indefinição doutrinária quanto ao que consistiria "preço público"[100].

A Súmula nº 545 do Supremo Tribunal Federal, editada sob a ordem constitucional imediatamente pretérita, propõe o seguinte critério para distingui-lo da taxa:

"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".

Como o princípio da anualidade não foi recepcionado ou prescrito pela ordem constitucional vigente, torna, de imediato, irrelevante a necessidade de prévia autorização orçamentária para a cobrança da prestação tributária.

A compulsoriedade também constitui um critério precário. Mesmo na hipótese tributária dos serviços públicos "específicos e divisíveis, cuja a efetiva

---

97. Fábio Barbalho Leite, *op. cit.*, p. 210.

98. Sobre a parafiscalidade, ver Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 148; e Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, pp. 76-77.

99. *Cf.* Antônio Carlos Cintra do Amaral, **Licitação para Concessão de Serviço Público**, São Paulo, Malheiros, 1995, p. 10; Toshio Mukai, **Concessões, Permissões e Privatizações de Serviços Públicos - Comentários à Lei n. 8.947 de 13 de Janeiro de 1995, e à Lei n. 9.074/95, das Concessões do Setor Elétrico**, 2 ed., São Paulo, Saraiva, 1997, p. 29; Hely Lopes Meirelles, *op. cit.*, p. 346; Carlos Roberto de Miranda Gomes, *op. cit.*, pp. 185-188. E, mesmo nesse conjunto, os doutrinadores elencados não compartilham integralmente as mesmas premissas, embora atinjam conclusões similares.

100. *Cf.* Carlos Roberto de Miranda Gomes, *op. cit.*, pp. 145-152; e Régis Fernandes de Oliveira, **Receitas Públicas Originárias**, São Paulo, Malheiros, 1994, pp. 91-98.

disposição para o administrado pode ensejar a cobrança de taxa pela sua prestação, a obrigatoriedade exigida é o do dever administrativo do contribuinte em empregá-la, não se confundindo com o dever tributário de pagar, ao Fisco, a quantia fixada no conseqüente tributário[101].

E, ao se afirmar que a prestação de pagar o "preço público" é objeto de uma obrigação *ex voluntate*, fica a advertência de Eurico Marcos Diniz de Santi[102]:

> *"(...) a classificação das obrigações ex voluntate/ex lege não se sustenta, primeiro porque não traz qualquer oposição entre os critérios que a definem (a obrigação de entregar o bem, num contrato de compra e venda, é ex voluntate e ex lege ao mesmo tempo); e segundo, dizer que o tributo é obrigação ex lege é uma tautologia, pois todas as obrigações em nosso direito o são".*

Não cabe aqui, a pretensão de criar uma teoria para os preços públicos - fuga completa do tema ao qual nos propomos. Mas, se o *definiens* de "preço público" nos é incerto, resta apenas a saída de aferir se a utilização ou a disposição da prestação de serviço público concedido (ou permitido) pode ser tributada. Tentemos buscar uma resposta através da Constituição Federal.

Temos no art. 150, VI, *a*:

> *"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *(...)*
> *VI - Instituir impostos sobre:*
> *a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;"*
> *E, pouco mais adiante, no § 3º, do mesmo art. 150:*
> *"§ 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados,* ***ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário****, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".*

O dispositivo refere-se, sem dúvida às empresas públicas e sociedades de economia mista. Essas entidades são pessoas jurídicas de direito privado instituídas pelo Estado em razão de um processo de descentralização

---

[101]. *Cf.* Flávio Bauer Novelli, "Taxa...", *cit.*, pp. 111-113. E, o dever administrativo de empregar a prestação do serviço público, ressalte-se, é apenas referido, e, portanto, não prescrito na hipótese tributária mencionada.

[102]. "As Classificações...", *cit.*, p. 136.

administrativa[103]. Elas podem explorar atividade econômica ou prestar serviço público, consoante a destinação que lhes tiverem sido dadas pela lei que permite sua instituição.

Fiquemos apenas com os entes dessa natureza que prestam serviço público.

Caso a empresa pública prestadora de serviço público atue sob a órbita da pessoa política que a instituiu e tem a titularidade do serviço, inexiste concessão, se o seu capital for exclusivamente formado por recursos exclusivamente oriundos dessa mesma esfera da Federação, como esclarece Celso Antônio Bandeira de Mello[104]:

> *"(...) Com efeito, em hipóteses deste jaez, não faria sentido considerar presente, na relação entre a criatura e seu sujeito criador (que pode até mesmo extingui-la, a seu talante), o específico plexo de direitos oponíveis pelo concessionário ao concedente. De outro lado, os poderes da entidade criadora em relação à criatura também não teriam por que se delinear na conformidade dos específicos poderes que se reconhecem a um concedente. Logo, considerar tais situações como configuradoras de uma concessão de serviço público não faz sentido algum e só propicia confusões".*

Em se tratando de empresa pública formada por capitais oriundos de mais de uma esfera da federação, ela será concessionária[105].

As sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, por conjugarem capitais públicos e privados, sempre atuaram como concessionárias.

Voltemos, um pouco, para o direito tributário. A imunidade tributária consiste no conjunto de normas constitucionais de estrutura que prescrevem a incompetência das pessoas políticas para instituir tributos que alcancem situações determinadas nas respectivas hipóteses normativas[106]. No caso do art. 150, VI, *a*, da Lei Maior temos a imunidade recíproca entre as pessoas políticas que integram a Federação.

O que a norma construída a partir do § 3º do art. 150 prescreve, é a sujeição tributária do patrimônio, renda e serviços estatais que estejam vinculados ao exercício de atividade econômica ou (excludente) a **prestação remunerada de serviço público**.

---

[103]. *Cf.* Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.*, p. 98.

[104]. *Idem*, pp. 122-123.

[105]. *Idem*, *ibidem*, p. 123.

[106]. *Cf.* Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, pp. 115-118; e Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 418.

"Contraprestação" e "pagamento" podem ser vistas como sinônimos, como repetições desnecessárias de uma mesma realidade e, colocando o "ou" no sentido do conectivo "e"[107]. Contudo, ao constar "preços" e "tarifas", e levarmos em consideração as lições doutrinárias atinentes às pessoas jurídicas de direito privado instituídas pelo Poder Público, induz-nos a ver o *definiendum* de um, distinto do outro - e, portanto, o "ou", tem o sentido de excludente, aqui.

Identificamos, a partir dessas considerações, preço e tarifa como conceitos jurídico-constitucionais distintos, que se voltam para realidades distintas do direito positivo pátrio. Lembre-se sempre que esse sistema cria suas próprias realidades.

Preço - no art. 150, § 3º, da Lei Maior - consiste na remuneração cobrada pelo Estado (ou pessoa jurídica de direito privado por ele instituída) pela prestação bem ou serviço de cunho mercantil, ou seja, no exercício de atividade econômica[108]. Sua fixação e cobrança estão sujeitas ao regime jurídico de direito privado, naquilo que não se contrapor aos princípios do regime jurídico administrativo[109].

Já a tarifa, é a remuneração devida pela utilização efetiva da prestação de serviço público concedido ou permitido. Como o serviço público é *res extra commercium*, insuscetível de transação mercantil, estabelece a Constituição um meio próprio para a manutenção de sua regular oferta pelo particular investido nessa atividade de interesse público.

Foi o caminho, dito de outra maneira, determinado pelo direito positivo para a conciliação do interesse público presente na prestação de serviços dessa natureza, e o legítimo interesse de lucro do particular quando exerce tal atividade.

O equilíbrio econômico-financeiro constitui um direito constitucional daqueles que celebram com o Estado os contratos administrativos[110]. A incompatibilidade do regime jurídico tributário com esse direito subjetivo dos concessionários da prestação de serviços públicos é flagrante.

A política tarifária não deixa de integrar o aspecto regulamentar do instituto da concessão, podendo o concedente determiná-la unilateralmente, em consonância com as demandas do interesse público[111]. Contudo, sujeitá-la ao regime jurídico tributário significaria tornar, sem qualquer efeito, o direito constitucional do concessionário à preservação da equação financeira. Como conciliar, de modo efetivo, esse ditame da Lei Maior com princípios como o da

---

[107]. Nem sempre o suporte físico do enunciado corresponde ao sentido que lhe é atribuído.

[108]. Poderia, perfeitamente, receber o adjetivo "público", para diferenciar dos fixados pela iniciativa privada. Mas trata-se apenas de uma sugestão, dada a inconveniência de adentrarmos no tema dos "preços públicos" mais do que já fizemos, conforme os objetivos desse trabalho.

[109]. Ver CF, art. 173, § 1º.

[110]. Ver CF, art. 37, XXI.

[111]. *Cf.* Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.*, pp. 509 e 521 (grifo no original). Ver CF, art. 175, § ún., III.

anterioridade? Ou ao princípio da legalidade tributária, de natureza bem mais estrita do que a legalidade administrativa, que impediria a remessa de uma recomposição mais urgente da equação financeira ferida mediante o exercício do poder regulamentar?

Outro aspecto que tornaria inviável a colocação do pagamento de tarifa como prestação tributária é o interesse privado na prestação do serviço público concedido. A tributação consiste numa restrição ao direito constitucional à propriedade; a instituição de tarifa, por sua vez, num meio para que o particular aufira renda em consonância com o interesse público, quando presta serviço público.

Afinal, a tributação existe para garantir recursos para a estrita manutenção das atividades estatais ou para assegurar lucro ao sujeito ativo da relação jurídica tributária?

Lembrando a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello[112]:

> *"Para o concessionário, a prestação de serviço é um meio através do qual se obtém o fim que almeja: o lucro. Reversamente, para o Estado, o lucro que propicia ao concessionário é meio por cuja via busca sua finalidade, que é a boa prestação do serviço".*

Admitida a tarifa como "tributo", como explicar a "possibilidade" de se instituir tributo (imposto) sobre a receita decorrente do recolhimento de tributo (taxa)? Ficaria o art. 150, § 2º, da Constituição Federal, inteiramente sem sentido. Como concessionárias da prestação de serviços públicos, as empresas públicas e as sociedades de economia mista são possíveis contribuintes para efeitos de imposto.

A remuneração dos serviços públicos concedidos ou permitidos não está sujeita a um regime jurídico de direito privado ou ao regime jurídico tributário, mas sim ao regime jurídico administrativo que está orientado para a prestação dos serviços públicos.

Portanto, está vedado, constitucionalmente, que serviços públicos cuja a prestação é realizada por pessoa jurídica de direito privado e, sob o regime de concessão (ou de permissão) componham o critério material da hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público. O lucro auferido com o recolhimento das tarifas constitui, então, uma renda plenamente tributável.

Em se tratando de empresa pública dotada de capital exclusivamente originário da esfera da pessoa política detentora da competência sobre o serviço público prestado por aquela, a atividade que desempenha pode compor o critério material da hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público. Constitui

---

[112]. *Op. cit.*, p. 508.

uma mesma esfera federativa de patrimônio público, ficando a receita auferida pela taxa naturalmente imune à tributação, ao nosso ver.

No caso dos contratos de prestação de serviços a pessoas jurídicas de direito público, onde atua o particular como mero executor material de uma atividade e, por remuneração direta do contratante, não há o que se falar em concessão ou permissão[113]. Nesse caso, não há também óbice para que a atividade, se configurar a prestação de serviço público "específico e divisível", integre o critério material da taxa sob análise.

4.3.5. CRITÉRIOS MATERIAIS POSSÍVEIS PARA A TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

Diante das considerações acima tecidas, é possível identificar dois critérios materiais, que podem ser empregados pela pessoa política para a instituição de tributo para o financiamento da prestação de serviço público de sua competência.

São eles[114]:

a) utilizar a prestação "específica e divisível" de serviço público, realizada por pessoa jurídica de direito público[115] ou por empresa pública formada por capital cuja origem é exclusiva da esfera federativa daquela;

b) ter acesso a prestação "específica e divisível" de serviço público, cuja utilização é compulsória, e realizada por pessoa jurídica de direito público ou por empresa pública formada por capital cuja origem é exclusiva da esfera federativa daquela.

4.4. OS CRITÉRIOS ESPACIAL E TEMPORAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA PELA PRESTAÇÃO POR SERVIÇO PÚBLICO

O critério espacial da hipótese tributária demarca o local onde o evento, a ser relatado no fato jurídico tributário, deve surgir para a deflagração dos efeitos prescritos no conseqüente tributário[116].

No critério temporal, a hipótese tributária indica o momento no qual o evento deve ocorrer[117].

No caso das taxas cujo critério material configure a utilização da prestação "específica e divisível" de serviço público, o critério espacial compreende o local

---

[113]. *Cf.* Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.*, p. 501.

[114]. Empregamos "específica e divisível" na falta de outra melhor. Sugestões são bem vindas.

[115]. Abrangendo tanto a prestação de serviço público pelas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) como, a efetuada pelas pessoas administrativas (autarquias).

[116]. Ver Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 166.

[117]. *Idem*, *ibidem*, p. 169.

no qual deve ser realizada. Já o critério temporal, o momento possível da prestação.

Em se tratando das taxas de critério material consistente na acessibilidade a prestação "específica e divisível" de serviço público, cuja utilização é compulsória, trata o critério espacial da abrangência territorial da atividade estatal; o critério temporal, o momento a partir do qual a prestação do serviço passa a ser colocado à disposição dos contribuintes.

4.5. A BASE DE CÁLCULO DA TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO E A QUESTÃO DO PRINCÍPIO DA RETRIBUIÇÃO

A base de cálculo - junto à alíquota - integra o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

Através do critério quantitativo, torna-se possível a fixação concreta do valor pecuniário do objeto da prestação tributária, ou seja, da quantia que passará a ser devida pelo contribuinte ao Estado, caso o fato jurídico tributário se configure.

Serve a base de cálculo para a mensuração do possível evento tributário - determinado consoante a hipótese tributária - e, para viabilizar a determinação do débito tributário. E, confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho[118]:

> *"Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cintado de cautelas diante dos freqüentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada".*

Nas taxas, ensina Geraldo Ataliba[119], é a atuação estatal que deve ser dimensionada, buscando-se o custo, valor ou outra grandeza que lhe seja intrínseca. Por força do princípio da isonomia, o custo do serviço deve ser repartido entre todos os usuários, obrigando-se, então, o seu utente, a pagar pela

---

[118]. Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, p. 222.

[119]. **Hipótese...**, *cit.*, pp. 133 e 173. *Cf.* Márcio Severo Marques, *op. cit.*, p. 175.

manutenção da atividade na medida em que a provoque[120]. As taxas são regidas pelo princípio da retribuição[121] e, caracterizadas pelo caráter sinalagmático[122].

Deve ser advertido essa retribuição tem por finalidade a estrita manutenção da atividade estatal tributada, e não a geração de lucro para quem a desempenha. Como bem recorda Márcio Severo Marques[123]:

> *"(...) assegura o texto constitucional que a atividade administrativa imposta ao Estado (concernente aos serviços públicos e ao poder de polícia), possa ser devidamente implementada e custeada pelo produto da arrecadação das taxas, finalidade para qual autoriza sua instituição: custear a atividade estatal, referida ao contribuinte. Deveras, se se reconhece que há finalidade específica para o tributo, tal finalidade há de estar vinculada à destinação do produto de arrecadação".*

Recorde-se, que não é o serviço público - na acepção que empregamos - o objeto da tributação, mas sim sua prestação[124]. É com esta que a base de cálculo deve manter a estrita pertinência.

Veda a Constituição que as taxas tenham a base de cálculo própria dos impostos. Do contrário, o critério constante na base de cálculo é próprio da vida do contribuinte, e não, da ação estatal[125].

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tanto o tributo como o serviço público são conceitos do direito positivo, com sentidos determinados implicitamente pela Constituição Federal.

---

120. *Idem*, *ibidem*, p. 134.

121. *Idem*, *ibidem*, p. 73.

122. Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *cit.*, pp. 31-32. Em sentido diverso, ver Gian Antonio Micheli, **Curso de Direito Tributário**, traduzido por Marco Aurélio Greco, São Paulo, Ed. RT, 1978, pp. 79-83; Flávio Bauer Novelli, "Taxas - Apontamentos sobre o seu Conceito Jurídico", **Revista de Direito Tributário**, n. 59/1993, p. 117; e Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *cit.*, pp. 321-322.

123. *Op. cit.*, p. 176. *Cf.* Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, p. 175.

124. *Cf.* Eugênio Doin Vieira, "Taxas - Algumas Considerações Propedêuticas", *in:* Celso Antônio Bandeira de Mello (org.), **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba - Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 1997, vol. 1, p. 140.

125. Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *cit.*, p. 326. Os impostos são regidos pelo princípio da capacidade contributiva, prescrito no art. 145, § 1º, da CF. *Cf.* Elizabeth Nazar Carrazza, **Progressividade e IPTU**, Curitiba, Juruá, 2000, p. 54; Geraldo Ataliba, **Hipótese...**, *cit.*, p. 73; e Hugo de Brito Machado, **Princípios...**, *cit.*, pp. 67-68.

O conceito de serviço público é redimensionado, para fins de tributação, selecionando a Lei Maior algumas espécies do gênero que aquele representa. Ou melhor, que podem ser apreciadas para a instituição de tributo.

Tomando-se o tributo como norma jurídica - tal como se apresenta no art. 145 da Lei Maior -, verificamos que a hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público também é delineada constitucionalmente, vinculando o titular da competência tributária quando exerce suas prerrogativas.

A taxa pela prestação de serviço público tem a finalidade ressarcir o Estado pelos custos da manutenção da atividade de oferecer aos cidadãos utilidades ou comodidades materiais *extra commercium*, cuja titularidade é atribuída ao mesmo pela Constituição. Como tributo, sujeita-se ao regime jurídico tributário.

A referida taxa não se confunde com a tarifa, remuneração devida pelo consumidor da prestação de serviços públicos sob regime de concessão ou permissão. O regime jurídico aplicável a esta é também um regime jurídico de direito público, mas distinto do regime jurídico tributário: o regime jurídico do serviço público.

Duas hipóteses tributárias podem integrar a regra-matriz de incidência tributária conhecida por taxa pela prestação de serviço público:

a) utilizar a prestação "específica e divisível" de serviço público, realizada por pessoa jurídica de direito público ou por empresa pública formada por capital cuja origem é exclusiva da esfera federativa daquela, no local e momento nos quais pode a atividade ocorrer.

b) ter acesso a prestação "específica e divisível" de serviço público, cuja utilização é compulsória, e realizada por pessoa jurídica de direito público ou por empresa pública formada por capital cuja origem é exclusiva da esfera federativa daquela, no local e momento a partir do qual a prestação do serviço passa a ser colocado à disposição dos contribuintes.

Esperando, de algum modo, ter contribuído para a discussão do tema, aqui encerramos.

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

FRANÇA, Vladimir da Rocha. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA TAXA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 13, fevereiro/março/abril, 2008. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir “x” na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.

2) A REDAE - Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Number*), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-1861**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, acompanhados de foto digital, para o e-mail: redae@direitodoestado.com.br

4) A REDAE divulga exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser encaminhados em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho da qualificação do autor, constando ainda na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.

5) Assine gratuitamente notificações das novas edições da REDAE – Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico por e-mail: http://www.feedburner.com/fb/a/emailverifySubmit?feedId=873323

6) Assine o feed da REDAE – Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico através do link: http://feeds.feedburner.com/DireitoDoEstado-RevistaEletronicaDeDireitoAdministrativoEconomico

Publicação Impressa:

Informação não disponível