



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO DO ESTADO

NATANAEL FERNANDES MACEDO NETO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA PELA UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO
SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCENDIOS – NO ESTADO DA BAHIA

Salvador

2017

NATANEL FERNANDES MACEDO NETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA PELA UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO
SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCENDIOS – NO ESTADO DA BAHIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de especialização
em Direito Tributário do Programa de Pós-Graduação da Faculdade
Baiana de Direito.

Salvador

2017

NATANEL FERNANDES MACEDO NETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA PELA UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO
SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCENDIOS – NO ESTADO DA BAHIA**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito
Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2017

Dedico este trabalho à família e a todos aqueles que apoiaram de maneira direta e indireta para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo abordar a cobrança da Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios, ou resumidamente, Taxa de Extinção de Incêndio, regulamentada no Estado da Bahia através dos seguintes dispositivos: Lei Estadual n. 11.631 de 30 de dezembro de 2009, Lei Estadual n. 12.609 de 27 de dezembro de 2012, Lei Estadual n. 12.929 de 29 de dezembro de 2013 e, mais recentemente, Decreto n. 17.711 de 05 de julho de 2017. O problema a ser apresentado está atrelado a inconstitucionalidade da cobrança desta taxa em razão da utilização potencial do serviço de segurança pública. Deve-se observar, contudo, que tal posicionamento não é algo já, recorrentemente, pacificado no ordenamento jurídico nacional, trata-se de matéria de singular complexidade, que, ao enfrentar situações análogas, encontra posicionamentos divergentes, até mesmo entre membros das altas cortes, como do Supremo Tribunal Federal Nacional. Porém, neste trabalho apresentaremos os motivos que nos levam a reiterar que esta referida exação, nos moldes em que foi proposta, para o Estado da Bahia é inconstitucional e, por conseguinte, indevida.

PALAVRAS-CHAVE: Taxa de extinção de Incêndio.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO DE TRIBUTO.....	10
2.1	Contextualização da evolução conceitual e prática de Tributos no Brasil.....	12
3	CONCEITO E FINALIDADE DE TRIBUTO.....	15
3.1	Conceito de Tributo.....	16
3.2	Funções dos Tributos.....	21
3.3	Tributos Vinculados e Não Vinculados.....	25
3.4	Espécies Tributárias.....	25
4	TAXAS: TAXAS DE SERVIÇO E TAXAS DE POLÍCIA.....	36
4.1	Taxas de Polícia.....	42
4.2	Taxas de Serviço.....	45
5	SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA PELA UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS NO ESTADO DA BAHIA.....	51
5.1	Das divergências de posicionamento dos Tribunais.....	61
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	67
	REFERÊNCIAS.....	69

1 – INTRODUÇÃO

Em meio a cenários econômicos conturbados onde a escassez monetária cada vez mais torna-se perceptível, buscam as pessoas diferentes formas para manutenção da garantia de seus interesses bem como, eventualmente, métodos econômicos alternativos para subsistência. Cabe ao Estado, estabelecer uma relação ordenada para que os interesses pessoais não venham acabar sobrepondo-se aos interesses coletivos. Deve o Estado aparelhar-se para que os impactos de cenários econômicos desfavoráveis não transformem as relações interpessoais entre seus governados impraticáveis. Ora, não há como o Estado conseguir tal estrutura se não conseguir equacionar de uma forma justa suas receitas. Indubitavelmente, neste cenário pode-se afirmar que a Receita Tributária se apresenta como uma das maiores fontes de financiamento do Estado.

Para tanto, destaca-se aqui os ensinamentos de Machado (2007, p. 55) afirmando que “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”.

Contudo, não pode o Estado, na ânsia por arrecadação, se valer de elementos que extrapolem seus próprios limites constitucionais, sob pena de restar configurado, nessas arbitrariedades, abusos e desvio de poder, estes que em nada contribuiriam para os fins que lhe são inerentes.

De fato, a Constituição, através do seu Art. 145, delegou à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal o poder para instituir e cobrar tributos. Não obstante, ao passo que a Carta Magna autoriza os entes federados para assim fazerem, ao mesmo tempo impõe barreiras limitando-os, em certos aspectos. Para que não reste a estes os poderes absolutos em tributar foram instituídos, no próprio texto legal, os chamados princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário.

Logo, se percebe que existe o cuidado do constituinte para que sejam preservadas as garantias dos tributados face a eventual abuso dos tributos tributantes.

Ocorre, contudo, que em algumas circunstâncias, ao editar, sancionar e publicar leis, estas relacionadas a instituição e/ou cobrança de tributos, pode o legislador acabar não observando as garantias supramencionadas previstas na Constituição. Nestes casos, deverá a norma ser apreciada e, se confirmados feridos os direitos fundamentais do contribuinte, estaremos diante de uma situação de inconstitucionalidade.

Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, temos:

Todos os atos emanados do Poder Público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade. As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *'substantive due process of law'* (...) A exigência de razoabilidade qualifica-se como parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. A exigência de razoabilidade que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2004)

Uma vez levada a norma a apreciação do Supremo Tribunal Federal e este declarando-a inconstitucional, deverá esta ser retirada do Sistema Tributário Nacional para que não venha prejudicar os contribuintes.

Neste momento apresenta-se a conexão dos elementos supramencionados com o escopo do presente trabalho, uma vez que, segundo os motivos que passarão a ser, minuciosamente, explanados nos próximos capítulos, entendemos que o Estado da Bahia ao instituir a Taxa pela utilização potencial do serviço de combate a incêndio, ou resumidamente, Taxa de Extinção de Incêndio, regulamentada através da Lei Estadual n. 11.631 de 30 de dezembro de 2009, Lei Estadual n. 12.609 de 27 de dezembro de 2012, Lei Estadual n. 12.929 de 29 de dezembro de 2013 e, mais recentemente, Decreto n. 17.711 de 05 de julho de 2017 não observou os limites constitucionais que lhe são atribuídos.

Destarte cabe salientar que o Estado da Bahia, ao instituir a exação supramencionada, a elegeu como taxa de serviço, inserida na categoria da área de segurança pública. Como se pode perceber do próprio legal em comento, onde:

Art. 1º As taxas estaduais têm como hipóteses de incidência:

I (...)

II - a prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, na área do Poder Executivo, constantes do Anexo II desta Lei.

§ I (...)

§ 2º A taxa anual pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios será exigida relativamente a imóveis localizados em Municípios do Estado

que possuam Unidade do Corpo de Bombeiros que preste serviço de prevenção e extinção de incêndio, estendendo-se aos seus Distritos e aos Municípios vizinhos, desde que distem até 35km da sede do Município em que esteja localizada a referida Unidade.

Não obstante, relaciona ainda, no anexo II do mesmo texto legal, os fatores que determinariam sua hipótese de incidência, e os critérios para determinação da alíquota, aqui, uma vez mais, reiterada a hipótese de incidência como prestação de serviços na área de segurança pública, no âmbito de corpo de bombeiros, este por sinal, integrante da Polícia Militar do Estado da Bahia.

2 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO DE TRIBUTO.

Antes de demonstrarmos os motivos que nos levam a tal assertiva, necessário se faz uma contextualização da problemática aqui enfrentada, abordando a questão tanto do seu ponto de vista conceitual teórico, quanto fático, buscando e apresentando situações similares dentro do território nacional, em nível de Estado, bem como o entendimento, ao longo dos anos, do Supremo Tribunal Federal quando por ele apreciada a matéria.

No primeiro momento, abordaremos conceitualmente e apontaremos quais os critérios que definem e classificam as espécies dos tributos no nosso sistema tributário.

Destarte, evocamos o conceito de tributo fornecido no âmbito jurídico brasileiro, em nosso código tributário nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que define: ” Artigo 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. ”

Cabe aqui, ainda, uma pequena busca da origem e do sentido da palavra Tributo, apresentando motivos para os quais em determinados contextos históricos foi instituído, bem como a evolução do termo ao longo do tempo, para que possamos, de forma mais clara, analisar o conceito do mesmo aqui supramencionado.

Segundo Samuel Alves de Carvalho [...], a noção de tributo, do latim "Tribuire" – este com o significado de distribuir, ou seja, repartir em igualdade entre os entes da comunidade os ônus da satisfação das necessidades coletivas –, desde os primórdios estava presente nas relações humanas. Entretanto, não se tem com exatidão, o período em que os tributos surgiram de fato na sociedade. (ALMEIDA JUNIOR, 2015, on-line)

Contudo, não há como se precisar, efetivamente, quando os mesmos surgiram de fato na sociedade. Alguns estudiosos apontam que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias, como oferendas concedidas a líderes de tribos e similares em razão da atuação dos mesmos em favor das comunidades às quais pertenciam.

Ainda nestes termos, o MINISTÉRIO DA FAZENDA discorre:

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado de parte da contribuição dos súditos, sob a forma de tributos. O texto mais antigo encontrado e que retrata a cobrança de tributos na Antiguidade é uma placa de 2.350 a.C., em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei. (ESAF/Ministério da Fazenda. Brasília, 2004, p. 20-21).

Isto posto, presenciamos uma primeira evolução na forma de arrecadação dos tributos, onde os mesmos deixaram de ser voluntários, e passaram, através de uma relação de “força” estabelecida por meio da relação dominante e dominado, a serem cobrados de forma compulsória.

Este tipo de relação tributária ainda vigorou durante um longo período, sendo ampliado na Grécia antiga (século VII a.C.), onde instituiu-se o tributo administrado pelo Estado (ESAF/Ministério da Fazenda. Brasília, 2004, p. 21), e aperfeiçoado no Império Romano após o mesmo ter conseguido conquistar a Grécia. Destaca-se que se atribui grande parte do sustento e alargamento territorial e imperial romano à época em razão da cobrança de tributos como meio de fortalecimento dos seus exércitos. Os tributos pagos pelas províncias anexadas ao império e o pagamento de impostos pelos cidadãos foram essenciais à formação e à manutenção do Império. (ESAF/Ministério da Fazenda. Brasília, 2004, p. 21-22).

Após a queda de Roma, os tributos continuaram a existir, neste ponto com menor intervenção estatal, uma vez que surgia neste contexto o período dos senhores feudais. Neste mesmo cenário, ganha força importante instituição como fonte arrecadadora de impostos: A Igreja Católica.

Através de uma construção ideológica formada na santíssima Trindade - Clero, Nobreza e Servos, - o poder da Igreja, imbuído de uma premissa estabelecida por meio de um pretexto de salvação, cresceu sobremaneira, possibilitando a cobrança de inúmeros tributos. À esta altura, segundo J.M. Othon Sidou, a tributação passava a ser, além de extremamente onerosa, arbitrária.

Neste cenário, surge, na Inglaterra, no governo de Ricardo ‘Coração de Leão’, a MAGNA CARTA, primeira limitação legal ao poder dos reis de cobrar tributos. Onde, para alguns pesquisadores, origina-se o chamado princípio da legalidade, pelo qual somente através de autorização legislativa podem ser cobrados tributos. Costuma-se associar a *Magna Carta* com a origem da ideia de auto consentimento dos contribuintes por meio da autorização do Parlamento, identificando-a como gérmen do princípio da Legalidade (NOVELLI, 1979). Contudo, durante longo período, não existiram mudanças significadas nas arbitrariedades.

Em meio a mudanças econômicas e políticas ao longo do tempo, com a formação de Estados Absolutistas, chegou-se a atribuir uma frase ao então Rei da França Luís XIV que dizia: “O Estado sou eu. Quero que o clero reze. Que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”. Neste contexto de tributação elevada, conturbada e com insurreições aflorando, surge a Revolução Francesa, caracterizando um ponto de ruptura. Aparecendo o Estado de Direito, com separação de poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário e o Orçamento Público.

A partir deste ponto, se perceberia uma evolução às funções sociais que passariam a ser atreladas às arrecadações de tributos. Bem como garantias de direitos aos contribuintes, impondo limites ao poder do Estado de tributar.

2.1 - Contextualização da evolução conceitual e prática de Tributos no Brasil

Evidenciada uma explanação sobre a evolução histórica dos tributos no mundo, contextualizaremos, agora, de modo mais específico, com o seu desenvolver no Brasil.

Destarte, cabe salientar que não será objeto deste trabalho perscrutar todas as etapas desta evolução dos tributos, mas, sim, apenas apontar situações que a princípio podem ser consideradas como cruciais para mudanças significativas em paradigmas estruturais na tributação brasileira ao longo do tempo.

Segundo pesquisadores, podemos colocar a situação tributária brasileira dividindo a mesma nos três modelos políticos básicos utilizados no país ao longo da história: Brasil Colonial, o Imperial e a República.

Em um primeiro momento, colonial, o país vivia sob influência total e direta do seu colonizador, Portugal, explorado ao extremo, sendo direcionados, sobremaneira, a manutenção dos luxos e das regalias da metrópole colonizadora. Um retorno, praticamente, inexistente do que se arrecadava para a colônia, a ideia, nesse ponto, no primeiro momento, é ter os tributos

como expropriação pátria de haveres para enriquecimento e fortalecimento das metrópoles colonizadoras.

Um segundo momento, qual seja: Imperial, é marcado por uma série de inconsistências e discrepâncias em termos de legislação tributária, com cobrança, por parte das províncias, de impostos por produtos que já eram tributados pela União, gerando um descontentamento cada vez mais crescente por parte da população, ocasionando um período de revoltas em função da cobrança exacerbada dos tributos.

Novamente, os abusos tributários não cessam, as insurreições populares demarcam o cenário nacional: as chamadas Rebeliões Regenciais. Quase todas com um cunho separatista ou federalista. Como era de se esperar, encontrava-se a questão tributária como um dos combustíveis para o desencadeamento dessas revoltas. Este período sintetizou as disputas entre a centralização e a descentralização político administrativa presentes durante todo o império no Brasil.

Passado o período do Império, adentramos à República, modelo de governo que ainda se faz vigente nos dias atuais. Aqui é onde podemos observar uma série de atos significativos que cumulativamente culminaram na atual conjuntura tributária nacional; destes, podemos citar a carta constitucional de 1891, que discriminava rigorosamente os tributos que competiam aos seus respectivos níveis de poder público, ao decorrer dos anos várias foram as mudanças nos impostos e na maneira como os mesmos eram cobrados, contudo significa mudança veio ocorrer, efetivamente, através da Constituinte de 1946 que apontou o Congresso Nacional como único órgão competente para legislar sobre o sistema financeiro.

Enfim, concebesse um outro ato de ruptura, um divisor de marcos: a Lei nº 5.172/66, possibilitada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

Nasce, nesse momento o, como ficou conhecido, Código Tributário Nacional, possibilitando alcançarmos a ideia de um Sistema Tributário Nacional.

Sistema este, estruturado, hoje, através da Constituição Federal em seus artigos 145 a 162 e pela Lei nº 5.172/66, como podemos bem observar através do Artigo 2º da referida Lei, a saber:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, on-line)

Neste ponto, apresentamos um resumo da evolução histórica do aparecimento e conceito dos tributos, bem como situamos os mesmos em um paralelo com a realidade brasileira em períodos de diferentes sistemas políticos aqui vivenciados.

Apresentaremos, a partir de então, a conceituação atual dos tributos em território nacional, bem como suas estruturas e subdivisões.

Abordaremos tais dados, pois os mesmos apresentam fundamental importância para que possamos contextualizar e, assim, explicar os motivos que possibilitam a assertiva da inconstitucionalidade da cobrança da Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios, no estado da Bahia, objeto do presente trabalho.

3. CONCEITO E FINALIDADE DE TRIBUTO

3.1 Conceito de Tributo

Ao buscar-se o conceito etimológico da palavra tributo, encontraremos suas raízes no termo latim *Tributum*, apresentando uma ideia na qual os súditos concedem aos soberanos algum tipo de serviço, prestação. Contudo, o conceito aplicado ao termo, no campo da ciência do direito, é enorme e muito vasto, e não caberá aqui exprimir um conceito exato sobre o mesmo. Atribuiremos aqui, a princípio, a concepção da ideia de tributo como aquilo que tem, fundamentalmente, a relação entre o soberano (neste sentido, entendido como o sujeito ativo: Estado) e seus súditos (entendido aqui como sujeito passivo: o contribuinte) relação esta, comumente, expressada em pecúnia.

Este conceito, acima aludido, encontra-se amparado nas palavras de Amaro da Silva, que define o tributo da seguinte maneira:

[...] Em suma, o tributo é o resultado de uma imposição estatal, que nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei e hoje se funda na lei, expressão da vontade coletiva. Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos. (SILVA apud ALMEIDA JUNIOR, 2015, on-line).

O conceito acima apresentado, embora satisfizesse as necessidades apresentadas a uma realidade remota, em tempos antigos, não conseguiria por si só, face as complexidades dos sistemas políticos e jurídicos que possuímos hoje, atender com efetividade as relações entre governantes e governados atuais. Pois, não possui elementos esclarecedores sobre como seriam instituídos estes tributos e quais os meios que o Estado poderia utilizar para veicular a cobrança dos mesmos.

Seria necessário dar legalidade às atuações dos soberanos, delimitar e definir qual forma de atuação do Estado para a instituição dos seus tributos.

Procurou-se, então, a aproximação para uma definição legal para o termo “tributo”, onde se observasse os limites de eventuais arbitrariedades do Estado e fossem assegurados direitos e garantias para os contribuintes.

Observando estas questões, o relatório que acompanhou a elaboração do Código Tributário Nacional (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, 1954), conferiu aos tributos as seguintes características:

1. A Origem da Receita e sua natureza – prestação pecuniária;
2. O tipo de atuação jurídica empregada para sua obtenção – Ato legislativo compulsório;
3. Fundamento constitucional do exercício daquela competência – Competência inerente à personalidade pública do agente.

Neste sentido, reunindo tais características, estabeleceu-se legalmente, através do Código Tributário Nacional, Art. 3º, que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para fins de maior esclarecimento do artigo referenciado, abordaremos o mesmo em suas principais afirmações, onde:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória – Partindo da premissa que o termo prestação se relaciona, de forma direta, a caracterização do estabelecimento de uma obrigação jurídica, pode-se inferir que, neste ponto, tal obrigação é relação na qual participam duas partes, aqui identificadas como o credor e o devedor. Estando de um lado o Fisco (como o credor) e no outro lado o contribuinte (devedor). O conteúdo desta relação deverá ser expresso, pago, em termos de dinheiro. Segundo SABBAG (2008, p. 71-72), o tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser pago in natura ou in labore, ou seja, por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços em troca da quitação de tributos.

Ainda segundo Amaro da Silva (1991), o caráter pecuniário do tributo é algo imprescindível em seu conceito, tratando-se, geralmente, de uma prestação em dinheiro.

Sobre a compulsoriedade dos tributos, afirma Marcelo Fontes de Cerqueira:

[...] Outra nota típica do conceito de tributo é a compulsoriedade. O tributo decorre duma norma jurídica válida que impõe ao sujeito passivo da obrigação

tributária o comportamento obrigatório de entregar ao Estado determinada parcela de sua anuência com a pretensão fiscal. (...) Logo, os tributos, num dado sentido, são prestações obrigatórias e não voluntárias, como reconhece toda a doutrina. A compulsoriedade constitui característica fundamental do tributo, já que a prestação instituída para ser tributária, há de ser obrigatória. (CERQUEIRA, 2002, p. 113)

Amaro da Silva, em relação à compulsoriedade, afirma que esta corresponde ao elemento fundamental na caracterização do dever jurídico do tributado. Insta que a compulsoriedade é determinada pela lei, não pela vontade das partes que ocupam os polos da relação jurídica. Portanto, a obrigação (prestação) decorre da Lei e não da vontade; a compulsoriedade opõe-se à voluntariedade. Para Becker (1998, p. 265), a vontade do sujeito passivo de prever ou desejar o dever jurídico tributário é indiferente para sua incidência. Neste sentido, conforme reforça Carvalho (1999, p. 25), uma vez concretizado o fato previsto na norma tributária, nasce, automática e infalivelmente, a obrigação jurídica de tributar. Novamente, nas palavras do autor, encontramos o seguinte: “o dever de pagar tributo, nasce independentemente da vontade” (MACHADO, 2005, p. 71)

Pode-se então corroborar o entendimento de que tal prestação pecuniária tributária deve ser instituída em Lei e, mesmo que caracterizada como uma relação jurídica, não guarda relação com a vontade dos polos, dos sujeitos da mesma, e sim, deriva de um comando legal. Reitera-se, neste quesito, a irrelevância do querer do contribuinte face a manifestação do nascimento da obrigação tributária, uma vez ocorrido o fato gerador deverá o contribuinte arcar com o tributo por este contemplado.

[...] em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - Aqui encontramos um ponto de questionamento quanto a literalidade da expressão contida no Código, conforme afirma Luciano Amaro:

Com efeito, “pecuniárias” são precisamente as prestações em dinheiro ou “em moeda”. E a alternativa “ou cujo valor nela se possa exprimir” realmente só faz ecoar a redundância: se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha(...) O dispositivo legal não cuida, pois, dos modos de extinção da obrigação tributária; pretendeu tratar, isto sim, dos modos de expressão da prestação tributária, e fê-lo de modo canhestro. (AMARO, 2008, p. 32)

Aqui cabe apresentar, de forma resumida, que o pagamento do tributo é efetuado geralmente em dinheiro.

[...] que não constitua sanção de ato ilícito - Reside nesta expressão característica fundamental para distinção do tributo das demais prestações pecuniárias instituídas em lei. Pode-se, a partir de tal assertiva, se pode estabelecer que somente fatos jurídicos lícitos, fazem surgir a prestação pecuniária, sob polo do sujeito passivo, da obrigação tributária. Segundo Becker (1998, p. 262), A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção.

Logo, reiterando o supramencionado, utilizamos os ensinamentos de Machado, a saber:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade (MACHADO, 2005, p. 73)

Sobre o tema, reforça Amaro da Silva:

[...] Ninguém paga tributo porque praticou uma ilicitude, embora tenha que pagá-lo e não obstante a tenha praticado. O tributo não é sanção de ato ilícito, o que obviamente, não impede que a lei puna o descumprimento de preceitos tributários. Essa punição, ainda que se traduza numa prestação pecuniária, não se compreende na noção de tributo. (SILVA, 1991, p. 246)

Destaca-se, contudo, que em concreto não importa se a origem do fato ocorrido (ex. auferir renda) tenha sido derivada de uma ação ilícita para que haja a incidência tributária. Pois, mesmo que tal renda tenha sido advinda de eventual ilicitude (ex. contrabando, tráfico de drogas, etc.), existirá a incidência dos tributos, visto que o fato impositivo em questão, auferir renda, não se constitui um ilícito.

Outro ponto passivo de observação reside na diferenciação entre as penalidades pecuniárias e as multas fiscais dos tributos, pois, embora em certas circunstâncias o expediente de tais sanções seja praticado, quando não existir o cumprimento do dever de

pagar os tributos, não for observada obrigação principal, estes, em espécie, não se conectam. Afirma Ricardo Lobo Torres (2003, p. 291) quando ensina que embora tais sanções constituam prestações compulsórias, “tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destituídas de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado”. Ao passo que o tributo, contrariamente, “é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado”.

[...] instituído em lei - Reforça-se aqui, a ideia da legalidade dos tributos, da necessidade de derivarem de Lei. Como expressa o próprio Código Tributário Nacional em seu Artigo 150, onde: “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. ”

Não obstante, atesta a Constituição Nacional (1988), através do seu Artigo 97: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção.”

Cabe ressaltar que, conforme alerta Machado (2005, p. 75), “instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado ou instituído”. Será necessário fazê-lo mediante lei, advém de uma obrigação *ex lege*, que deverá definir sua hipótese de incidência, apontando os elementos necessários para correta caracterização das situações que, ao existirem na vida real, ensejarão o nascimento da obrigação tributária; deverá a lei conter os sujeitos da obrigação tributária, os critérios para obtenção do valor a ser devido pelo contribuinte. Reitera-se que todo e qualquer tributo deverá ser criado mediante lei.

Finalizando, temos que:

[...] cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada - Outro tópico de fundamental importância, uma vez que, em certo ponto, funciona como um limitador do poder de tributar do ente tributante. Ademais, destaca-se que tal ponto evidencia a necessidade que os tributos ao serem cobrados, pela Administração Pública, deverão ser feitos através de uma atividade vinculada à norma. Aqui cabe elucidar que por atividade administrativa vinculada entende-se que a autoridade administrativa não pode exercer apreciação subjetiva sobre cobrar ou não um tributo. Ou seja, ocorrido o fato impositivo da obrigação tributária, cabe ao

agente administrativo somente aplicar a lei com suas diretrizes para satisfação da obrigação tributária, sem qualquer apreciação pessoal e arbitrária em relação a este.

Para Amaro da Silva (1991), essa definição do Código Tributário evidencia a natureza vinculada do lançamento dos tributos e dos demais métodos de arrecadação, restando aos entes tributantes a obrigação de cobrar seus tributos em observância aos termos instituídos por Lei, e não conforme seus próprios critérios.

Nestes termos, pode-se depreender que a cobrança dos tributos deverá atender aos requisitos Legais, evitando discricionariedades e abusos por parte dos entes governantes.

Reiterando as definições aqui apresentados, sob o conceito de tributo, afirma Geraldo Ataliba:

Juridicamente define-se tributo como obrigação pecuniária, ex-lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos). (ATALIBA, 2009, p.34).

Sob a ótica de Ricardo Lobo Torres, temos o tributo como um “dever fundamental”, vejamos:

(...) consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição. (TORRES, 2003, p. 334)

Corroborando todo o exposto, conclui Becker:

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever. (BECKER, 2002, p. 261)

Aqui, em síntese, concluímos, em perfeita consonância com Luciano Amaro (2006), que tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em Lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

3.2 – Funções dos Tributos

A princípio, poderia se partir de uma ideia primária de que os tributos atuam como um instrumento de arrecadação de receitas estatais para manutenção de suas atividades. Contudo, somente tal noção não nos permitiria retratar com precisão a complexidade das finalidades que os tributos assumiram com o passar dos tempos. Ora, fato notório é que tal complexidade cresceu, principalmente, em razão da necessidade de o Estado atender a novas e diferentes demandas requeridas pela sociedade. Emerge, então, o conceito que os tributos não se limitam apenas a sua função arrecadatória, sendo utilizados para estabilização e manutenção econômico-financeira do país, bem como para custear atividades que, embora, inicialmente, não integrem funções próprias do Estado, são desenvolvidas através de entidades específicas.

Partindo das características apresentadas, definiu a doutrina as reconhecidas funções dos tributos: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Sobre o conceito da função fiscal, pode se afirmar que reside nesta a função do Estado de arrecadar os recursos necessários ao seu funcionamento. Surge, então, como a chamada finalidade imediata do tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (CARVALHO, 1999, p. 161)

Destaca-se, logo, que ao se tratar da função fiscal, sempre deverá se associar a ideia do tributo a função de financiamento do Estado. Neste sentido, corrobora Machado (2009, p. 96) quando afirma que é “fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.”

Quanto a função extrafiscal, podemos afirmar que esta ocorre quando o Estado, através de medidas e ajustes na legislação tributária, utiliza o tributo como instrumento de intervenção econômica, estimulando ou desestimulando atividades e regiões. Pode se afirmar que o interesse estatal, nestes casos, é de provocar efeitos diferentes que transcendem a simples arrecadação de valores, quanto a este efeito aponta Aliomar Baleeiro:

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor, conforme vimos a propósito dos fenômenos de repercussão, absorção e transformação, ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e encorajar. (BALEEIRO, 2004, p. 190)

Para Machado (2009, p. 96) “ o Tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.

Em conformidade com o entendimento do autor, podemos afirmar que a função do tributo, assumida neste caso, objetiva intervir no comportamento dos contribuintes face a determinadas ações de consumo, quando incentiva, estimula, favorece ou desfavorece zonas, produtos e similares por conveniência ou por entender que são necessárias em razão do bem-estar social e coletivo. Afirma, neste contexto, Meireles:

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [...] (MEIRELES, 1993, p. 151)

Logo, podemos afirmar que se de um lado a função fiscal assume um papel de obtenção de receitas para o custeio da máquina pública, de outro lado está a função extrafiscal ao lidar com, dentre outros, os interesses de política econômica e social. Machado, explica:

Registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno

intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal. (MACHADO, 2009, p. 98)

Novamente, utilizando os ensinamentos de Machado, pode-se perceber a adoção, por parte do Estado, da extrafiscalidade como recurso normal, de procedimento tributário, de políticas públicas, em função da obtenção de determinados objetivos pretendidos, vejamos:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal. (MACHADO, 2009, p. 130)

Já o conceito da função parafiscal remete ao sustento de atividades que, em um primeiro momento, não estariam a cargo do Estado, porém este as desenvolve através de entidades específicas. Sobre a parafiscalidade, afirma Ruy Barbosa Nogueira:

A expressão "parafiscal" foi empregada na linguagem financeira da França, em 1946, no Inventário Schuman, para designar certos tributos que ora eram verdadeiros impostos, ora taxas e às vezes um misto destas duas categorias e atribuído o poder fiscal a entidades de caráter autônomo, investidas de competência para o desempenho de alguma ou alguns fins públicos, beneficiárias. (NOGUEIRA, 1995, p. 177)

Também sobre a parafiscalidade, encontramos, com muita clareza, a relação de outorga supramencionada, através dos ensinamentos de Vittorio Cassone (1979, p. 933), ao definir: “Parafiscalidade é a atribuição da capacidade ou titularidade de certos tributos a certas pessoas, que não são o próprio Estado, em benefício das próprias finalidades”.

Machado (2009, p. 96) ressalta que é “parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”

Abordando os conceitos supramencionados, posicionou-se Regina Helena Costa, da seguinte maneira:

Em primeiro lugar, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação.

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.

O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, por quanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos a que subordina o estado brasileiro (ex.: arts. 1º, 3º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.)

Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais com as técnicas de progressividade e de regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais.

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público.

A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro.

Já a parafiscalidade é conceito que se distancia dos anteriores por não se relacionar à competência tributária, mas, sim, à capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos a outra pessoa, de direito público ou privado – autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado, esta desde que persiga finalidade pública. Às pessoas delegatárias, em regra, atribui-se, outrossim, o produto arrecadado. Quaisquer espécies tributárias podem ser objeto de parafiscalidade, embora as contribuições do art. 149 CR, por sua natureza finalística, revelem-se as mais apropriadas a essa delegação.” (COSTA, 2012)

Dado o fato, podemos afirmar que os tributos integram as receitas do Estado para atendimento dos seus fins, agindo como veículos para obtenção das diretrizes apontadas no Artigo 3 da Constituição Federal (1988), que são: Construir uma sociedade justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais bem como promover o bem de todos.

Logo, face aos apontamentos supramencionadas, o tributo poderá ter uma função fiscal, extrafiscal ou parafiscal. Contudo, deve se atentar ao fato que o que existe no campo fático,

efetivamente, é uma preponderância de determinada finalidade, apresentada no campo teórico aludido, em relação a outra, podendo o tributo, tranquilamente, deter mais de uma função. O que, entretanto, não há como dissociar é o que podemos, nesse mix, chamar de função social dos tributos. Pois a função social do tributo se confunde com a própria função do Estado.

3.3 - Tributos Vinculados e Não Vinculados

Quanto a sua estrutura original, observando o Código Tributário Nacional, podemos afirmar que os tributos estão distribuídos, no ordenamento pátrio, em duas categorias, podendo ser classificados em tributos vinculados e os tributos não vinculados à atuação do Poder Público.

Tributos Vinculados – São aqueles cujo fato gerador relaciona-se a algum tipo de atividade estatal em prol do contribuinte. Neste sentido podemos citar as taxas e as contribuições de melhoria.

Tributos Não Vinculados - Aqueles cujo fato gerador em nada se relaciona com qualquer atividade estatal em direção ao contribuinte – Como exemplo temos os Impostos.

3.4 - Espécies Tributárias

O Sistema Tributário Nacional constante na Constituição Federal (1988) em seus artigos 145 a 162, bem como o Código Tributário Nacional preveem certas figuras tributárias.

Estas, por sua vez entendidas e classificadas pela doutrina como espécies tributárias.

Observemos o que versa o Art. 5º do CTN define: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”

Já a Constituição Federal (1988), estipula que:

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. (BRASIL, Constituição, 1988)

Não obstante, o que versa o artigo 5 do CTN supramencionado, o próprio dispositivo, apresenta no bojo do seu texto a existência, ou a previsão legal para instituição, de outras duas figuras tributárias, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais. Sobre os Empréstimos Compulsórios, estabelece o art. 15: “Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios”. Já no que concerne às Contribuições Especiais versa o art. 217 que as disposições contidas no Código não excluem a incidência e a exigibilidade de algumas contribuições, as quais enumera em seus incisos.

Cabe salientar, que em nada difere o disposto no Código dos enunciados trazidos na Constituição, observemos o que versa a Carta Magna: Art. 148 “A união, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios(...)”. Já em seu art. 149 define:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, Constituição, 1988)

Logo, em virtude das informações extraídas dos textos legais, pode-se depreender que existem, no Sistema Tributário Nacional, cinco figuras tributárias (espécies): os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

O que se percebe, contudo, é que a definição acima apresentada, não é unânime entre os doutrinadores. Algumas correntes, adotam uma postura que defendem a existência de duas espécies tributárias, seriam elas os Impostos e as Taxas. Esta corrente adota a chamada teoria bipartida (imposto e taxa). Podemos citar como partidários desta corrente Alfredo Augusto Becker (1972, p. 371-372) que afirma que enquanto as taxas têm a sua base de cálculo representada por uma ação direta estatal ou coisa estatal, a base de cálculo dos impostos é um fato lícito qualquer, não se configure como serviço estatal (divisível e específico) ou coisa estatal. Outro expoente doutrinador, defensor desta teoria é Geraldo Ataliba (2010, p. 123) que sustenta a existências de apenas duas espécies de tributos: vinculados ou não vinculados a ação estatal.

Alguns outros doutrinários, entendem a existência de três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Figuras como Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza partilham dessa teoria tripartida.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, adota uma teoria quadripartida. Uma vez que adiciona às espécies elencadas acima, o empréstimo compulsório. De igual sorte, partilha tal entendimento Luciano Amaro, contudo entende o mesmo que as contribuições de melhoria se enquadrariam em uma variação, espécie, de taxa.

Por fim, apresenta-se a teoria quinquipartida. Defendem esta teoria expoentes como: Hugo Machado Brito, Ives Granda da Silva Martins entre outros. Aqui, se encontram as espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Motivados pela ideia que a Constituição Federal trouxe a necessidade da adoção de novos critérios para classificação dos tributos, não só quanto a vinculação ou não há uma atividade estatal, apresentaram, então dois novos paradigmas: o critério da destinação dos produtos quanto a sua arrecadação (contribuições) e o critério da previsão da restituição do tributo pago (empréstimos compulsórios).

Entendemos, sem prejuízos dos brilhantes ensinamentos fornecidos pelas outras correntes teóricas e seus doutrinadores, em conformidade com o reconhecimento do Supremo Tribunal Federal, a teoria quinquipartida, como a teoria que mais se adequa às premissas apresentadas no Sistema Tributário Nacional, para a classificação das espécies tributárias. Neste sentido, vejamos como se pronuncia o STF:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento." (Geraldo Ataliba, "*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*", in "*Diritto e pratica tributaria*", volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2)

sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

[ADI 447, rel. min. **Octavio Gallotti**, voto do min. **Carlos Velloso**, j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993.] (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1993)

Observa-se também que ao julgar o RE 146.733, a Corte apreciou a questão constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída, pela Lei nº 7.689/88, esteve presente o Ministro Moreira Alves que se manifestou quanto à natureza tributária das contribuições:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida de manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento – não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.(BRASIL, Supremo tribunal Federal, 1992)

Adentremos agora, nos conceitos das espécies tributárias previamente apresentadas.

Impostos: Cuidadosamente, abordados na Constituição de 1998, uma vez que os mesmos se engendram na vida dos particulares contribuintes invadindo, em certo ponto, a sua esfera de liberdade econômica. Buscou o legislador, estabelecer regras suficientemente capazes

para que que fossem estabelecidos o seu entendimento e sua observância, elencando, exaustivamente, as regras que devem ser observadas para a instituição deste tributo. Destaca-se que para os impostos não há uma relação de contraprestação entre o contribuinte e o Estado.

O fato imponible para o imposto, é fato elegido em lei, que independe de uma atuação direta e específica em prol de um contribuinte específico. Trata-se de tributo não vinculado, quanto a isso, ensina Roque Antônio Carrazza:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca e utilidade (CARRAZZA, 2010, 538,539)

Pode se afirmar o produto arrecadado mediante os impostos deverá ser destinado para fins de financiamento das atividades gerais do Estado.

Verificando o contido no Código Tributário Nacional, este conceitua imposto da seguinte maneira: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Novamente, percebe-se que quando o Estado se posiciona em situação de exigir o imposto a determinado contribuinte, isso em nada se comunica com uma necessidade deste, em lhe prestar um serviço em específico.

Evidencia-se, assim, que o fato gerador do imposto não será um ato praticado pelo Estado, outrossim, todos os fatos geradores dos impostos serão atos praticados pelo contribuinte, e aqui reside a marca, principal, para que seja definida esta espécie tributária como imposto.

Ainda em apreciação às diretrizes estabelecidas nos dispositivos legais, em especial à nossa Carta Magna, a Constituição de 1988, vejamos:

Art. 145 § 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.

Do dispositivo, cabe salientar que se preocupa o legislador em, sendo possível, estabelecer o caráter pessoal dos impostos e, estes, deverão guardar relação com a capacidade econômica de cada contribuinte.

Outro ponto a ser observado é que conforme o disposto na Constituição (1988), em seu art. 145, cada um dos entes federativos poderá instituir determinados impostos, em observação as competências estabelecidas na mesma Constituição. Logo, os impostos podem ser federais, estaduais ou municipais.

Outras informações sobre os impostos é que podem também ser considerados como pessoais ou reais. Onde os impostos reais não levam em consideração as características pessoais dos contribuintes, de forma antagônica estão os pessoais.

Pode também ser classificado quanto a seletividade. Onde classificam-se como seletivos aqueles para os quais oscila-se a alíquota em razão da essencialidade do bem, na outra extremidade, como não seletivos, aqueles que independente da essencialidade do bem não sofrem qualquer alteração nas suas alíquotas.

Quanto a finalidade, podem ser tanto fiscais quando se objetiva a arrecadação de fundos ao Estado, bem como extrafiscal quando age na tentativa de estimular ou desestimular o comportamento dos contribuintes.

Assumem, ainda, os impostos a característica de cumulativos quando recai em todas as etapas de circulação de bens, e os não cumulativos para os quais existe uma espécie de compensação do valor pago na etapa anterior, podendo esta ser abatida nas etapas em que o imposto incidirá subsequentemente.

Por fim, podemos utilizar, como resumo dos conceitos supramencionados, os ensinamentos de Kiyoshi Harada, que, de forma clara, elucida:

Impostos (CF, art. 145, I) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste (...). (HARADA, Kiyoshi. 2007, p. 305)

Taxas: Segunda espécie tributária a ser apresentada. De forma análoga aos impostos, podemos dizer que compete a Constituição Federal (1988) facultou a cada ente federado, respeitados os limites constitucionais, competência para instituir e cobrar tal espécie tributária.

Podemos definir a natureza jurídica das taxas, buscando o conceito emanado da própria Constituição, advindo do seu Artigo 145, II, a saber:

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

I - (in omissis)

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. (BRASIL, Constituição, 1988)

Bem como, segundo o Código Tributário Nacional:

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. (BRASI, Código Tributário Nacional, 1966)

Já, em posição, contrária a espécie tributária imposto, podemos afirmar que a taxa tem seu fato imponible sempre atrelado a um ato do Estado, que deverá atender a critérios de especificidade e divisibilidade. O ato em questão que poderá advir de um exercício do poder de polícia ou da prestação de seus serviços.

Podemos, então, afirmar que tais atividades poderão ser:

- a) O exercício regular do seu poder de polícia;
- b) A prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, ou, sob certas circunstâncias, colocados à disposição para utilização potencial.

Aqui, cabe a ressalva, que em virtude do escopo do presente trabalho estar intrinsecamente ligado a espécie tributária em comento, como um tipo de taxa, propõe-se uma análise mais detalhada da mesma. Para tanto será dedicado um capítulo específico para que sejam apresentadas as particularidades desta espécie tributária.

Contribuições de Melhoria: Disposto no art. 145. III da Constituição Federal (1988) está a previsão legal para instituição da espécie tributária em questão, vejamos:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, Constituição, 1988)

Ainda em observações aos enunciados legais que instituem e balizam as regras essenciais para instituição da referida espécie tributária, necessário se faz trazer à tona os conceitos explicitados no Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nelas contidas;

§1º. A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Assim a contribuição de melhoria é instituída com propósito de tributar eventual benefício alcançado com a valorização imobiliária advinda de obra pública nas proximidades de onde tenha sido desempenhada. Destaca-se que esta valorização deverá ser comprovada tecnicamente, sendo este tributo norteado pelo princípio da Justiça Fiscal.

Vejamos o que ensina Roque Carrazza:

Essa atuação estatal – porque assim o exige o art. 145, III, da Constituição da República – só pode constituir numa obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados nas suas imediações (CARRAZZA, 2010, p. 570)

Pode-se afirmar que esta difere da espécie taxa - mesmo sendo os dois tributos classificados como vinculados - uma vez que as contribuições de melhoria se distinguem, pois, pressupõe uma obra pública ao passo que as taxas pressupõem serviços públicos e, ademais, as contribuições demandam um fator intermediário: a valorização do imóvel.

De forma análoga às espécies tributárias supramencionadas, trata-se de um tributo de competência comum, podendo ser instituído por qualquer ente tributante que realizou a obra que deu origem a valorização do imóvel. (Uma vez, mais deverá, para correta instituição da exação, serem observados os requisitos e reservas de competências estabelecidos nos dispositivos legais.)

Neste sentido, admoesta Machado:

(...) não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte. (MACHADO, 2005, p. 434)

Ainda sobre as contribuições de melhoria cabe salientar que em relação à base de cálculo desta exação, deverá esta ser obtida dividindo-se a parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição pela quantidade de imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização. Contudo, o valor a pagar da contribuição por cada contribuinte beneficiado, não poderá exceder, sob pena de inconstitucionalidade, o acréscimo do valor verificável do imóvel, bem como o montante das contribuições não poderá ser superior ao custo total da obra. Atenta-se ainda, ao fato que a referida exação só poderá ser cobrada depois de parte ou do total da obra, quando verificadas as referidas benéficas supramencionadas.

Empréstimo Compulsório: Com previsão legal advinda do art. 148 da Constituição, está a quarta espécie aqui abordada, vejamos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, Constituição, 1988)

Espécie tributária, também apreciada no Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — guerra externa, ou sua iminência;

II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Da comparação advinda entre um dispositivo e outro, dado o fato da Constituição Nacional (1988) ser posterior à publicação do Código Tributário Nacional (1966), muitos doutrinadores afirmam que o inciso III do Código Tributário não foi recepcionado pela Constituição, motivo este que justificaria o mesmo não ser contemplado na Carta Magna Nacional.

Assim como sugere o próprio nome, trata-se de tributo instituído, em razão das particularidades apresentadas, que deverá em determinado momento, ser restituído ao contribuinte.

Segundo Luciano Amaro (2003, p. 50) “o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada”

Podemos destacar, da leitura dos dispositivos legais acima aludidos, que elegeu a Constituição Federal somente a União para ter a competência para instituir os empréstimos compulsórios. Residindo aqui a competência privativa da União.

Contribuições Especiais ou Parafiscais: prevista no art. 149 da Constituição. Contendo no seu bojo finalidade essencialmente econômica e social, caracterizada pelas contribuições especiais, está a parafiscalidade no cenário nacional destinada a manutenção de instituições de interesse público.

Vejamos o que versa a Constituição sobre o assunto:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, Constituição, 1988)

Percebe-se a preocupação do constituinte em empregar como um critério classificatório dessas exações a finalidade de cada uma delas, assim representadas pela destinação legal advindo de suas respectivas arrecadações.

Neste sentido, esclarece Sabbag:

As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo (SABBAG, 2010, p. 493)

Podemos então assegurar que a contribuição especial, juntamente com os empréstimos compulsórios, é um tributo essencialmente ligado à sua destinação, tendo em vista que seu respectivo ingresso deverá ser, obrigatoriamente, direcionado para o financiamento da atuação do Estado em determinado setor (social ou econômico). Podemos, como, por exemplo, citar a seguridade social; a educação; a intervenção do estado no domínio econômico, os interesses das categorias profissionais etc.

4. TAXAS: TAXAS DE SERVIÇO E TAXAS DE POLÍCIA

Uma vez que reside nesta espécie tributária o foco dos estudos do presente trabalho, necessário se faz evidenciar, com maior clareza possível, as particularidades que a envolvem.

Como vimos anteriormente – através da leitura dos dispositivos legais, quais sejam: artigo 145 da Constituição Federal e artigo 77 do Código Tributário Nacional – observa-se que tanto a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem competência tributária para instituir e cobrar taxas, desde que observada hierarquicamente a estrutura legal para tal, no âmbito de suas atribuições.

Neste sentido, prevê o artigo 80 do Código Tributário Nacional:

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 aqueles 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. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Com efeito, é perceptível a repartição das competências tributárias entre cada um dos entes políticos, como manifestação do federalismo brasileiro em consonância com a Constituição.

Para Clélio Chiesa:

O Estado brasileiro optou por adotar a forma federativa de Estado, atribuindo à União, aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios competência Legislativa. O Constituinte originário repartiu, então, entre essas unidades jurídicas, a capacidade de editar comandos normativos sobre assuntos de sua competência. (CHIESA, 2002, p. 26)

Para tanto, aduz José Afonso da Silva, que muito embora as taxas estejam inseridas no conceito de tributo comum, quanto a competência, uma vez que é facultado a todos os entes tributantes sua criação e cobrança, deve-se observar alguns critérios no momento de sua instituição, para que não sejam extrapolados certos limites legais, a saber:

Embora entrem no conceito de tributo comum, porque todas as entidades tributantes podem instituí-las e arrecadá-las, deixa de ser comum e torna-se

privativo na medida em que incide sobre exercício de poder de polícia e prestação de serviços privativos de cada um dos entes tributantes. (SILVA, 1990, p. 604)

Destaca-se o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, ao afirmar que:

[...] se porventura unidade federada de determinado nível decretar tributo de competência de unidade de nível ou gradação diversa, haverá invasão de competência, inquinando-se, pois, de inconstitucionalidade tal receita (FALCAO, 1965, p. 48-49)

Deve-se observar com cautela os limites de competência, na instituição da exação, para que não ocorra usurpação da competência tributária alheia, não haja eventual bitributação, e, por conseguinte, não tenha o contribuinte suas garantias individuais feridas. Neste sentido destaca, Luciano Amaro:

Essa outorga de competência, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais (AMARO, 2003, p. 105)

Ao associar-se à hipótese de cobrança das taxas a um fato gerador intrinsecamente ligado à uma atividade estatal específica e divisível, consegue-se estabelecer a classificação desta espécie tributária como tributo vinculado. Tal assertiva encontra-se amparada nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, quando afirma que os tributos podem ser vinculados ou não vinculados em função da natureza de sua hipótese de incidência. Onde tributos vinculados estariam aqueles em que a hipótese de incidência reside numa atividade estatal (taxas e contribuições de melhoria) e os não vinculados aqueles cuja hipótese de incidência ocorre de um fato qualquer independente da ação estatal (impostos). Define, o autor, taxa como “o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”. (ATALIBA apud JANCZESKI, 1999, p. 26).

Extraindo do próprio texto legal, com clareza, pode-se observar que o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. As taxas surgem em virtude de uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte, devendo seu valor limitar-se ao custo do serviço prestado, sob pena de quando cobrada em excesso configurar-se como imposto.

Sobre a necessidade da atuação do Estado como critério para que seja estabelecida a relação jurídico tributária suficiente para que seja ensejada a taxa, afirma o Supremo Tribunal Federal, através do acórdão extraído do Agravo de Instrumento nº 208657/SP, a saber:

Tributário. Taxa. A taxa deve sempre estar vinculada a uma atividade estatal, de que constitui contraprestação; conseqüentemente, não pode ser cobrada se não estiver referida ao exercício do poder de polícia ou a um serviço prestado pelo Estado. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1999)

Destaca-se, aqui, de forma expressa, o que versa a Constituição Federal, sobre a importante relação que deve se guardar acerca das diferentes espécies tributárias Taxas e Impostos no quesito Base de Cálculo, a saber: “Artigo 145, § 2 - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Sobre a Base de Cálculo das Taxas, para fins de elucidar o disposto no texto Constitucional, posicionou-se o Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do assunto ao editar a súmula vinculante 29, onde afirma:

É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2010)

Comumente, ao se estabelecerem as cobranças de taxas, os entes que a instituem assim fazem através de quantias prefixadas. Nestes casos, não há muito o que se falar em Base de cálculo e alíquota. Todavia, existem situações que o legislador pode eleger, respeitando os limites legais supramencionados, base de cálculo e alíquota. Nestes casos, pode, ainda, determinar que o valor da taxa seja feito em função de elementos como, a área do imóvel, como ocorre com a taxa de licença e localização de estabelecimento comercial ou industrial. Não obstante, deve se levar em consideração, que é condição *sine qua non*, que a base de cálculo da taxa deve ter uma correlação direta entre o serviço prestado ou as diligências que levam ao ato de polícia e o valor cobrado.

Vejamos o que versa, Ives Granda Martins, ao abordar a situação em questão:

Nas taxas, a base de cálculo é genérica (o valor da atuação estatal); a alíquota é específica, encontrável (avaliável) caso a caso. A referibilidade direta da atuação é determinada pela alíquota.

Medidas como metro quadrado, testada, alqueiro, litro, metro cúbico e tantas outras não configuram base de cálculo, mas alíquota das taxas. Essa conclusão já foi manifestada pelo nosso Superior Tribunal de Justiça que, ao julgar o Resp 1.065-SP, expressamente a acolheu, por votação unânime. (MARTINS, 2002, p. 601)

Ainda sobre a precificação das taxas, atenta-se ao fato que, ocorrendo, eventualmente, arrecadação total de determinada taxa, em um certo período de tempo, em valores superiores ao custo da atividade estatal à qual esta foi instituída, no mesmo intervalo de tempo, poderá a mesma ter sua constitucionalidade posta em evidência, sujeitando a inconstitucionalidade em função de ferir o princípio da vedação ao confisco.

Posicionou-se o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2551 MC-QO, através do ministro relator, Celso de Mello, quanto ao tema, vejamos:

(...) taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art.150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina. TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.”(ADI 2551 MC-QO, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003)

Apresentadas as hipóteses de incidência da exação, bem como os subsídios para o entendimento, caracterização e obtenção da base de cálculo e alíquotas, no momento que a norma tributária existente, *in abstracto*, produz seus efeitos no mundo fenomênico, faz-se nascer a relação jurídico-tributária entre o ente tributante, instituidor da taxa, e o contribuinte, estabelecendo os polos ativos e passivos da relação em comento.

In verbis, define o Código Tributário Nacional, o sujeito passivo como:

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 em lei. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Do código, percebe-se, que não há liberdade ao legislador para eleger o contribuinte sem que este não esteja atrelado ao fato impositivo originário da obrigação tributária.

Pode-se definir o sujeito passivo, nas cobranças das taxas, como aquele que utiliza um serviço, que o tenha à disposição, ou que seja atingido por um ato de polícia. Categorizando e classificando o Contribuinte, sujeito passivo da taxa, sendo aquele que tem relação direta e pessoal com a atividade estatal que deu causa ao tributo, ou seja, a pessoa jurídica ou física que resulte afetada diretamente pela atuação estatal que constitua sua hipótese de incidência.

Conforme Célio Armando Janczeski:

Contribuinte (espécie do gênero sujeito passivo), será aquele que esteja em relação direta e pessoal com a atividade estatal que deu causa ao tributo, ou seja, a pessoa física ou jurídica que resulte afetada diretamente pela atuação estatal que constitua sua hipótese de incidência. (JANCZESKI, 1999, p. 74).

No outro polo, como sujeito ativo da taxa, apresenta-se a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento da exação, ou seja, o credor da obrigação tributária a quem a lei conferiu a exigibilidade do tributo. Será, em primeira a análise, a pessoa

titular da capacidade tributária ativa, esta que poderá ou não, em virtude de lei, coincidir com a competência tributária.

Mizabel Derzi, ao abordar o tema, afirma:

A pessoa competente tem sempre e necessariamente aptidão para figurar no pólo ativo da relação tributária para, frente ao devedor, cobrar exigir, arrecadar e administrar o tributo. Segundo o CTN, a delegação da capacidade tributária ativa é exercida pela pessoa competente em lei expressa. A pessoa delegada pode ser Pessoa de Direito Público ou Privado (INSS, CREA e demais Conselhos Regionais, Sindicatos, etc). O Código Tributário Nacional aderiu à doutrina nacional e consagrou, expressamente, tanto a indelegabilidade da competência, como a discricionariedade da pessoa estatal competente para atribuir à outra sua capacidade ativa de exigir e arrecadar o tributo. (DERZI apud JANCZESKI, 1999, p. 74).

Observa-se aqui, que em nada é atingido o regime tributário pela delegação do ente competente à um outro sujeito que detenha a capacidade tributária ativa, observando os critérios supramencionados.

Elencados os polos da relação jurídico tributária, advindos da instituição e cobrança das taxas, figurando de um lado o detentor da capacidade ativa para cobrança e do outro o sujeito passivo (contribuinte que demandando atuação direta e específica estatal, possui relação intrínseca e pessoal ao tributo – para espécie tributária em questão), necessário se faz abordar os tipos de taxas existentes no sistema tributário nacional, previamente introduzidos ao citarmos tanto o Art. 145 da Constituição e o Art. 77 do Código Tributário Nacional, temos de um lado as taxas de polícia e do outro lado as taxas de serviços.

Entendimento este, consolidado no cenário jurisprudencial e acadêmico tributário nacional, vejamos, ao abordar o tema, os ensinamentos de Luciano Amaro:

Os contribuintes das taxas são as pessoas que provocam a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível. Temos, assim, taxas de polícia e taxas de serviço. (AMARO, 2006, p. 32).

Em perfeita harmonia, corrobora, Sacha Calmon:

A distinção entre taxas de polícia e taxas de serviço não possui legitimidade científica. É que o exercício do poder de polícia feito pela Administração é serviço público, e se exterioriza como tal. Inobstante a distinção, já cediça, apresenta importantes serventias. As ditas taxas de polícia não podem ser cobradas pela mera disponibilidade do serviço público. Não basta que o Departamento de Polícia Federal que concede passaportes esteja em funcionamento, para que estiverem sob circunscrição, ao argumento de que o serviço está a disposição dos contribuintes. As taxas de polícia se dão pela realização de atos administrativos com base no poder geral de polícia, diretamente relacionada à pessoa do contribuinte. (COELHO, 1998, p. 48).

4.1 - Taxas de Polícia

As taxas de polícia encontram sua Hipótese de Incidência, residida no exercício estatal do seu poder de polícia. Logo, necessário trazer a evidencia o que eventualmente vem a ser considerado como este poder.

Define o art. 78 do Código tributário Nacional, como poder de Polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Segundo Celso Bandeira de Mello (2007, p. 306), o “poder de polícia” consiste no “conjunto de normas que impõem limites ao livre desfrute dos direitos à liberdade e a propriedade das pessoas”.

Objetivando evitar os conflitos de direito, provenientes de uma sociedade onde todos, indistintamente, os possuem, o Estado surge como ente regulador. Esta limitação é necessária para que os interesses pessoais não prevaleçam sob os interesses coletivos, que o direito de um indivíduo não prevaleça, se sobreponha e interfira no interesse de outro. Este processo, de

atuação do Estado, em verificar se os indivíduos, adequadamente, usufruem seus direitos em observância aos limites da preservação dos direitos de outros é denominado poder de polícia.

Sobre o tema, afirma PAULSEN:

Poder de polícia é a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado.

Em linguagem menos técnica, podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda Administração, o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional (PAULSEN, 2004).

Evidentemente, que não poderá o Estado arbitrariamente cercear direitos dos cidadãos, sob risco de medidas que possam resultar em abuso ou desvio de poder. Todas as medidas que o mesmo possa tomar para agir nesse sentido deverão obedecer, primeiramente aos ritos da legalidade, estando todos os atos sujeitos à observância de controles administrativos e apreciação do Judiciário que poderá, encontrando inconformidades, requerer a anulação (anulá-los). Deve –se, também, salientar que o poder de polícia deverá ter seu exercício regular pelo órgão administrativo competente e quando praticado de forma ampla, geral, deverá ser custeado por meio de impostos e não de taxas.

Somente após a edição de lei, e observando estritamente o disposto nela, é que poderá o Estado, através de regulamentos e atos administrativos efetivos, exercer o poder de polícia que lhe é imbuído.

Ao fixar limites a direitos individuais, regulamentando vedações em prol do coletivo, exerce o Estado seu poder de polícia. Partindo desta premissa pode-se inferir que quando o ente competente atuar removendo os impedimentos, anteriormente criados, em prol da coletividade, em norma geral, autorizando, licenciando, homologando ou concedendo permissões requeridas individualmente para fruição de benefício particular, poderá o ente cobra a taxa em razão do efetivo exercício do poder de polícia.

Admoesta Geraldo de Ataliba que são nos atos dos agentes públicos que se percebe o poder de polícia do Estado, e reitera:

Estes (os agentes públicos) desempenham exames, vistorias, periciais, verificações, avaliações, cálculos, estimativas, confrontos e outros trabalhos como condição ou preparo do ato propriamente de polícia, consistente em autorizar, licenciar, homologar, permitir ou negar, denegar, proibir, etc.

Entende-se que estas atividades se constituem na hipótese de incidência da taxa; elas é que justificam a sua exigência, da pessoa interessada nas conclusões ou no resultado de tais atos (este resultado, ou conclusões, sim, eminentemente expressivos de poder de polícia).

Dessas afirmações decorre que não se pode exigir taxa pelo poder de polícia, quando o seu exercício não exija uma atividade ou diligência semelhante. (ATALIBA apud CARRAZA, 2003, p. 474-475)

Neste sentido, pode se afirmar que a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede licenças, autorizações e similares. Ainda segundo Luciano Amaro (2006, p. 33) “São taxas cobradas pela remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos. ”

Corroborando o entendimento, Bernardo Ribeiro de Moraes:

Assim, quando se exige uma taxa de polícia, imprescindível se torna à existência de:

(...)

b) uma atividade estatal efetiva em razão do exercício do poder de polícia, conforme legislação específica. Com base no poder de polícia utilizado, o Estado exerce uma atividade estatal manifestadora desse poder: fiscaliza, controla, vistoria, inspeciona, licencia, etc. Tal atividade estatal (em razão do exercício do poder de polícia) é que será custeada pela taxa. Caso contrário, não há o que justifique uma despesa e a respectiva receita tributária. Inexistindo atividade estatal dirigida ao obrigado, não haverá despesa feita e nem causa para a existência do respectivo instrumento de custeio. Inexistirá, o que é essencial para a existência da taxa, certa atividade estatal dirigida ao contribuinte. (MORAIS, 1995, p. 520).

Percebe-se que, deve o Estado, ao instituir estas taxas, ter a intenção de impedir ou controlar, estabelecendo restrições, determinadas ações ou atividades que coloquem em risco o interesse coletivo, custeando, dessa forma, os serviços que forem necessários para tal.

Quanto à esta questão, elucidada Aliomar Baleeiro:

Poder de polícia é regularmente exercido quando a administração, dentro dos limites de sua competência, p. ex., exerce censura sobre filmes, teatros, diversões; controla pureza ou preço de alimentos; afere pesos e medidas; estabelece o zoneamento de atividades profissionais; restringe o abuso de ruídos e causas de incomodo, submete a inspeção de segurança máquinas e veículos;

exige licença para abertura de estabelecimentos comerciais, industriais, profissionais, edificações, loteamento de terrenos, etc. O exercício desse poder de polícia onera os custos dos serviços públicos e é provocado pelo interesse dos contribuintes que os pagam. (BALEIRO, 1999, p. 561-562).

Assim, pode-se afirmar, com clareza que, o ato praticado pelo Estado, derivado do exercício de seu poder de polícia, em conformidade e observância aos preceitos legais previamente estabelecidos, através de seus agentes investidos para este fim, quando especificamente dirigidos, especialmente, a determinado contribuinte, e, por conseguinte, passíveis de verificação do custo efetivo do serviço para que seja repassado ao demandante, trata-se de ato custeável por meio do instituto da taxa de polícia. Sendo, então, taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia, reitera-se que, deverá sempre guardar relação, proporcional, ao custo do serviço prestado, sempre se relacionando com a atividade estatal e, em hipótese alguma, buscar relação, para sua precificação, por outros meios, como, por exemplo, riqueza ou patrimônio do contribuinte requerente.

Não obstante, necessário se faz lembrar que o poder de polícia geral, praticado em função de toda a sociedade, em prol do bem coletivo, é função primordial do Estado, e deve ser custeado através dos impostos, assim como a segurança pública, que de forma alguma poderia ser custeada pela arrecadação de taxa de polícia, pois, logo se percebe, não há atividade estatal específica e perfeitamente divisível relacionada a um contribuinte determinado.

4.2 - Taxas de Serviço

As Taxas de serviço têm como fato gerador a atuação estatal na execução de um serviço público, que deverá, contudo, ser específico e divisível, efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte (CF, art. 145, II). Reproduz o mesmo conceito o Código tributário Nacional, através do disposto em seus artigos 77 e 79, dispositivos estes, supramencionados no texto.

De início, de forma análoga ao que se foi feito ao abordar as taxas de polícia, necessário se faz elucidar o que vem a ser serviço público. Destarte, aduz-se que estabelecer tal assertiva não é tarefa tão simples, pois existem várias concepções sobre o referido significado. Ademais, não nos parece possuir um conceito perene, estático, pois derivando das necessidades coletivas

tendem constantemente a mudar, uma vez que tais necessidades, costumam sofrer alterações face a diferentes contextos sociais, políticos e econômicos em diferentes espaços de tempo.

Tal complexidade, pode ser observada, utilizando os ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho, a saber:

Constitui traço de unanimidade na doutrina a dificuldade de definir, com precisão, serviços públicos. Trata-se, na verdade, de expressão que admite mais de um sentido, e de conceito que, sobre ter variado em decorrência da evolução do tema relativo às funções do Estado, apresenta vários aspectos diferentes entre os elementos que o compõem. (...). Por força dessa dificuldade é que varia o conceito de serviço público entre os estudiosos da matéria, nacionais e estrangeiros (CARVALHO FILHO, 2010, p. 347)

Em meio a esta seara de dificuldades, o que se percebe é que diferentes correntes doutrinárias, utilizando critérios distintos, buscam caracterizar e individualizar os elementos que se apresentariam como necessários para determinação de uma atividade como serviço público. Nesta busca, pode-se afirmar que, em regra geral, a doutrina posicionou-se mais inclinável a adoção de três critérios, utilizando-se deles, ora em conjunto ora isoladamente para definição do conceito de serviço público, são eles: O critério subjetivo, o critério material (ou substrato material) e o critério formal.

Para Elaine Cardoso de Matos Novais (1996, p. 123), ao tratar sobre o sentido orgânico ou subjetivo, aponta que este remete a um conjunto de agentes e meios que dispõem o Poder Público para que seja fornecido à coletividade os serviços a ela indispensáveis.

Sob o ponto de vista do aspecto material, posiciona-se Celso Antônio Bandeira de Melo (1999, p. 479) informando que o serviço público é visto como uma atividade caracterizada pela prestação aos administradores de certas utilidades e/ou comodidades para as quais o Estado assume a responsabilidade, uma vez que estas se ensejem como imprescindíveis ou indispensáveis a convivência básica da sociedade em determinado período de tempo. Complementa o entendimento, Marcelo Caetano (1991, p. 1067) ao afirmar que tal movimentação do Estado visa à prestação de utilidades concretas aos indivíduos singularmente considerados, buscando a satisfação das necessidades coletivas individualmente sentida pelos administrados.

Já sob o critério formal, pode se dizer que este estaria caracterizado pela submissão ao princípio da legalidade, uma espécie de regime jurídico-administrativo, a aproximação da ideia

que utilizariam os agentes públicos, procedimentos de direito público, com o objetivo de satisfação de determinada categoria de interesse coletivo.

Admitindo, com maior ou menor ênfase esses critérios aludidos, vem se posicionando a doutrina respectiva de cada um deles (critérios) para fins de definição de serviço público.

Neste sentido, utilizando com maior ênfase o elemento formal, sem, contudo, afastar-se completamente do substrato material, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello:

Serviço Público é, portanto, 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 por quem lhe faça as 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. (MELLO, 2015, p 695)

Já Lucia Vale Figueiredo, afirma:

Toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir no exercício da função administrativa se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada, sob regime prevalente do Direito Público. (FIGUEIREDO, 2016, p. 78-79)

Logo, se pode afirmar que, em linhas gerais, que o serviço público pode ser caracterizado pelo tipo de atividade que for prestada (aqui quanto ao critério material), pela pessoa que está executando o serviço (critério subjetivo) e pelo regime jurídico-administrativo ao qual se subordina (critério formal).

Em sintonia com os conceitos elucidados, pode-se então definir como taxa de serviço a exação cobrada pelo Estado, que objetiva o custeio proporcionado em razão da utilização efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível, prestado ou posto à disposição de determinado contribuinte.

Observa-se que, conforme afirma Hugo de Brito Machado (2001, p. 364): “Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.”

Assim, taxa de serviço, é o tipo de tributo que detém na sua hipótese de incidência a prestação de um serviço público diretamente relacionado a alguém (contribuinte).

O Sistema Tributário Nacional, por meio de sua constituição, juntamente com o Código Tributário Nacional, possibilitou aos entes tributantes a faculdade de instituir as taxas de serviço tanto pela fruição potencial como pela fruição efetiva dos serviços.

Segundo Bastos (1991) levando em consideração que o serviço prestado pelo Estado, para que seja ensejada a exação, deverá ser específico e divisível, tem-se que são específicos os serviços que podem ser separados em unidades autônomas de intervenção, de utilização ou de necessidades públicas; e divisíveis, quando sujeitos a utilização separadamente por parte de cada um dos usuários.

Apenas os serviços específicos (*stricto sensu*) podem ensejar taxas. Segundo Arx Tourinho “a especificidade exige que *uti singuli* haja utilidade do serviço prestado. É necessário que o serviço possa sofrer destaque a ser usufruído pelo contribuinte. Há de existir relação direta entre o poder tributante e o contribuinte.” (TOURINHO, apud JANCZESKI, 1999, p. 44).

Em mesmo caminho, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, que define os serviços públicos específicos como sendo:

Aqueles que proporcionam 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, nesse tipo de atividade estatal há uma utilidade específica para determinada pessoa, que goza dele de forma *uti singuli*, individualmente, particularmente. (MORAES apud JANCZESKI, 1999, p. 44)

No que tange a divisibilidade, Aliomar Baleeiro atesta que “ a divisibilidade supõe a possibilidade de identificação de cada contribuinte usuário a medida de sua utilização efetiva ou potencial” (apud JANCZESKI, 1999, p. 44)

Para Hugo Machado Brito, apresenta-se como tarefa difícil a definição do que vem a ser um serviço público específico e divisível, entendendo que um serviço não pode ser divisível se não for específico, destacando ainda que isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço público específico e divisível. (MACHADO, 2000, p. 351)

Conforme esclarece Celso Ribeiro Bastos a taxa exigida deverá guardar correspondência direta ao custo do serviço prestado pelo ente que a instituiu, “é o caráter indenizatório, segundo o qual fica proibido o Estado de valer-se de taxas como forma de auferir receitas não ligadas ao serviço prestado.” (BASTOS, 1991, p. 150)

Sobre a cobrança das Taxas de Serviço, reitera Eduardo Sabbag (2012, p. 422) que serão cobradas em razão de um serviço público específico e divisível, onde:

- a) Específico: também intitulado serviço público singular (ou *ut singuli*), é aquele destacável em unidades autônomas de utilização, permitindo-se identificar o sujeito passivo ou discriminar o usuário.
- b) Divisível: [...] o serviço quantificável, que traz benefício individualizado para o destinatário da ação estatal.

Ainda, segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 424) a utilização pode ser:

- a) Efetiva: se o serviço for concretamente prestado à coletividade, com fruição fática e materialmente detectável. Vale dizer, um serviço fruído, a qualquer título.
- b) Potencial: se o serviço, sendo de utilização obrigatória, for colocado à disposição do usuário-contribuinte, sem a correspondente utilização.

Diante disto, em conformidade com o entendimento de Luciano Amaro (2006, p. 34) podemos afirmar que é ocioso dizer que os serviços, sobre serem divisíveis, precisam ser específicos para que se sujeitem a taxação. Os serviços gerais, ou indivisíveis (como a gestão patrimonial do Estado, a defesa do território nacional, a segurança pública etc.) são financiáveis com receitas de impostos, e não com taxas de serviço, pois apresentam-se como atividades que o Estado desenvolve em atenção a toda coletividade, sendo aqui irrelevante saber se tais atividades são ou não específicas. Ainda segundo o doutrinador, a partir do momento que o Estado se aparelha para executar um serviço, está atendida a exigência da “especificação”, porém se específico o serviço for indivisível não caberá taxa-lo, atesta o mesmo que o realmente importa para caracterização é a divisibilidade do serviço, e não tão somente a especificidade do mesmo.

Deve-se, ainda, para fins de esclarecimento e sem evadirmos o tema das taxas, abrir-se, neste ponto um espaço para estabelecer as relações de dois institutos que por vezes são confundidos: as taxas e o preço público.

Neste sentido, utilizaremos o posicionamento do Supremo Tribunal Federal como instrumento esclarecedor para o assunto, através da sumula 545, in verbis:

Súmula 545 STF: 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. DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1969)

Ademais, atenta-se que a taxa se trata de receita pública derivada *ex lege*, enquanto o preço público é receita pública originária, advinda de contratos. As taxas, em geral, são cobradas por pessoas jurídicas de direito público, já o preço público pode ser cobrado por pessoa jurídica de direito público e pessoa jurídica de direito privado.

A taxa remunera serviço público essencial e indelegável e o preço público remunera serviço não essencial, delegável.

5 - SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA PELA UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS NO ESTADO DA BAHIA

Em 27 de dezembro de 2012, foi editada a Lei Estadual nº 12.609, pelo Estado da Bahia, instituindo a taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio, levantando, desde sua promulgação uma série de questionamentos e discussões.

Cabe o apontamento que a criação do referido tributo foi efetuada, a princípio, em observação ao princípio da legalidade, através da alteração da Lei Estadual nº 11.631/2009 e, conforme arcabouço apontado anteriormente, não cabendo contestação aqui quanto a este ponto. Porém, a mesma Lei, ao instituí-la a fez como modalidade de taxa a ser cobrada pelo exercício estatal do poder de polícia, no âmbito da secretaria de segurança pública, Corpo de Bombeiros, porém em razão de uma eventual utilização potencial do serviço de extinção de incêndios.

Aqui, não conseguimos traçar um paralelo entre a categorização da taxa, como antes instituída, via taxa de polícia, pois faltam elementos que possibilitem divisibilidade. Entendemos que não podemos misturar os conceitos de poder de polícia advindos do disposto do artigo 78 do Código Tributário Nacional. Não há relações com a remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos, não há fiscalização por parte do ente tributante. Entendemos também que, dadas as suas características e finalidades, não podemos atribuir relação da mesma como serviço público que possui custeio através de taxas, porém esta foi a categorização que, no momento de sua instituição, lhe foi apregoada. Uma taxa criada que embora possuísse aparelhamento estatal para fins de utilização (Corpo de Bombeiros), que forçadamente pudesse e satisfazer a relação de especificidade, não se conseguia estabelecer a relação de divisibilidade necessária.

Uma série de discussões foram aventadas, chegando ao ponto de a Ordem de Advogados da Bahia – Seção Bahia (OAB/BA) ingressar, no tribunal de Justiça do Estado da Bahia, com uma ação direta de inconstitucionalidade. Diante de todo o exposto, logo se evidenciava que as ações movidas lograriam êxito, e que o Estado não conseguiria atingir o fim proposto ao instituir a exação, fadada a cobrança a ser barrada no Judiciário.

Isto posto, reformulou seu dispositivo legal o Estado da Bahia com o intuito da aproximação de sua legislação à legislação em vigor no Estado de Minas Gerais, que outrora obtivera a legalidade do tributo com fim idêntico balizada em algumas decisões judiciais.

Com a promulgação da Lei 12.929/2013, a reformulação alcançou muitos pontos que geravam controvérsias no seu questionamento, de fato. Modificando desde o enquadramento da taxa (agora enquadrada como Taxa de Serviço) até a forma como a mesma era calculada (base de cálculo).

Porém, ainda assim, analisando os ensinamentos de doutrinadores, bem como legislação em vigor, não encontramos elementos que possibilitem o enquadramento legal de tal tributo instituído na modalidade de taxas, vejamos:

Segundo Hugo de Brito Machado:

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade específica, relativa ao contribuinte. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser:

- a) O Exercício do poder de polícia, ou
- b) A prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte (MACHADO, 1996, p. 322)

Ora, uma vez mais aludimos que não há relação clara com a instituição deste tributo, da forma como foi criado, e os preceitos legais e jurisprudenciais que norteiam sobre suas características e especificidades.

As situações acima elencadas – o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços possuem em justaposição, comum, a relação com a atuação efetiva estatal. É inerente à espécie tributária aqui abordada, diferentemente dos impostos, a característica sinalagmática que consiste na bilateralidade do caráter contraprestativo da taxa, existe em razão de uma ação.

Cabe a ressalva que, conforme ratifica Luciano Amaro (2008, p. 38) o imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis, e a taxa, dos serviços divisíveis.

Diante das exposições teóricas e legais apresentadas para que determinado tributo possa ser classificado como taxa - destaca-se, uma vez mais a especificidade, divisibilidade e o caráter sinalagmático da contraprestação. Para dar legitimação à Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios a mesma deveria atender, cumulativamente, os requisitos aqui apresentados. Observando os demais requisitos, uma vez se atendessem a divisibilidade poderia

ser instituída de forma legal, porém, se assim não o fizesse, agindo em prol do coletivo, de forma genérica e geral, não poderia ser, legalmente, instituída.

Observa-se, contudo, que mesmo após as mudanças advindas das alterações legais, o serviço de prevenção e extinção de incêndio caracteriza-se como indivisível, pois não atende tão somente aos proprietários de bens imóveis, mas sim a coletividade em geral, vale a ressalva que o mesmo pode atingir bens móveis como ameaçar vidas e semoventes. Destaca-se, também, que eventuais resgates e salvamentos favorecem todos aqueles que se encontrem em situação de risco mesmo que não sejam proprietários de imóveis ou sequer residem na localidade onde tenha ocorrido o sinistro e instituída e cobrada a taxa.

Reitera-se, ante o exposto, tal evento configura-se como serviço genérico e indivisível, colocado indistintamente a disposição de todos, não cabendo aqui a cobrança de tributos nos moldes de taxas.

Ademais, nos cabe ressaltar que conforme determinação do texto constitucional o serviço de extinção a incêndio é executado institucionalmente, em regra geral, pelos corpos de bombeiros estaduais, que, por sua vez, fazem parte dos órgãos administrativos responsáveis pela Segurança Pública, a saber:

Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

[...]

V - polícias militares e corpos de bombeiros militares.

[...]

§ 5º - às polícias militares cabem a polícia ostensiva e a preservação da ordem pública; aos corpos de bombeiros militares, além das atribuições definidas em lei, incumbe a execução de atividades de defesa civil. (BRASIL, Constituição, 1988)

De acordo com o artigo 46 da Constituição do Estado da Bahia, são servidores militares estaduais os integrantes da Polícia Militar e do Corpo de Bombeiros Militar. Outro dispositivo legal, a Lei Estadual 9.848/2005, por sua vez, através do seu artigo 1º, II, específica e atribui a responsabilidade pela prevenção e combate a incêndios, busca e salvamento, bem como a realização de atividades auxiliares de socorro de urgência e atendimento de emergência pré-hospitalar aos servidores militares do Estado da Bahia. Novamente, reitera-se aqui, a inserção neste cenário, de segurança pública, do Corpo de Bombeiros Militar.

Transcrevendo os textos legais, temos:

Constituição do Estado da Bahia
Da Segurança Pública

Art. 146 - A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através das Polícias Cíveis, Militar e do Corpo de Bombeiros Militar, cabendo à polícia técnica a realização de perícias criminalísticas e médico-legais e à identificação civil e criminal.

[...]

Art. 148 - À Polícia Militar, força pública estadual, instituição permanente, organizada com base na hierarquia e disciplina militares, compete, entre outras, as seguintes atividades:

I - Polícia ostensiva de segurança, de trânsito urbano e rodoviário, de florestas e mananciais e a relacionada com a prevenção criminal, preservação, restauração da ordem pública e defesa civil;

II - A prevenção e combate a incêndio, busca e salvamento a cargo do Corpo de Bombeiros Militar;

Lei nº 9.848/05:

Art. 1º - A Polícia Militar da Bahia - PM/BA, órgão em regime especial de administração direta, nos termos da Lei nº 2.428, de 17 de fevereiro de 1967, da estrutura da Secretaria da Segurança Pública, tem por finalidade preservar a ordem pública, a vida, a liberdade, o patrimônio e o meio ambiente, de modo a assegurar com equilíbrio e equidade, o bem-estar social, na forma da Constituição do Estado da Bahia, competindo-lhe:

I - Exercer a missão de polícia ostensiva de segurança, de trânsito urbano e rodoviário, de florestas e mananciais, além do relacionado com a prevenção criminal, preservação e restauração da ordem pública e defesa civil;

II - Promover a prevenção e combate a incêndios, busca e salvamento, bem como realizar atividades auxiliares de socorro de urgência e atendimento de emergência pré-hospitalar;

III - Promover a participação da comunidade no Corpo de Bombeiros, em forma de cooperação e de modo voluntário; (BAHIA, Constituição, ANO)

Extraindo os conceitos advindos dos dispositivos supramencionados, resta claro que ao falarmos de combate e prevenção de incêndios, estaremos falando de questões de segurança pública, com o intuito de preservar, zelar e manter a segurança, a vida, o patrimônio e o meio ambiente.

Nas questões relacionadas à Segurança Pública, a prevenção e o combate à incêndios, corresponde a atividade exercida pelo Estado no Campo da Defesa Civil, fato este corroborado ao analisar o conteúdo do dispositivo legal da Lei da Política Nacional de Proteção e Defesa Civil – PNPDEC (Lei nº 12.608/2012). A legislação em comento atesta que é dever da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios adotarem políticas e medidas necessárias na mitigação de riscos de desastres. No mesmo sentido, observando os excertos legais extraídos do Decreto 7.257/2010, que fixa conceitos esclarecedores quanto à natureza do serviço que se pretende taxar, vejamos:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto, considera-se:

I - defesa civil: conjunto de ações preventivas, de socorro, assistenciais e recuperativas destinadas a evitar desastres e minimizar seus impactos para a população e restabelecer a normalidade social;

II - desastre: resultado de eventos adversos, naturais ou provocados pelo homem sobre um ecossistema vulnerável, causando danos humanos, materiais ou ambientais e consequentes prejuízos econômicos e sociais;

[...]

V - ações de socorro: ações imediatas de resposta aos desastres com o objetivo de socorrer a população atingida, incluindo a busca e salvamento, os primeiros-socorros, o atendimento pré-hospitalar e o atendimento médico e cirúrgico de urgência, entre outras estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional;

VI - ações de assistência às vítimas: ações imediatas destinadas a garantir condições de incolumidade e cidadania aos atingidos, incluindo o fornecimento de água potável, a provisão e meios de preparação de alimentos, o suprimento de material de abrigo, de vestuário, de limpeza e de higiene pessoal, a instalação de lavanderias, banheiros, o apoio logístico às equipes empenhadas no desenvolvimento dessas ações, a atenção integral à saúde, ao manejo de mortos, entre outras estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional;

VII - ações de restabelecimento de serviços essenciais: ações de caráter emergencial destinadas ao restabelecimento das condições de segurança e habitabilidade da área atingida pelo desastre, incluindo a desmontagem de edificações e de obras-de-arte com estruturas comprometidas, o suprimento e distribuição de energia elétrica, água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana, drenagem das águas pluviais, transporte coletivo, trafegabilidade, comunicações, abastecimento de água potável e desobstrução e remoção de escombros, entre outras estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional;

VIII - ações de reconstrução: ações de caráter definitivo destinadas a restabelecer o cenário destruído pelo desastre, como a reconstrução ou recuperação de unidades habitacionais, infraestrutura pública, sistema de abastecimento de água, açudes, pequenas barragens, estradas vicinais, prédios públicos e comunitários, cursos d'água, contenção de encostas, entre outras estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional; e

IX - ações de prevenção: ações destinadas a reduzir a ocorrência e a intensidade de desastres, por meio da identificação, mapeamento e

monitoramento de riscos, ameaças e vulnerabilidades locais, incluindo a capacitação da sociedade em atividades de defesa civil, entre outras estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional. (BAHIA, Decreto 7.257, 2010)

Isto posto, pode-se precisar que, por definição, incêndios caracterizam-se por ocorrências descontroladas de focos de fogo, que se mostram perigosos tanto às estruturas quanto às pessoas, neste sentido perfeitamente categorizados como desastres e, como tal, perfeitamente cabidos no enunciado do Decreto supramencionado (artigo 2º, II), demandando, com isto, intervenções de caráter eminentemente da Defesa Civil, às quais podemos elencar ações imediatas de amparo às pessoas e estrutura envolvidas nas imediações do ocorrido, objetivando o socorro e a segurança dos seres vivos, bem como dos patrimônios afetados, adotando medidas de controle e contenção do desastre.

Não obstante, apreciados os conceitos aludidos, não se consegue estabelecer um nexos, uma relação fundamental, para que seja inclusa a utilização efetiva ou potencial do combate ao incêndio no rol dos serviços públicos e divisíveis, que, reitera-se, legitimariam a cobrança do tributo abordado. Ante a isso, percebe-se, na realidade, a característica da pluralidade do serviço, uma vez que o mesmo atende de forma indistinta um mix de pessoas, afastando a possibilidade de individualização da exação, impossibilitando característica fundamental a relação sinalagmática, não há como se alcançar, com precisão, quem realmente, de fato, demanda, e na justa medida que demanda, o serviço estatal. Aqui percebe-se um serviço *uti universe*, e não serviço público *uti singuli*, serviço, este, relacionado às atividades estatais em prol do coletivo. Neste ponto, explica Alessi:

Devem ser excluídas do conceito de serviço público as atividades que, malgrado voltadas a beneficiar genericamente os cidadãos, não têm como conteúdo uma prestação em sentido próprio, em sentido técnico. Devem ser excluídas, assim, todas aquelas atividades que traduzem apenas uma vantagem oferecida e usufruída pelos cidadãos enquanto membros da coletividade. Ou seja, nos referimos àquelas atividades *uti universi*, como, por exemplo, as atividades voltadas a garantir a segurança interna e externa; o serviço de iluminação dos logradouros públicos, etc. Isso porque o desenvolvimento por parte da Administração Pública de tais atividades é insuscetível de gerar qualquer relação jurídica concreta entre o Estado e os cidadãos que de fato vierem a delas se beneficiar. Não se pode, portanto, conferir a essas atividades o caráter de prestação em sentido técnico, o que só é possível em relação àquelas atividades pessoais que sejam o objeto de uma relação jurídica obrigacional concreta (ALESSI, 1946, p. 33)

Recentemente, foi editada a Lei 13.425 de 30 de março de 2017, que estabelece medidas de combate a incêndio e a desastres em estabelecimentos, edificações e áreas de reunião de público. Também, versando sobre o tema. Onde:

Art. 2º O planejamento urbano a cargo dos Municípios deverá observar normas especiais de prevenção e combate a incêndio e a desastres para locais de grande concentração e circulação de pessoas, editadas pelo poder público municipal, respeitada a legislação estadual pertinente ao tema.

Art. 3º Cabe ao Corpo de Bombeiros Militar planejar, analisar, avaliar, vistoriar, aprovar e fiscalizar as medidas de prevenção e combate a incêndio e a desastres em estabelecimentos, edificações e áreas de reunião de público, sem prejuízo das prerrogativas municipais no controle das edificações e do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano e das atribuições dos profissionais responsáveis pelos respectivos projetos.

§ 1º Inclui-se nas atividades de fiscalização previstas no caput deste artigo a aplicação de advertência, multa, interdição e embargo, na forma da legislação estadual pertinente. (BRASIL, Lei 13. 425, 2017)

Cabe aqui, ao abordar este texto legal, especial atenção.

Ocorre que, ao nosso entendimento, e pelos motivos que vem sido trabalhados, embora a referida Lei possa gerar divergentes interpretações quanto ao caráter indivisível da taxa de combate a incêndios, ao imbuir ao Corpo de Bombeiros Militar uma função fiscalizatória, tão somente, não autoriza, automaticamente, aos entes tributantes a faculdade de instituições de taxas sobre estes serviços. Ora, como sistematicamente foi reiterado, não há como categorizar um contribuinte aqui. Não há como eleger o detentor de um espaço no qual circulam inúmeras pessoas e bens como único beneficiário de um eventual suporte estatal ao combate de um sinistro, não há vantagem pessoal, ou beneficie particular alcançada em relação a um todo em função do eventual aparelhamento do Estado, que, por sua vez, ao se aparelhar, potencializa suas atribuições para um atendimento geral, não podendo, com isso, onerar um ou outro indivíduo em específico. Ainda nesta mesma linha, não se pode confundir a ideia de um eventual reembolso ao Estado em razão do custo de uma atuação estatal, uma vez que não há como particularizar esta relação de custeio a qualquer critério de rateio proporcional, dada a impossibilidade da quantificação da fruição efetiva, individualizada, do serviço oferecido. Retornamos a relação explícita que o beneficiário real, final e específico não se confunde com detentor de um ou outro imóvel, e, sim, a comunidade que será contemplada com as melhorias e aparelhamento estatal para fruição do serviço.

Assim, explicita-se que o combate e a extinção de desastres ocasionados através de incêndios é atividade de interesse e de atuação da segurança pública, objetivando, de forma geral e indistinta, a garantia do bem-estar e a integridade física das pessoas e bens, operacionalizada no âmbito da Defesa Civil. Prestado ou colocado à disposição de toda a coletividade, em proteção e preservação da integridade física e patrimonial de todos os envolvidos no local onde ocorre. Ratifica-se que, face as situações apresentadas, não há como imputar-se taxa para cobrança, enquanto não haja mudança na estrutura dos fatos e atos ocorridos, de modo que, para os cenários apresentados o custeio com o aparelhamento estatal em prol do coletivo deverá ser arcado através dos impostos.

Vejamos alguns posicionamentos da jurisprudência ao enfrentar o assunto:

Em face do art. 144, caput, V e parágrafo 5º, da Constituição, sendo a segurança pública, dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através, entre outras, da polícia militar, essa atividade do Estado só pode ser sustentada pelos impostos, e não por taxa, se for solicitada por particular para a sua segurança ou para a de terceiros, a título preventivo, ainda quando essa necessidade decorra de evento aberto ao público. Ademais, o fato gerador da taxa em questão não caracteriza sequer taxa em razão do exercício do poder de polícia, mas taxa pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, o que, em exame compatível com pedido de liminar, não é admissível em se tratando de segurança pública. (ADI 1.942-MC, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 5-5-1999, Plenário, DJ de 22-10-1999.)

Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. 2. Incisos I e II do art. 2º da Lei n.º 13.084/2000, do Estado do Ceará, e dos arts. 3º a 12, do inciso I, do art. 13, bem como do Anexo Único da referida Lei, que cria a "Taxa de Serviços Prestados pelos órgãos de Segurança Pública e Defesa da Cidadania". 3. Alegação de que a atividade é indivisível, devida a todos os cidadãos da coletividade e que não pode vir a ser especificada para cada contribuinte, que para tanto paga impostos. 4. Precedente da Corte que concedeu a liminar, dada a relevância da argüição em causa. Adotada a fundamentação acolhida pela Corte no julgamento de matéria similar, na ADIN 1942-2/PA. 5. Liminar deferida e suspensa, até o julgamento final da ação, com efeitos ex nunc, a vigência dos incisos I e II do art. 2º, da Lei n.º 13.084/2000, do Estado do Ceará, e, em consequência, dos arts. 3º a 12; inciso I do art. 13, bem como do Anexo Único da referida Lei estadual. (ADI 2424 MC, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2002, DJ 07-06-2002 PP-00081 EMENT VOL-02072-01 PP-00162).

1. TRIBUTO. Taxa de Segurança Pública. É inconstitucional a taxa que tenha por fato gerador a prestação de serviço de segurança pública, ainda que requisitada por particular. Serviço Público indivisível e não específico. Agravo regimental improvido. Precedentes. Dado seu caráter uti universi, o serviço de segurança pública não é passível de ser remunerado mediante taxa,

atividade que só pode ser sustentada pelos impostos. 2. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Jurisprudência assentada. Ausência de razões consistentes. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões consistentes, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte. (RE 536639 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 28-08-2012 PUBLIC 29-08-2012)

Neste sentido, uma vez mais, utilizaremos as brilhantes lições de Aliomar Baleeiro (1999, p. 564), ao afirmar que “certos serviços trazem vantagens pela sua existência mesma (...), representam vantagem efetiva para quem pode dispor deles. ”

Nessa mesma linha, reforça Luciano Amaro (2008, p. 39): “a razão de ser da taxaço do uso potencial está, a nosso ver, em que há atividade para cuja execução o Estado se aparelha, mas que podem não estar à disposição de todos os indivíduos da comunidade. ”

Destarte, a autoproclamação da referida taxa como taxa anual pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios, a ausência de contraprestação efetiva exige, para legitimá-la, que a atividade estatal seja de uso compulsório do contribuinte.

Segundo GUIMARÃES:

Reconhece-se a distinção entre serviços públicos de fruição facultativa e de fruição compulsória. Os primeiros são aqueles em que os usuários dispõem de sua utilização, mas não estão obrigados a fazê-lo. Não há, quanto a eles, qualquer constrangimento jurídico a que os usuários obtenham a prestação. Já os de fruição compulsória estão marcados pela obrigação da utilização. A distinção está consagrada pelo texto constitucional (inciso II, art. 145) e vem prescrita pelo art. 79 da Lei n. 5.172/66 (CTN). O texto legal alude a serviços públicos utilizados efetivamente pelo contribuinte, quando por ele usufruídos a qualquer título, e a serviços apenas potencialmente utilizados pelo usuário, “quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento”. A fixação do caráter compulsório ou facultativo da fruição ocorrerá por decisão legislativa (GUIMARÃES, 2009, p. 4)

Deve-se observar, os ensinamentos de Luciano Amaral (2006, p. 36) que alerta: “a tributabilidade da fruição potencial nada tem que ver com a obrigatoriedade de utilização do serviço, nem com o descumprimento da obrigação legal que imponha essa utilização”.

Obviamente, poderia ser posta em evidência eventual hipótese que, ao instituir a taxa mediante a disponibilização potencial do serviço, e apontando atribuição fiscalizadora ao Corpo de Bombeiros Militar, poderia, em si só, ensejar a cobrança da taxa, contudo, cabe aqui ressaltar

que ainda resta necessário que o serviço prestado para cobrança da taxa, como uso potencial em caráter compulsório, dependerá da inexistência de outros meios de obtenção da prestação, ora seja por impossibilidade fática ou seja por efetiva proibição legal.

Ensina Hugo de Brito Machado:

Se há norma jurídica proibindo a instalação de grupo gerador ou unidade de captação de energia solar em residências ou estabelecimentos comerciais ou industriais, de sorte que o atendimento da necessidade de energia elétrica por qualquer outro meio que não seja o serviço público torna-se impossível sem violação da ordem jurídica, tem-se que a utilização do serviço, e por isto mesmo o pagamento da remuneração correspondente, é compulsória. Neste caso, essa remuneração correspondente é taxa.

[...]

Se há norma proibindo o atendimento da necessidade de água e de esgoto por outro meio que não seja o serviço público, a remuneração correspondente é taxa. Se a ordem jurídica não proíbe o fornecimento de água em pipas, nem o uso de fossas, nem o transporte de dejetos em veículos de empresas especializadas, nem o depósito destes em locais para esse fim destinados pelo Poder Público, ou adequadamente construídos pela iniciativa privada, então a remuneração cobrada pelo serviço público de fornecimento de água e esgoto é preço público. Se, pelo contrário, existem tais proibições, de sorte a tornar o serviço público o único meio de que se dispõe para o atendimento da necessidade de água e de esgoto, então a remuneração respectiva será taxa.

[...]

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. (MACHADO, 1996)

Em defesa à premissa adotada, é salutar informar que a Lei 11.901/2009 (dispositivo legal que aborda sobre a profissão de Bombeiro Civil) faculta ao particular a contratação de profissionais para exercer a “função remunerada e exclusiva de prevenção e combate a incêndio”, como também prevê a existência de empresas especializadas em fazê-lo. Os seus arts. 2º e 4º são expressos sobre o tema:

Art. 2º Considera-se Bombeiro Civil aquele que, habilitado nos termos desta Lei, exerça, em caráter habitual, função remunerada e exclusiva de prevenção e combate a incêndio, como empregado contratado diretamente por empresas privadas ou públicas, sociedades de economia mista, ou empresas especializadas em prestação de serviços de prevenção e combate a incêndio.

[...]

§ 2º No atendimento a sinistros em que atuem, em conjunto, os Bombeiros Cíveis e o Corpo de Bombeiros Militar, a coordenação e a direção das ações caberão, com exclusividade e em qualquer hipótese, à corporação militar”.

“Art. 4º As funções de Bombeiro Civil são assim classificadas:

I - Bombeiro Civil, nível básico, combatente direto ou não do fogo;

II - Bombeiro Civil Líder, o formado como técnico em prevenção e combate a incêndio, em nível de ensino médio, comandante de guarnição em seu horário de trabalho;

III - Bombeiro Civil Mestre, o formado em engenharia com especialização em prevenção e combate a incêndio, responsável pelo Departamento de Prevenção e Combate a Incêndio (BRASIL, Lei 11.901, 2009)

Observa-se, do texto legal, que faculta ao particular tanto a contratação de terceiros para lhe prestarem serviços de extinção de incêndios, como igualmente permite o próprio exercício privado dessa atividade por empresários ou sociedades empresárias. Nestes termos, é impossível falar-se em serviço compulsório e, por via conseguinte, em legitimidade para imposição da taxa. Logo, em razão das premissas expostas, não há como ser constitucional tal exação.

5.1 - Das divergências de posicionamento dos Tribunais

Logicamente, que existe uma linha limítrofe muito tênue em relação ao traçado da compulsoriedade na relação do serviço público, ou melhor, da utilização potencial do serviço público de combate a incêndio. Fato este que gerou, durante muito tempo, uma série de divergentes posicionamentos sobre a questão, vejamos o que nos ensina Luciano Amaral:

Vê-se, pois, que não é a compulsoriedade (seja lá isso o que for) que caracteriza os serviços taxáveis pela simples utilização potencial. O que importa fixar é que a Constituição autoriza a criação de taxas cobráveis tanto na fruição efetiva quanto na fruição potencial de certos serviços (para cuja prestação o Estado se tenha aparelhado). O Código Tributário Nacional não foi feliz quando pretendeu separar os grupos de serviços que poderiam e os que não poderiam ser taxados na utilização potencial, contribuindo dessa forma para exponenciar as dificuldades da doutrina no manejo da taxa. (AMARAL, 2006, p. 40)

Evidente que o posicionamento da inconstitucionalidade da cobrança da taxa – aqui trabalhado – é defeso em razão de todas as premissas e em conformidade ao entendimento dos

juristas que aqui citamos, porém, é sabidamente perceptível que o tema não se encontra esgotado nos debates acadêmicos, bem como nos tribunais

E percebemos, a dificuldade, quando avançamos nas buscas das decisões dos tribunais

Vejamos alguns posicionamentos que diferem do entendimento aqui adotado:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE PREVENÇÃO E EXTINÇÃO DE INCÊNDIO. LEGALIDADE. PRECEDENTES DO STF. A Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndio instituída pelo Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro tem por fato gerador a colocação do serviço público à disposição do contribuinte, revestindo-se dos requisitos da especificidade e da divisibilidade, a tornar legítima sua cobrança. Recurso desprovido”. (2008.001.09619 - APELACAO CIVEL – rel.: DES. HENRIQUE DE ANDRADE FIGUEIRA - Julgamento: 04/06/2008 - DECIMA SETIMA CAMARA CIVEL)

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE INCÊNDIO. LEI ESTADUAL Nº 14.938/03. LEGALIDADE.

1. A Suprema Corte concluiu pela constitucionalidade da Taxa de Incêndio, por tratar-se de "serviço público e divisível, cujos beneficiários são suscetíveis de referência individual" (RE 206.777-6/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão). 2. Uma vez preenchidos os requisitos de divisibilidade e especificidade, é legítima a cobrança da taxa de incêndio instituída pela Lei nº 14.938/03. 3. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido” (RMS 24382 / MG - Ministro CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA – j. em 04/03/2008)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE UTILIZAÇÃO POTENCIAL DO SERVIÇO DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIO. LEI N. 6.763/75. 1. É legítima a taxa de segurança pública instituída pela Lei mineira n. 6.763/75, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 14.938/03, devida pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio. Precedente. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE-AgR 473611 / MG - Relator: Min. EROS GRAU – j. em 19/06/2007 – Segunda Turma).

A complexidade do Tema é tamanha, que até o STF, ao enfrentar o assunto em momento anterior, editou a súmula 549, que define a Taxa de Bombeiros do Estado de Pernambuco como constitucional, revogando a súmula 274, que versava de forma contrária.

Neste mesmo caminho, posicionava-se o Ministro Ricardo Lewandowski no RE 636,381/RS, DJe 10.05.2011 onde assim entendeu que:

O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência predominante no sentido de que, ressalvados os serviços de prevenção, combate e extinção de incêndios, a atividade de segurança pública só pode ser custeada pela receita

de impostos, conforme se pode observar do julgamento da *ADI 1.942-MC/PA*, Rel. Min. Moreira Alves. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2011)

Igualmente, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 431.836/SP, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu ler como válida a cobrança de taxa de combate a incêndio e outros sinistros por corresponder a contraprestação de serviço essencial, divisível e específico:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COMBATE A SINISTROS. COBRANÇA. CONSTITUCIONALIDADE. I. É legítima a cobrança da taxa de combate a sinistros, uma vez que instituída como contraprestação a serviço essencial. Precedentes: RE 206.777/SP, Plenário, e RE 233.784/SP. II. - Agravo não provido” (DJ 1º.8.2003).

No mesmo sentido: AI 406.978-AgR/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 4.3.2005; AI 478.571-AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 17.6.2005; AI 551.629-AgR/SP, Rel. Min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJ 8.9.2006; AI 552.033-AgR-ED/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 16.2.2007; RE 422.801-AgR/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 22.6.2007.

Em breve análise é possível verificar que do rol das espécies da Taxa de Segurança Pública, conforme entendimento do STF, apenas se reveste de constitucionalidade e legalidade aquela relativa aos serviços de *prevenção, combate e extinção de incêndios*.

Ora, apresentando tais argumentos, não estaríamos, então, contrariando toda a explanação supramencionada e defendida no trabalho?

Sobre o questionamento, podemos claramente, hoje, afirmar que não. Pois, revisando o entendimento anterior, ao recentemente apreciar o RE 643247, reformulou o STF o entendimento sobre o tema, orquestrando, perfeitamente, com o entendimento estruturado e defendido durante todo o corpo do trabalho, vejamos:

ATA Nº 25, de 01/08/2017. DJE nº 171, divulgado em 03/08/2017

Em 2/8/2017, da certidão de julgamento referente à sessão do Plenário de 1º/8/2017.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, fixou a seguinte tese de repercussão geral: "A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-

la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim". Ausentes, justificadamente, os Ministros Dias Toffoli e Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 1º.8.2017.

Firmando jurisprudência, "O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Tema 16 da repercussão geral, por maioria, negou provimento a recurso extraordinário em que se discutiu a constitucionalidade de taxa de combate a sinistros instituída por lei municipal. (...). Prevaleceu o voto do ministro Marco Aurélio (relator). O relator inicialmente citou a orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1.942 MC/PA (DJ de 22.10.1999), no sentido de que, em face do art. 144, "caput", V e § 5º (1), da Constituição Federal, sendo a segurança pública dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, por meio, entre outras, da polícia militar, essa atividade do Estado somente pode ser sustentada por impostos, e não por taxa. Consignou que a prevenção e o combate a incêndios se fazem mediante a atuação da polícia retratada no corpo de bombeiros, sendo atividade essencial do Estado e, por isso, remunerada por meio de impostos. (...) Em suma, considerou que a manutenção do corpo de bombeiros, que é um órgão estadual, e não municipal, é feita estritamente por impostos, e não por taxas." (RE 643247, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 24.5.2017, Informativo 866, com repercussão geral - tema 16). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2017)

O presente julgado trava-se de Recurso Extraordinário (RE) 643247, interposto pelo município de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça do estado que julgou inconstitucional a cobrança da Taxa de Combate a Sinistros, instituída pela Lei Municipal do Município de São Paulo 8.822/1978.

Com a repercussão geral reconhecida, o julgamento implicará a solução de outros 1.316 casos sobrestados.

Para o município, a referida taxa foi criada com a finalidade exclusiva de ressarcir o erário municipal do custo da manutenção do serviço de combate a incêndios. Por sua vez, o estado sustenta que o combate a incêndios e a sinistros em geral é realizado pelo Corpo de Bombeiros, vinculado à estrutura da Polícia Militar estadual.

O ministro Marco Aurélio, relator do caso, votou pelo desprovimento do recurso. Para o ministro, a Constituição Federal (artigo 144) atribui aos estados, por meio dos Corpos de Bombeiros Militares, a execução de atividades de defesa civil, incluindo a prevenção e o combate a incêndios. "*As funções surgem essenciais, inerentes e exclusivas ao próprio estado, que detém o monopólio da força*", disse. Para o relator, é inconcebível que o município venha a substituir-se ao estado por meio da criação de tributo sobre o rótulo de taxa.

O ministro explica que tal atividade é precípua do ente estatal e viabilizada mediante arrecadação decorrente de impostos. "*Nem mesmo o estado poderia, no âmbito da segurança pública revelada pela prevenção e combate a incêndios, instituir validamente a taxa*", declarou.

Além disso, salientou que, à luz do artigo 145 da Constituição, estados e municípios não podem instituir taxas que tenham como base de cálculo mesmo elemento que dá base a imposto, uma vez que incidem sobre serviços usufruídos por qualquer cidadão, ou seja, indivisíveis. Votaram no mesmo

sentido os ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso e Rosa Weber.(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2017)

Evidentemente que, o RE 643247, em questão, trata da inconstitucionalidade da cobrança da taxa de prevenção e combate a incêndios Instituída e cobrada por parte do Município de São Paulo. Ora uma vez julgado e declarado, a partir de agora, com repercussão geral, inconstitucional. A medida deverá atingir a todos os outros municípios, em território nacional, que estabeleceram exação similar nos mesmos moldes.

Contudo, podemos observar das palavras extraídas do Relator, o Ministro Marco Aurélio, que o entendimento utilizado para obtenção da decisão é análogo à questão da constitucionalidade da cobrança da referida exação, por parte dos Estados, sob forma de taxa, remete, novamente à questão do custeio da segurança pública, e impossibilidade da divisibilidade deste tipo de serviço.

Corroborando nosso entendimento, necessário se faz explicitar que, como aludido no presente trabalho, similar taxa de combate e prevenção a incêndios foi instituída e é cobrada no Estado de Minas Gerais. Assunto tratado através dos seguintes dispositivos Legais: Lei Estadual 6.763/1975 e Lei 14.938/2013 (ambas do Estado de Minas Gerais).

Aqui, o que devesse salientar é que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4411) no Supremo Tribunal Federal (STF) na qual coloca em questionamento a Lei Estadual 14.938/2003, do Estado de Minas Gerais, que instituiu a cobrança da “taxa de segurança pública devida em função da utilização potencial do serviço de extinção de incêndio”.

A lei, dentre outras coisas, estabelece que a receita proveniente da arrecadação da “taxa” em comento, fica vinculada à Secretaria de Estado da Defesa Social, sendo que pelo menos 50% da receita será empregada para reequipar o Corpo de Bombeiros de cada município onde foi gerada a receita.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade, a Ordem dos Advogados do Brasil, sustenta que os dispositivos da lei são inconstitucionais pois, apresentam evidente afronta aos artigos 144 (caput, inciso V e parágrafo 6º) e 145 (inciso II e parágrafo 2º) da Constituição Federal de 1988.

Destaca-se que, atualmente, os autos do processo se encontram conclusos com o mesmo relator que julgou como inconstitucional a cobrança desta taxa por parte dos Municípios, bem como afirmou no seu voto o entendimento que nem mesmo o Estado poderia instituir

validamente tal Taxa para fins de custeio da segurança pública, o Ministro relator Marco Aurélio Melo (conclusos desde 07/07/2015).

Motivos estes que nos possibilitam, com clareza e convicção, a defesa da inconstitucionalidade da cobrança da referida exação.

Contudo, deve se ter em mente que a Legislação que instituiu tal taxa no Estado da Bahia, ainda se encontra vigente nos dias atuais, e, por conseguinte, ensejando o contribuinte às sanções aplicáveis em virtude do não cumprimento da norma, até que se posicione o Supremo Federal, ou até que, utilizando de outros meios e dispositivos, impeça a cobrança da exação.

6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresentado o objeto de estudo do presente trabalho, a Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios instituída no Estado da Bahia, buscou-se ao longo do texto elucidar quais os caminhos que nos permitem afirmar que se trata de uma taxa inconstitucional.

Para tanto buscou-se estabelecer as diferentes noções utilizadas para o termo tributo ao longo do tempo no mundo, traçando paralelos históricos com a evolução da utilização de tal conceito no cenário brasileiro, para enfim podermos evocar o conceito mais amplamente concebido hoje, no nosso ordenamento jurídico, este, como posto, advindo do Sistema Tributário Nacional (Constituição Federal) e do Código Tributário Nacional.

Do conceito apresentado de tributos, se pode derivar à classificação dos mesmos em suas diferentes espécies.

Logo, trabalhou-se a ideia que muito embora seja concedida na Constituição Federal a outorga a todos os entes federados para instituir e cobrar tributos, estes deverão obedecer a critérios específicos para fins da manutenção das suas respectivas competências tributárias, bem como para evitar a extrapolação de suas atribuições. Em especial, aqui, também os autorizo a instituir e cobrar taxas uma vez que se trata de espécie tributária de competência comum.

Buscou-se elucidar que a espécie tributária taxa, trata-se de tributo sinalagmático, que precisa de uma ação direta, específica e divisível do Estado para um contribuinte, ou, em certos casos, necessita o Estado aparelhar-se ao ponto para que o contribuinte possa dispor de tal serviço. Permitindo, assim a classificações das Taxas em: Taxas de Polícia e Taxas de Serviços.

Concluiu-se, a partir de então, que em virtude de todos os elementos que foram expostos, podemos afirmar com clareza que a segurança pública é algo inerente à atividade primária, essencial, do Estado, em prol de toda a coletividade e, como tal, deverá ser custeada mediante a arrecadação de impostos.

Conquanto, então, permite-se atestar a inconstitucionalidade da Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios, instituída no Estado da Bahia, uma vez que resta a mesma afastada das características constitucionais que possibilitam a inserção desta nesta classificação de espécie tributária (taxa) – uma vez que não há como se estabelecer aqui um serviço público divisível e específico - pois, como recordado, trata-se de serviço de segurança pública, ensejada no campo de defesa civil, prestado pela Polícia Militar, através do Corpo de Bombeiros, indistintamente a todos os indivíduos.

Ademais, destaca-se que, embora o tema ainda não se encontre pacificado no Supremo Tribunal Federal, as recentes movimentações que foram observadas em julgamentos de processos que envolviam elementos similares, apontam à uma adoção, por parte da Corte ao entendimento aqui defendido.

Concluimos, então, reitera-se, pela inconstitucionalidade da Taxa pela Utilização Potencial do Serviço de Extinção de Incêndios instituída no Estado da Bahia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA JUNIOR, Roque Pires de. Estudos Introdutórios ao Sistema Tributário Nacional. **Jurisway**. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=15664> Acesso em: 17 set. 2017.

ALESSI, Renato. Le Prestazioni Amministrative Rese ai Privati, **Giuffrè**, Milano, 1946, p. 33

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____ **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____ **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. **Supremo tribunal Federal. Súmula Vinculante**. n 29. É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282> > Acesso em: 15 jul 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. (ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025). Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091616&base=baseAcordaos> > Acesso em 12 jul 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. (ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-

02229-01 PP-00025). Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091616&base=baseAcordaos>> Acesso em: 15 jul 2017.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. (RE 146.733, Relator Min. Moreira Alves, Plenário, julgado em 06.11.1992). Disponível em <

em:https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjQrvvbu6_WAhXBE5AKHfowCqMQFggxMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.stf.jus.br%2Fportal%2Fprocesso%2FverProcessoTexto.asp%3Fid%3D2618981%26tipoApp%3DRTF&usq=AFQjCNESaDMa7vHNn1cwleOBhIrxL9Ho_Q> Acesso em 17 jul 2017.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. (ADI 447, Relator Min. Octavio Galloti, julgado em 05/03/1993). Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em 17 jul 2017.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. (ADI nº 2667/MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12/03/2004). Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096892&base=baseAcordaos>> Acesso em: 17 jul 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRITO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. Ed. São Paulo, 2010, p. 545.

CASSONE, Vittorio. **Dizionario Enciclopedio Del Diritto**. Novara: Edipem, 1979, v.2, pg.933.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas.** São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 26

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário.** 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COSTA, Regina Helena – **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional .** 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

DE MELLO, Celso Bandeira. **Princípios do Direito Administrativo.** 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro – discriminação de rendas.** Rio de Janeiro: Financieiras, 1965

FIGUEIREDO, Lucia Vale. CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. 6ª. Ed; p.78-79.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. Concessão de Serviço Público: a viabilidade de Tarifação dos Serviços Públicos de Fruição Obrigatória. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE).** Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 19, ago/set/out. Salvador: 2009, p. 4. Disponível em:< <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-19-AGOSTO-2009-FERNANDO-VERNALHA.pdf>> Acesso em: 05 de jul de 2017;

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JANCZESKI, Célio Armando. **Taxas: Doutrina e jurisprudência.** _ed. Curitiba: Editora Juruá, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **As taxas no direito brasileiro.** Revista Interesse Público n. 12. Porto Alegre: Nota Dez. 2001

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo. Saraiva, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 695

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compendio de direito tributário**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 520.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva, 14ª ed., 1995.

NOVELLI, Flávio Bauer. O princípio da anulidade tributária. **Revista Forense**. Bauru. v 267, n. 77, 1979.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 71-72.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6. ed. São Paulo: RT, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar, 2003. P. 334.

TOURINHO, Arx. Taxas. Nascimento, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.