

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

LUIS CARLOS ROSA BARBOSA

A NATUREZA JURÍDICA DOS PEDÁGIOS

**Porto Alegre
2014**

LUIS CARLOS ROSA BARBOSA

A natureza Jurídica dos Pedágios

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre

2014

Luis Carlos Rosa Barbosa

A NATUREZA JURÍDICA DOS PEDÁGIOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 18 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2014

Dedico este trabalho a toda minha família, em especial ao meu pai, *in memoriam*, o qual estará sempre em meu coração, que talvez nunca imaginasse ter um filho formado em Direito, e a minha querida mãe que, apesar de todas as dificuldades, sempre batalhou para que eu e minhas irmãs sempre fôssemos ao colégio, e em especial à minha amada esposa, a qual está sempre comigo contribuindo para que eu chegasse até esse momento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que me ajudaram chegar até esse momento, em especial aos professores, verdadeiros mestres, que me fizeram evoluir e alcançar voos cada vez mais altos, e aos meus queridos colegas, os quais fizeram jus ao termo “colega”.

“ Por mais difícil que seja o caminho, e por mais distante que estejam nossos sonhos...

... desistir nunca foi uma opção.”

(Anônimo)

RESUMO

Este trabalho tem a finalidade de realizar uma análise e reflexão sobre a natureza jurídica dos pedágios cobrados pela utilização das vias conservadas pelo Poder Público, visto existir uma celeuma muito grande a esse respeito, pois tanto doutrina quanto jurisprudência não chegaram a um consenso para definir se é tributo ou não, se é imposto, taxa ou tarifa. Como não é um tema pacífico, o presente trabalho buscará examinar os diversos entendimentos dos autores e tribunais, de modo a extrair uma conclusão sobre a matéria, mesmo sabendo que a respectiva controvérsia está longe de ter fim. Será analisada a existência de diferentes posicionamentos básicos quanto à natureza jurídica da figura em questão, considerando-o como um tributo, uma tarifa, uma figura híbrida com as características tanto de taxa, quanto de tarifa, além demonstrar o pedágio como imposto e como ocorre a prestação de serviço público.

Palavras-chave: Pedágio. Tributo. Taxa. Preço Público (Tarifa). Serviço Público. Natureza Jurídica do Pedágio.

ABSTRACT

This work is intended to carry out an analysis and reflection on the legal nature of the tolls charged for the use of highways maintained by the Government, since there is a very great stir about it, as both doctrine and jurisprudence have not reached a consensus to set up is tribute or not, whether it is tax or tariff. Since it is not a peaceful theme, this paper aims to examine the different understandings of the authors and courts in order to reach a conclusion on the matter, even though their controversy is far from over. Consideration will be given the existence of different basic positions on the legal nature of the figure in question, regarding it as a tribute, a tariff, a hybrid figure with the characteristics of both rate, the price, as well as demonstrate the toll tax and how it occurs the provision of public service.

Keywords: Toll. Tribute. Tax. Tariff. Public Service. Legal ature of Tolls.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

Min. – Ministro

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A COBRANÇA DO PEDÁGIO NO BRASIL	12
1.1 O PEDÁGIO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	13
1.2 CONCEITO DE PEDÁGIO	16
1.3 O PEDÁGIO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS	17
1.4 DIREITO CONSTITUCIONAL À LIBERDADE DE LOCOMOÇÃO	18
1.5 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO	19
2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
2.1 SERVIÇO PÚBLICO: Conceito, princípios e classificação.	23
2.1.1 Conceito	23
2.1.2 Princípios	24
2.1.3 Classificação	25
2.2 CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO	26
2.3 PERMISSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO	30
2.4 AUTORIZAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO	32
2.5 PEDÁGIO COMO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO	33
3 DIREITO TRIBUTÁRIO	35
3.1 CONCEITO DE TRIBUTO	36
3.2 TRIBUTOS EM ESPÉCIES	38
3.2.1 Impostos	39
3.2.2 Taxas	40
3.2.3 Contribuições de melhorias	42
3.2.4 Empréstimos compulsórios	44
3.2.5 Contribuições especiais	45
3.3 TARIFA OU PREÇO PÚBLICO	46
4 NATUREZA JURIDICA DOS PEDÁGIOS	49
4.1 - PEDÁGIO COMO TAXA	50
4.2 - PEDÁGIO COMO TARIFA	52
4.3 - PEDÁGIO COMO IMPOSTO	54
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

INTRODUÇÃO

Existe uma celeuma muito grande a respeito da natureza jurídica dos pedágio, pois tanto doutrina quanto jurisprudência não chegaram a um consenso para definir se é tributo (de qual espécie? Imposto ou taxa) ou se é tarifa. Como não é um tema pacífico, o presente trabalho buscará examinar os diversos entendimentos dos autores e tribunais, de modo a extrair uma conclusão sobre a matéria, mesmo sabendo que a respectiva controvérsia está longe de ter fim.

A discussão vem desde o surgimento do pedágio nas constituições federais, visto ter aparecido expressamente na Constituição de 1946 como taxa. Posteriormente, com a entrada em vigência da Constituição de 67, o pedágio sofreu limitação, todavia, manteve sua natureza jurídica como de tributo, ao menos até a edição da Emenda Constitucional nº 01/69 que suprimiu a previsão de cobrança do texto constitucional, dando o entendimento de que não seria mais tratado como um tributo, aumentando a discussão ainda mais quando do advento do Decreto-Lei nº. 971/69 que definiu o pedágio como sendo tarifa ou preço público.

Atualmente, apesar de o instituto pedágio constar explicitamente no art. 150, V, CF, justamente na parte assegurada ao sistema tributário, poderia se dizer que é um tributo, contudo, o próprio Supremo Tribunal Federal já considerou o pedágio como taxa, incidindo os princípios constitucionais tributários, e por outro lado, já considerou como tarifa ou preço público, podendo ser manipulado livremente por normas infra-legais.

O objetivo geral do presente trabalho é analisar a problemática jurídica que envolve tal instituto, analisando a legislação, doutrina e jurisprudência e as contradições envolvidas no problema proposto, a fim de se chegar a um entendimento quanto a sua natureza jurídica.

A pesquisa será predominantemente bibliográfica, com livros, jurisprudências e legislação, sendo o trabalho dividido em quatro capítulos.

O primeiro capítulo abordará a cobrança do pedágio no Brasil, qual seu conceito, como surgiu de forma expressa pela primeira vez na Constituição Federal e como se dá suas limitações constitucionais.

No capítulo segundo será demonstrado como ocorre a prestação do serviço público por parte da Administração Pública que ensejará a cobrança do pedágio, quando será prestado o serviço de forma direta e quando o será de forma indireta,

diferenciando a concessão, permissão e autorização de serviço público, além de demonstrar como ocorre o pedágio como contraprestação a um serviço público.

Já no capítulo terceiro será analisado um estudo sobre direito tributário, definindo qual o conceito de tributo e quais são suas espécies, diferenciando uma a uma, além de conceituar o que é tarifa e quando pode ser aplicada.

Por fim, no capítulo quarto será estudado a natureza jurídica dos pedágios, verificando quando ele ocorre por meio de taxa, quando ocorre por meio de tarifa e quando ocorre por meio de imposto, para então, chegar a conclusão de sua natureza jurídica.

1 A COBRANÇA DO PEDÁGIO NO BRASIL

A cobrança do pedágio no Brasil é um tema bastante controverso, haja vista não ter entendimento único por parte da jurisprudência nem da doutrina quanto a sua natureza jurídica, entendendo alguns tratar-se de taxa, enquanto outros, de tarifa. A esse respeito, afirma Sabbag que a questão é problemática, pois existem intermináveis divergências, o que ocorre por vários motivos como enumera o autor:

[...] (I) o pedágio é prestação comumente exigida por concessionárias, isto é, por pessoas jurídicas de direito privado, que se colocam na condição de “sujeitos ativos” – um paradoxo inconcebível no campo da obrigação tributária; (II) o pedágio é prestação instituída e reajustada por atos diversos de lei, afastando da exação a feição tributária; (III) havendo a inexistência de vias alternativas, a exação se torna compulsória, aproximando-a de uma “taxa”, propriamente dita; (IV) o art. 150, V, “parte final”, CF dispõe sobre o pedágio como ressalva a um princípio tributário, levando o intérprete a associá-lo a “tributo”, o que avocaria, de modo inexorável, os princípios constitucionais tributários, entre os quais o da legalidade.¹

O direito de passagem por determinados lugares começou a ser institucionalizada ainda no período colonial pela Coroa Portuguesa, principalmente nas terras dos cafeicultores, que viram nessa cobrança uma excelente forma de angariar recursos.

Com a Constituição Federal de 1946, foi instituída a previsão constitucional do pedágio que, na época, era considerado um tributo de espécie taxa, destinado exclusivamente à reparação das despesas com a construção, conservação e melhoramento das estradas.

Logo após, a Constituição de 1967² manteve a vedação à limitação ao tráfego, no entanto fixou essa proibição somente à limitação de pessoas ou mercadorias, mantendo sua natureza jurídica como de tributo.

Em momento ulterior, com a chegada da EC nº 01/69³, o pedágio foi retirado do texto constitucional, dando a entender que o referido instituto não seria mais tratado como um tributo de espécie taxa.

¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário. Elementos do Direito**. 10ª ed. São Paulo: Editora Premier Máxima. 2009, p.103

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 20 set. 2014.

³ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc_01-69.htm> Acesso em: 20 set. 2014

Posteriormente, a partir de meados da década de 80, o Brasil já não tinha mais recursos para manter as extensas malhas rodoviárias em boas condições, e como afirma Figueiredo⁴, o precário estado das estradas e o alto número de mortes no trânsito resultaram em extensas indenizações pagas pelo Poder Público, o que acarretou no surgimento do selo pedágio e a crescente exploração das rodovias por empresas privadas, se aproximando muito da forma como o pedágio é cobrado hoje em dia.

Na atual Constituição⁵, o pedágio está inserido no art.150, V, como ressalva à vedação à limitação de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos, pelas pessoas físicas.

1.1 O PEDÁGIO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

O pedágio foi instituído no Brasil pela Constituição Federal de 1946 que trouxe em seu artigo 27 a vedação à limitação ao tráfego de qualquer natureza, ressalvado a cobrança de pedágio. Note-se que na Constituição Federal de 46 o pedágio era expressamente considerado um tributo de espécie taxa, o qual era destinado exclusivamente à reparação das despesas com a construção, conservação e melhoramento das estradas, como bem pode analisar-se do referido artigo:

Art 27 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas⁶.

Em relação ao uso dos serviços que ensejam a cobrança de tal tributo, afirma Cavalcanti⁷ que o pedágio tem uma conceituação restrita e corresponde rigorosamente ao uso do serviço, embora não se possa estabelecer relação entre o

⁴ FIGUEIREDO, Herberth Costa. **A Teoria Constitucional Tributária em Evidência**. Fortaleza: Editora EdUCE, 2010, p.196

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 25 set. 2014

⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 18 de Setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 25 set. 2014

⁷ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editor José Konfino, 1956, p43.

seu valor e o preço do serviço, não podendo ser estabelecido quando não destinado a despesas com a estrada pedagiada.

Ainda sobre a possibilidade de cobrança de tributos que limitem o tráfego de qualquer natureza, Pontes de Miranda⁸ ensina que a circulação de bens, pessoas ou até mesmo veículos que transportem bens ou pessoas, não pode ser tributada com tributos de qualquer espécie, pois a constituição tentou evitar que os entes políticos utilizassem-se de outras expressões para tentar iludir a proibição dos tributos interestaduais ou intermunicipais ao usar a expressão “de qualquer natureza”, sem descer a proibições minuciosas, assim, o tributo será proibido se caracterizar, na espécie, a interestadualidade ou a intermunicipalidade, ainda que se tente disfarçar com o nome de taxa tal tributo.

A Constituição Federal de 1967, sucessora da de 46, manteve a vedação à limitação ao tráfego que já trazia a Constituição anterior, porém fixou essa proibição somente à limitação de pessoas ou mercadorias, e não mais de forma ampla como bem explicitada pela Constituição Federal de 46, e manteve sua natureza jurídica como de tributo.

Veiga⁹ considera muito importante tal limitação, visto que impede os Estados de tributarem uns aos outros, não podendo criar tributos que impeçam ou dificultem o tráfego de pessoas ou mercadorias, o que poderia dificultar o desenvolvimento do País.

Observa-se que desde a Constituição de 1946 já existia a vedação à limitação ao direito de locomoção dos integrantes da sociedade, assim como ocorre atualmente, havendo apenas ressalva ao pedágio que, na época, era instituído na forma de taxa. Todavia, em momento ulterior, com a edição da Emenda Constitucional nº 01/69¹⁰, houve a supressão da previsão de cobrança do pedágio que existia expressamente nas duas constituições federais anteriores, dando o entendimento de que tal instituto não seria mais tratado como um tributo de espécie

⁸ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946: Tomo II**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1960, p.238

⁹ VEIGA, Clóvis de Andrade. **O Sistema Tributário na Constituição de 1967**. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967, p. 12.

¹⁰ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_ anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 02 out. 2014.

taxa, ainda mais após o advento do Decreto-Lei nº. 971/69 que definiu o pedágio como sendo tarifa ou preço público.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em comentário ao art.20, II, da suprarreferida Emenda nº 01/69, esclarece que:

A Emenda nº 1 suprimiu a ressalva constante da parte final do art. 20, II, do texto promulgado em 1967, “exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte”. Fê-lo corretamente. A ressalva era, e é, desnecessária. O pedágio é uma taxa que onera todo aquele que utiliza uma determinada via de transporte. Não dá lugar, todavia, a tratamento discriminatório em prejuízo do tráfego interestadual ou intermunicipal. De modo algum, estaria assim vedado pelo preceito em exame.¹¹

Constata-se, portanto, que, com a edição da Emenda Constitucional nº 01/1969, houve grande mudança, pois o pedágio deixou de ser previsto expressamente na Constituição e não existia mais uma exceção à vedação à limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias. Ferreira Filho¹², analisando o presente tema, esclarece que o Estado Federal não pode embaraçar o deslocamento do povo ou de seus bens pelo território nacional por meio da cobrança de pedágio, pois a livre circulação é indispensável à sobrevivência do Estado.

Atualmente, o pedágio está inserido no art.150, V, da Constituição Federal como ressalva à vedação à limitação de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos, pelas pessoas políticas.

Aliomar Baleeiro¹³, ao abordar o tema em comento, esclarece que tal ressalva encontra limitação de dupla natureza, aquelas específicas advindas do art. 150, V, como na hipótese de taxa-pedágio pela utilização real e efetiva da via pública, conjuntamente com a existência de serviço público de conservação de vias públicas, específico e divisível, efetivamente prestado ao contribuinte, e aquelas genéricas que decorrem do regime próprio das taxas, previsto no art. 145.

¹¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira: Volume 1**. 2ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 1977, p. 148

¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p.152

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Forense. 12ª ed. 2013, p855

1.2 CONCEITO DE PEDÁGIO

O pedágio é um valor cobrado de alguém pelo simples direito de passagem por um determinado lugar. Se analisar a palavra pedágio definida pelo Dicionário Aurélio¹⁴, verificar-se-á que esta palavra tem diferentes sentidos, tais como: **1.** Tributo cobrado pelo direito de passagem por uma via de transporte terrestre, como uma estrada, uma ponte, um túnel, etc. **2.** Local onde se paga esse tributo; passagem.

O pedágio visa manter a conservação da via pelo poder público, como pode-se notar analisando as lições de Leandro Paulsen, o qual ensina que:

O pedágio é cobrado pela utilização de rodovia conservada pelo poder público, visando a fazer frente às despesas com a conservação. Tendo em conta que não há identidade conceitual entre conservação (manter determinada construção em condições de utilização) e ampliação (acréscimo que inova, ampliando a construção anteriormente existente), bem como que é impositivo distinguir o “serviço de conservação” da “obra de ampliação”, pode-se concluir que a ampliação de rodovias não poderia ser custeada por pedágio. De fato, a ampliação não constitui serviço de conservação da rodovia, mas obra de construção civil¹⁵.

Como regra, o pedágio é cobrado no Brasil por pessoas jurídicas de direito privado através de tarifa, geralmente nas rodovias com maior fluxo de veículo e, conseqüentemente, mais rentabilidade, além de não seguir o que está previsto constitucionalmente. Sobre o tema, Eduardo Sabbag¹⁶ esclarece que, atualmente, não se conhece na malha rodoviária brasileira a cobrança de pedágio-tributo como está previsto constitucionalmente¹⁷. Afirma o autor que a cobrança de pedágio se faz rotineiramente, nas rodovias de maior movimento e rentabilidade, por meio do preço público, contrariando o estabelecido na Constituição.

¹⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda . **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5ªed. Curitiba: Editora Positivo, 2010, p1589.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.68.

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário. Elementos do Direito**. 10ª ed. São Paulo: Editora Premier Máxima. 2009, p.105.

¹⁷ Afirma Sabbag que a ressalva do pedágio à limitação ao tráfego por meio de tributo, conforme preceitua o art. 150, V, CF, demonstra clara feição tributária de tal instituto, além do que, afirma que a doutrina quase que modo uníssono entende o pedágio como tributo a partir da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. Idem, p104.

1.3 O PEDÁGIO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

As limitações constitucionais ao poder de tributar são restrições ao exercício da competência tributária por parte do Estado.

A instituição do pedágio, considerando-o com um tributo, esbarra no princípio da legalidade, não podendo ser instituído e nem aumentado senão através de lei. Brito Machado¹⁸ analisa que se somente a lei pode criar o tributo, somente ela pode aumentá-lo, salvo as hipóteses previstas constitucionalmente, visto que se fosse permitido a uma norma inferior à lei modificar o que foi estabelecido por ela, constituiria um verdadeiro absurdo.

Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen explica que:

[...] a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita.¹⁹

Nas lições dos autores acima citados, podemos observar que pelo princípio da legalidade tributária previsto constitucionalmente, exige-se lei como instrumento normativo emanado do Poder Legislativo, sentido formal, para a instituição de um tributo, sendo, ainda, tal instituição proibida quando caracterizar um efeito confiscatório.

Em relação aos direitos fundamentais, explica Humberto Ávila²⁰ que “todo direito fundamental envolveria uma série de bens jurídicos que estariam garantidos em razão da proteção do direito – existiriam bens jurídicos que seriam de tal forma essenciais que sem o núcleo não haveria o direito”.

Estes direitos garantem a disponibilidade de uma série de bens importantes. Desse modo, independentemente da justificativa da tributação, haveria núcleos que não poderiam ser afetados.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo. Malheiros Editora. 2010, p.38

¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.61

²⁰ ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012,p397

Na visão de Cardoso²¹, tais direitos fundamentais estariam estritamente ligados ao sistema tributário, visto ser crescente a demanda por direitos sociais e existir uma necessidade cada vez maior de financiamento do Estado para a realização de prestações públicas, embora os contribuintes tenham o direito de ver o cumprimento de seu dever de recolher tributos de forma justa e proporcional, de acordo com sua capacidade contributiva e demais princípios constitucionais que regem a tributação.

A tributação, portanto, atingiria o direito fundamental (principalmente o direito de propriedade e o direito de liberdade), ainda mais se for deveras elevada, o que poderia ter um efeito confiscatório, situação que é vedada pela constituição. Nesse ponto, Sabbag²² afirma que o tributo com efeito de confisco pressupõe uma tributação excessiva e exacerbada a ponto de aviltar o patrimônio do devedor, esgotando sua riqueza tributável, em evidente desprezo a sua capacidade contributiva e seu direito de propriedade.

1.4 DIREITO CONSTITUCIONAL À LIBERDADE DE LOCOMOÇÃO

A liberdade de locomoção é o direito de ir, vir e permanecer, conforme se depreende do art. 5º, XV, CF²³. Contudo, a constituição traz a ressalva que essa liberdade é somente em tempo de paz.

Sobre a liberdade de locomoção, nos ensina José Afonso da Silva²⁴ que o direito à circulação é sua principal manifestação, pois independentemente da forma que se locomove por uma via pública, o indivíduo terá no seu direito de deslocamento a principal função do direito de uso. Ainda sobre o tema, o referido autor entende que:

Direito à circulação é manifestação característica da liberdade de locomoção: direito de ir, vir, ficar, parar, estacionar. O direito de

²¹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p147

²² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Premier Máxima. 10ª ed. 2009, p.43

²³ Art. 5º, XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 12 out. 2014.

²⁴ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editora. 2012, p.241.

circular (ou liberdade de circulação) consiste na faculdade de deslocar-se de um ponto a outro através de uma via pública ou afetada ao uso público. Em tal caso, a utilização da via “não constituirá uma mera possibilidade, mas um poder legal exercitável erga omnes.”²⁵

Esse direito surge principalmente a partir da revolução burguesa do século XVII, na Inglaterra, contra as barreiras impostas pela aristocracia como a cobrança de pedágios e restrições que impediam o livre comércio, então, o direito de ir e vir foi primeiramente um direito comercial e que depois passou a ser estendido ao cidadão comum de forma individual, o que lhe possibilitou circular sem obstáculos impostos pelo Estado. No mesmo período, na Holanda, surge pela primeira vez um governo de comerciantes e foi o burguês associado ao pensamento liberal da época quem começou a pensar a liberdade como um valor.

1.5 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

O princípio constitucional da liberdade de tráfego está previsto no art. 150, V, da CF²⁶, que impõe uma limitação aos entes políticos de tributar o tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, limitando, assim, a cobrança de tributos de passagem ou que impliquem situações deveras gravosas a ponto de limitar o referido tráfego, porém, faz uma ressalvada quanto à cobrança de pedágios pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Sobre esse tema, ensina Leandro Paulsen que:

A proibição do estabelecimento de limitações ao tráfego por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, constante do art. 150, inciso V, da CF, impede a instituição de tributos de passagem, ressalvada expressamente a cobrança de pedágio pelo uso de rodovia conservada pelo Poder Público. A par disso, também a tributação que torne mais gravosas as operações

²⁵ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editora. 2012, p.241..

²⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 14 out. 2014.

interestaduais e/ou intermunicipais teriam o efeito de implicar limitação ao tráfego, enquadrando-se, pois, na vedação constitucional.²⁷

Note-se que a tributação que tornar as operações interestaduais e/ou intermunicipais mais gravosas estaria dentro da vedação já referida, embora a limitação não impeça a cobrança de impostos relativos à circulação de mercadorias ou bens, o que se veda é a instituição de tributos que tenham a hipótese de incidência²⁸ como elemento essencial da passagem pela fronteira interestadual ou intermunicipal.

Sobre o tema, Ricardo Alexandre esclarece que:

O objetivo do legislador constituinte foi evitar que os entes políticos criassem tributos (normalmente taxas) incidentes sobre a passagem de pessoas e bens em seus territórios. A situação era relativamente comum no passado; os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam por constituir restrições ao direito que possuem as pessoas de se locomover livremente no território nacional de posse de seus bens (hoje previsto no art. 5^a, XV, da CF/1988)²⁹.

Sabbag³⁰ escreve que “o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais”. Continua o autor³¹ supra esclarecendo que “não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal”.

Pode-se concluir então que a proibição de limitação ao tráfego de pessoas e bens não impede a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, mas sim a instituição de tributos que tenham a sua hipótese de incidência como elemento essencial da passagem pela fronteira interestadual ou intermunicipal.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4^a ed. Livraria do Advogado. 2012, p.68

²⁸ Na visão de Brito Machado, a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Disponível em: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p135.

²⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5^a ed. São Paulo: Editora Método. 2011, p.160

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6^a ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.241

³¹ Ibid, p241.

O que este princípio constitucional visa é evitar que os entes políticos criem tributos que incidam sobre o direito de passagem das pessoas e bens em seus territórios.

2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 175³², atribui expressamente ao Poder Público a titularidade da prestação de serviços públicos, e esta prestação por parte da Administração Pública pode dar-se de forma direta (pelo próprio Estado) ou indireta (por particulares, mediante delegação, por meio de concessão ou permissão). Alexandrino³³ nos ensina que, em relação a essa forma delegada da prestação do serviço, o particular jamais o prestará por direito próprio como se titular fosse, uma vez que a titularidade nunca sairá das mãos do Estado, ocorrerá apenas a prestação indireta do serviço público pelo Estado quando a prestação for delegada a um particular. Continua o referido autor³⁴ explicando que “a delegação pode se dar por concessão, permissão ou, em alguns casos, autorização para prestação do serviço.

Na esteira dos ensinamentos de Hely Lopes³⁵, o qual afirma que ocorre delegação quando o Estado transfere “por contrato (concessão ou consórcio público) ou ato unilateral (permissão ou autorização), unicamente a execução do serviço, para que o delegado o preste ao público em seu nome e por sua conta e risco, nas condições regulamentares e sob controle estatal”.

Então, quando presta o serviço público de forma indireta, é por meio de pessoas jurídicas distintas da administração pública, não há subordinação hierárquica à administração, embora sob sua supervisão, ou seja, tem vínculo mas não é uma vinculação do tipo hierárquica, de subordinação.

A Lei nº 8.987/95³⁶ é o diploma normativo específico que estabelece normas gerais acerca de concessão e permissão de serviços públicos, é ela quem regula a forma pela qual o Estado transfere a prestação de serviço público para o setor

³² Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2014.

³³ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 20ª ed. São Paulo: Editora Método. 2012, p.672

³⁴ Ibid, p.695.

³⁵ MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p389.

³⁶ BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm>. Acesso em 15 out. 2014.

privado, é a lei base para o estudo e a regulamentação dos serviços públicos que serão prestados seguindo os seus princípios e moldes.

A suprarreferida lei é um ato normativo de caráter nacional, ou seja, aplicável à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios que podem editar leis próprias acerca de concessões e permissões pertinentes a suas esferas de competência, porém, não podem contrariar as normas gerais.

A remuneração da referida prestação de serviço pode ser efetuada basicamente por três meios: imposto, taxa ou tarifa.

Será remunerada por meio de impostos nos casos de prestação universal, em que não se pode especificar os usuário que utilizam tal serviço, pois, caso possa haver essa especificação dos usuários e o serviço for prestado diretamente pelo Estado ou por pessoa jurídica da administração indireta, o será por meio de taxa. Por fim, será remunerado por meio de tarifa (ou preço público) nos casos em que se puder especificar os usuários e o serviço for prestado pela Administração Pública de forma indireta, por delegação, nas hipóteses de concessão e permissão.

A prestação de serviço público por meio da autorização será efetivada aos serviços considerados mais simples, visto que a autorização é um mero ato discricionário da Administração Pública, enquadrada como forma de prestação indireta de serviço público.

2.1 SERVIÇO PÚBLICO: Conceito, princípios e classificação.

2.1.1 Conceito

O entendimento a respeito do conceito de serviço público vem mudando ao longo do tempo e não existe um conceito doutrinário consensual a respeito do que é serviço público. Alexandrino e Paulo³⁷ ensinam que o que “há são escolas ou correntes teóricas que, segundo critérios variados, procuram indicar os elementos relevantes para a identificação ou a conceituação de uma atividade como serviço público”.

³⁷ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Administrativo Descomplicado. 20ª ed. São Paulo: Editora Método. 2012, p.675.

Hely Lopes³⁸ conceitua serviço público como sendo “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado”.

Por sua vez, a professora Di Pietro³⁹ define serviço público como “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.

Já o prof. Carvalho Filho⁴⁰ entende que é “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.

Nas lições dos autores acima, podemos concluir que, apesar de não haver consenso doutrinário quanto ao tema, eles trazem como ponto em comum que serviço público é o que é prestado pelo Estado, com vistas à satisfação das necessidades da coletividade.

2.1.2 Princípios

A prestação de serviços públicos pela Administração Pública está adstrita a uma série de limitações e poderes que impõem a observância de diversos princípios específicos, dos quais se podem citar os seguintes: dever de prestação do Estado, atualização, universalidade, modicidade das tarifas, isonomia e continuidade na prestação.

Em relação ao princípio do dever de prestação do serviço público pelo Estado, tem-se a ideia de que é o Estado quem deve prestar os serviços públicos de forma direta ou indireta, isto é, é o Estado quem deve manter os serviços de maneira regular.

Pelo princípio da atualização, os serviços públicos devem acompanhar a modernização, devem ser prestados de forma adaptada à modernidade das técnicas

³⁸ MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p374.

³⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p107.

⁴⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p321.

de prestação, isto é, o Estado deve buscar as técnicas de prestação mais atuais em relação a determinado serviço.

O princípio da universalidade traz a ideia que o Estado deve prestar o serviço a maior quantidade de pessoas possíveis. Nesse sentido, afirma Carvalho Filho⁴¹ que esse princípio “apresenta-se com dupla faceta. Significa, de um lado, que os serviços públicos devam ser prestados com a maior amplitude possível, vale dizer, deve beneficiar o maior número possível de indivíduos”.

A modicidade das tarifas acaba gerando um alcance maior do princípio da universalidade, visto que mais pessoas terão acesso a determinados serviços públicos, uma vez que se deve buscar a satisfação dos anseios da coletividade, devendo considerar àqueles que não têm condições materiais de usufruir tais serviços. Em relação à modicidade tarifária, esclarece Carvalho Filho⁴² que “os serviços devem ser remunerados a preços módicos, devendo o Poder Público avaliar o poder aquisitivo do usuário para que, por dificuldades financeiras, não seja ele alijado do universo de beneficiários do serviço”.

A isonomia na prestação de serviço impede que haja tratamento desigual entre os usuários, visto que é direito do usuário ter tratamento isonômico em relação ao acesso, assim como na prestação dos serviços públicos, desde que atendidas às condições legalmente estabelecidas.

O princípio da continuidade revela que a prestação do serviço público deve ser ininterrupta⁴³. Sobre tal princípio, Carvalho Filho⁴⁴ esclarece que “os serviços não devem sofrer interrupção, ou seja, sua prestação deve ser contínua para evitar que a paralisação provoque, como às vezes ocorre, colapso nas múltiplas atividades particulares”.

2.1.3 Classificação

⁴¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p330.

⁴² Ibid, p336.

⁴³ A Lei nº 8.987/95 excepciona esse princípio nos casos de a) emergência; b) prévio aviso: I – por motivos técnicos; II - por falta de pagamento (inadimplência). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 20 set. 2014.

⁴⁴ Ibid, p331.

A classificação de serviço público mais aceita é a que adota por critério os destinatários do serviço, classificando-o em: serviços gerais ou *uti universi* e serviços individuais ou *uti singuli*. Di Pietro os classifica como:

Serviços *uti singuli* são aqueles que têm por finalidade a satisfação **individual e direta** das necessidades dos cidadãos. Pelo conceito restrito de serviço público adotado por Celso Antônio Bandeira de Mello, só esta categoria constitui serviço público: prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pela comunidade'.
[...] Os serviços *uti universi* são prestados à coletividade, mas usufruídos apenas **indiretamente** pelos indivíduos.⁴⁵

Essa distinção possui relevância principalmente no âmbito tributário, uma vez que somente os serviços prestados *uti singuli*⁴⁶, isto é, prestados de forma individualizada a pessoas específicas, podem ser fato gerador de taxas, enquanto que os serviços *uti universi*⁴⁷ (prestados à coletividade em caráter geral e em condições de igualdade com usuários indeterminados ou indetermináveis) devem ser custeados por impostos e não por taxas ou tarifas.

Nesse sentido, Mazza⁴⁸ explica que “como os serviços públicos *uti universi*, ou serviços gerais, não criam vantagens particularizadas para cada usuário, torna-se impossível estabelecer um valor justo que possa ser cobrado do beneficiário como remuneração pela prestação”, por isso não há a possibilidade da cobrança por meio de taxas dos serviços considerados universais justamente por não ser um serviço público específico e divisível. Ainda, sobre o tema, preleciona o autor⁴⁹ acima que “tais serviços são prestados diretamente pelo Estado e a sua prestação é custeada pela receita proveniente dos impostos”.

2.2 CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

A execução de serviço público de modo descentralizado, por meio da concessão, foi a primeira forma em que o poder público deixou de prestar

⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p117.

⁴⁶ São considerados serviços públicos divisíveis, passíveis de utilização, separadamente, por cada um dos usuários.

⁴⁷ Não é possível determinar-se quem os utiliza ou quanto é utilizado para cada um.

⁴⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p 432.

⁴⁹ Ibid, p432.

diretamente o serviço e transferiu a terceiros sua execução. Segundo Di Pietro⁵⁰, essa descentralização da execução deu-se a partir do momento em que o Estado assumiu novos encargos no campo social e econômico logo após sair do liberalismo, pois foi crescente a necessidade de encontrar novos meios de gerenciar o serviço público, objetivando a especialização do serviço para alcançar mais eficiência na sua prestação à população.

Ainda, a referida autora esclarece que:

O procedimento utilizado, inicialmente, foi a delegação da execução de serviços públicos a empresas particulares, mediante concessão; por meio dela, o particular (concessionário) executa o serviço, em seu próprio nome e por sua conta e risco, mas mediante fiscalização e controle da Administração Pública, inclusive sob o aspecto da remuneração cobrada ao usuário - a tarifa -, a qual é fixada pelo poder concedente.⁵¹

A lei 8.987/95, em seu art. 2, inciso II⁵², definiu o conceito de concessão de serviço público como “o contrato administrativo por meio do qual o Estado transfere a uma pessoa jurídica ou a um consórcio de empresas, mediante licitação na modalidade de concorrência, a prestação de um serviço público”, continua o referido artigo dizendo que “o contratado aceita prestá-lo em seu nome, por sua conta e risco e por prazo determinado, sendo remunerado por tarifa paga pelo usuário final”.

Serviços concedidos são, como bem observa Hely Lopes⁵³, “todos aqueles que o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, na forma regulamentar, mediante delegação contratual ou legal do Poder Público concedente”.

Só haverá concessão para pessoas jurídicas ou consórcios de empresas públicas e deve, obrigatoriamente, ser precedida de licitação na modalidade concorrência. Sobre o tema, observa Di Pietro⁵⁴ que essa obrigatoriedade de licitação vem do artigo 175 da Constituição⁵⁵, e que a modalidade cabível é a

⁵⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p304.

⁵¹ Ibid, p304.

⁵² BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm> Acesso em 28 ago. 2014

⁵³ MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p435.

⁵⁴ Ibid, p308.

⁵⁵ Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Disponível em

concorrência (art. 2º, II, da Lei nº 8. 987/95), pois o disposto no referido artigo constitucional não contém a ressalva do artigo 37, XXI⁵⁶, que permite à Administração realizar a contratação direta nas hipóteses previstas em lei, portanto, não é possível aplicar os casos de dispensa de licitação previstos na Lei nº 8.666⁵⁷, todavia, é possível a declaração de inexigibilidade da licitação nos casos de inviabilidade de competição⁵⁸.

A concessão de serviço público somente ocorrerá quando a titularidade do serviço pertencer ao Estado, e mesmo com a delegação da prestação do serviço público, a titularidade permanecerá com o Estado, pois é transferido ao particular apenas a execução, é a chamada descentralização por colaboração. Nesse sentido, explica Carvalho Filho⁵⁹ que “outra forma de execução indireta dos serviços públicos, ainda sob o aspecto da descentralização, é a transferência dos mesmos a particulares, que, por isso, se caracterizam como particulares em colaboração com o Estado”.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 20 out. 2014.

⁵⁶ Art. 37, XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 20 out. 2014.

⁵⁷ BRASIL. Lei de Licitações e Contratos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm> Acesso em 20 out. 2014.

⁵⁸ Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial: I - para aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, devendo a comprovação de exclusividade ser feita através de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou a obra ou o serviço, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, ou, ainda, pelas entidades equivalentes; II - para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 desta Lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação; III - para contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública. § 1º Considera-se de notória especialização o profissional ou empresa cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica, ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato. § 2º Na hipótese deste artigo e em qualquer dos casos de dispensa, se comprovado superfaturamento, respondem solidariamente pelo dano causado à Fazenda Pública o fornecedor ou o prestador de serviços e o agente público responsável, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm> Acesso em: 20 out. 2014

⁵⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p346.

Pela concessão, o Poder Público não se despoja de qualquer direito ou prerrogativa pública, delega apenas, como observa Hely Lopes⁶⁰, “a execução do serviço, nos limites e condições legais ou contratuais, sempre sujeita a regulamentação e fiscalização do concedente”.

A concessão da conservação da via quando é feita a terceiro pelo Poder Público, portanto, mantém o regime jurídico como se fosse realizado pelo próprio Estado, pois o que se concede é a prestação do serviço a terceiro, jamais sua titularidade, que permanece com o Poder Público. Assim, ao transferir o serviço a terceiros, o Estado transfere junto a sua forma de cobrança ao usuário do serviço.

Ainda sobre o tema, continua esclarecendo o autor suprarreferido⁶¹ que “findo o prazo da concessão, devem reverter ao poder concedente os direitos e bens vinculados à prestação do serviço, nas condições estabelecidas no contrato”.

A natureza dessa forma de descentralização da execução do serviço por parte do Estado é do tipo contratual, visto a Constituição Federal, em seu art. 175, parágrafo único, e a Lei 8.987/95 trazerem que a concessão será formalizada por meio de contrato, assim como o poder concedente só transfere ao concessionário a execução do serviço, podendo dispor do contrato de acordo com o interesse público.

A prestação do serviço por meio da concessão ocorre por conta e risco da concessionária, embora sofra a fiscalização do poder concedente, uma vez que há a obrigação de prestar um serviço adequado. Di Pietro, ao analisar o tema em comento, define que:

Concessão de serviço público é o contrato administrativo pelo qual a Administração Pública delega a outrem a execução de um serviço público, para que o execute em seu próprio nome, por sua conta e risco, assegurando-lhe a remuneração mediante tarifa paga pelo usuário ou outra forma de remuneração decorrente da exploração do serviço.⁶²

Por outro lado, Meirelles nos ensina que:

Contrato de concessão de serviço público, ou, simplesmente, concessão de serviço público, é o que tem por objeto a transferência da execução de um serviço do Poder Público ao particular, que se remunerará dos gastos com o

⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012 p436.

⁶¹ Ibid, p436.

⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p306.

empreendimento, ai incluídos os ganhos normais do negócio, através de uma tarifa cobrada aos usuários.⁶³

A lei 11.079/04⁶⁴ criou mais duas espécies de concessão: administrativa e patrocinada. Na concessão patrocinada, a Administração Pública contrata a empresa que presta o serviço e é remunerada pelo usuário e, adicionalmente às tarifas, a empresa recebe também uma remuneração do Estado. Nesta modalidade de concessão, o Estado patrocina o contrato de concessão para garantir a modicidade das tarifas. É a forma mais comum dos pedágios atualmente, em que, em uma rodovia já existente, o Estado concede a uma empresa à exploração da estrada, cobrando pedágio e, em contrapartida, a concessionária fica obrigada a mantê-la, ampliá-la e modernizá-la com o dinheiro do pedágio.

Já na concessão administrativa, a Administração contrata a empresa que presta o serviço, contudo, diferentemente da concessão patrocinada, é a própria Administração Pública quem remunera o serviço prestado como usuária do próprio serviço.

Com relação à remuneração paga neste tipo de concessão, Alexandrino e Paulo⁶⁵ esclarecem que “essa contraprestação pecuniária será o valor que a administração pública pagará, na qualidade de usuária direta ou indireta, pelos serviços prestados pelo parceiro privado”.

2.3 PERMISSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

A Lei 8.987/95 em seu art. 2^a, IV, conceitua o que vem a ser permissão de serviço público como a delegação, a título precário, pois pode ser revogado unilateralmente pelo poder concedente, mediante licitação (não há exigência legal de uma modalidade específica), da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica (não é admitido o consórcio de empresas) que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.

⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38^a ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p.44

⁶⁴ Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20042006/2004/lei/111079.htm> Acesso em: 22 out. 2014.

⁶⁵ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 20^a ed. São Paulo: Editora Método. 2012, p.754

Analisando o presente tema, Di Pietro⁶⁶ ensina que a permissão de serviço público é “tradicionalmente considerada ato unilateral, discricionário e precário, pelo qual o Poder Público transfere a outrem a execução de um serviço público, para que o exerça em seu próprio nome e por sua conta e risco, mediante tarifa paga pelo usuário.

Carvalho Filho⁶⁷, ao conceituar o presente tema, define que “permissão de serviço público é o contrato administrativo através do qual o Poder Público transfere a um particular a execução de certo serviço público nas condições estabelecidas em normas de direito público, inclusive quanto à fixação do valor das tarifas”.

De outra forma, ensina Hely Lopes⁶⁸ que “serviços permitidos são todos aqueles em que a Administração estabelece os requisitos para a sua prestação ao público e, por ato unilateral (termo de permissão), comete a execução aos particulares que demonstrarem capacidade para seu desempenho”.

O art. 40⁶⁹ da Lei 8.987/95 traz que a permissão de serviço é um contrato de adesão a título precário. Contudo, todo e qualquer contrato administrativo propriamente dito é um contrato de adesão, pois não há a possibilidade de negociação quanto às suas cláusulas que são regidas pela própria Administração. Sobre o tema, Alexandrino e Paulo⁷⁰ ensinam que “todo contrato administrativo, por definição, é um contrato de adesão: a administração impõe as cláusulas e o particular, se quiser, adere às cláusulas postas, o que ele faz, em regra, ao se inscrever como participante na licitação prévia ao contrato”.

Permissão, portanto, conforme ensinamentos de Hely Lopes⁷¹, é “o ato administrativo negocial, discricionário e precário, pelo qual o Poder Público faculta ao particular a execução de serviços de interesse coletivo, ou uso especial de bens

⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p308.

⁶⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2013, p413.

⁶⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p.453.

⁶⁹ Art. 40. A permissão de serviço público será formalizada mediante contrato de adesão, que observará os termos desta Lei, das demais normas pertinentes e do edital de licitação, inclusive quanto à precariedade e à revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente. Parágrafo único. Aplica-se às permissões o disposto nesta Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm> Acesso em: 27 out. 2014.

⁷⁰ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19ª ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p680.

⁷¹ Ibid, p.197.

públicos, a título gratuito ou remunerado, nas condições estabelecidas pela Administração”.

Ainda, segundo o referido autor⁷², “a permissão, por sua natureza precária, presta-se à execução de serviços ou atividades transitórias, ou mesmo permanentes, mas que exijam frenquetemente modificações para acompanhar a evolução da técnica ou as variações do interesse público”.

2.4 AUTORIZAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

A autorização de serviço público, ao contrário da concessão e da permissão, não está prevista no art. 175 da CF/88, mas sim no art. 21, XII⁷³, daí por que se pode concluir que a autorização é uma das modalidades de delegação de serviços públicos a particulares, contudo, não há uma lei específica que regule o presente tema, uma vez que a Lei 8.987/95 restringiu-se somente às concessões e permissões de serviços públicos

Hely Lopes⁷⁴ conceitua serviços autorizados como “aqueles que o Poder Público, normalmente por ato unilateral, em regra precário e discricionário, delega sua execução a particular”.

Ainda, o referido autor⁷⁵ revela que a autorização é “o ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço ou utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse”.

Já Di Pietro⁷⁶ conceitua autorização de serviço público como “o ato administrativo unilateral e discricionário pelo qual o Poder Público delega ao particular a exploração de serviço público, a título precário”.

De outro lado, Carvalho Filho⁷⁷ ensina que “é de considerar inaceitável a noção dos denominados serviços públicos autorizados. Continua o aludido autor⁷⁸

⁷² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p454

⁷³ Art. 21. Compete à União: XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 29 out. 2014.

⁷⁴ Ibid p.455.

⁷⁵ Ibid, p196.

⁷⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p767.

explicando que “a atividade, quando for autorizada, há de refletir interesse exclusivo ou predominante de seu titular, ou seja, haverá na atividade autorizada interesse meramente privado, ainda que traga alguma comodidade a um grupo de pessoas”.

Ainda, sobre o presente tema, explica Hely Lopes⁷⁹ que “na autorização, embora o pretendente satisfaça as exigências administrativas, o Poder Público decide discricionariamente sobre a conveniência ou não do atendimento da pretensão do interessado ou da cessação do ato autorizado.

A autorização de serviço público, assim, é um mero ato discricionário da Administração Pública e está sujeita, em regra, a modificação ou revogação do ato de delegação pela administração pública delegante, dada a sua precariedade característica. Alexandrino e Paulo⁸⁰ afirmam que esta autorização de serviço público “configura mero ato administrativo discricionário, outorgado sem licitação prévia, razão pela qual somente deve ser adotada em situações específicas, quando, em face do interesse público, a opção por essa modalidade de delegação possa ser justificada”. Continua o referido autor⁸¹ esclarecendo que “a autorização enquadrada como forma de prestação indireta de serviço público, isto é, como modalidade de delegação, obrigatoriamente deve ter por objeto uma atividade de titularidade exclusiva do poder público”.

2.5 PEDÁGIO COMO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

A manutenção das rodovias brasileiras vem sendo executada cada vez mais de modo descentralizado por pessoas jurídicas de direito privado, as quais prestam o serviço público de manter conservadas as vias, por meio da concessão, e cobram dos usuários a exação denominada pedágio.

O pedágio é cobrado pela prestação do serviço público de manutenção da via, a qual será conservada pelo poder público de forma direta ou indireta.

⁷⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2013, p442.

⁷⁸ Ibid, p442.

⁷⁹ MEIRELLES, Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p196.

⁸⁰ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 20ª ed. São Paulo: Editora Método. 2012, p.772

⁸¹ Ibid, p.768

Sobre a questão do pedágio em rodovias sob o regime de concessão, esclarece Carvalho Filho⁸² que “tem sido discutida a questão da ilegitimidade de sua cobrança quando inexistente via alternativa para os usuários, o que ofenderia o direito de locomoção”. O referido autor⁸³ entende que o Poder Público deveria disponibilizar outra via de circulação para os usuários, embora o art. 9º, § 1º, da Lei nº 8.987/95⁸⁴ revele que somente nos casos expressamente previstos em lei, poderia a tarifa ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para os usuários.

A possibilidade de cobrança do pedágio por meio da concessão de serviços relativos à reparação ou conservação das vias públicas a empresas privadas se apresenta de forma controversa. “De um lado, encontram-se aqueles que, em face da concessão, descaracterizam a natureza da taxa-pedágio para preço público; de outro, aqueles que, ao contrário, confirmam a natureza tributária do rodágio cobrado, com as consequências daí decorrentes.”⁸⁵

O particular jamais cobrará o pedágio em face de prestar o serviço por direito próprio como se titular fosse, uma vez que a titularidade nunca sairá das mãos do Estado, ocorrerá apenas a prestação indireta do serviço público pela Administração que deve, para efetivar a cobrança do pedágio, realizar o serviço de conservação da via.

⁸² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p389.

⁸³ *Ibid*, p389.

⁸⁴ Art. 9º, § 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm)

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p112

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

Direito Tributário, enquanto Ciência do Direito, é o ramo do Direito Público obrigacional que regula as relações jurídicas no que tange à instituição, cobrança e administração de tributos, bem como as relações jurídicas afins. É uma definição concernente à Ciência do Direito. Em relação a esse Direito Obrigacional, Brito Machado⁸⁶ observa que no Direito Tributário “inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo)”.

Para Sabbag⁸⁷, o Direito Tributário é “a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico”.

Barros Carvalho⁸⁸ define o direito tributário positivo como “o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. Continua o referido autor⁸⁹ explicando que “o direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer”.

De acordo com o conceito de Brito Machado⁹⁰, o Direito Tributário é o “ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Analisando os conceitos dos autores acima, pode-se concluir que direito tributário é o ramo do direito que compreende os direitos e princípios jurídicos relativos a normas tributárias, que correspondam à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo. Malheiros Editora. 2010, p.58

⁸⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Premier Máxima. 10ª ed. 2009, p.43

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.38.

⁸⁹ Ibid. p.47

⁹⁰ Ibid, p.56

3.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Tributo⁹¹ é toda prestação pecuniária em que o contribuinte é obrigado a pagar, uma vez que o dever de pagar surge diretamente da lei e independe de sua vontade. Deve ser efetivado essencialmente através de moeda, não sendo admitido, portanto, sua satisfação por meio de algum outro objeto que não possa ser expresso em forma de dinheiro, como, por exemplo, o pagamento através da prestação de serviços ou em bens diversos do dinheiro.

O tributo deve ser cobrado, necessariamente, em razão de atividade administrativa plenamente vinculada, isso quer dizer que não cabe à Administração tributária verificar a justiça da incidência sobre esse aspecto, não tem que perquirir sobre a conveniência da incidência do tributo, mas apenas cobrá-lo, além do que, não pode constituir sanção a um ato ilícito.

Barros Carvalho nos mostra os diversos significados que o termo tributo possui, tais como:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica⁹².

Paulsen conceitua o tributo como:

Prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral

⁹¹ Art. 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm > Acesso em: 10 nov. 2014.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p51.

do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.⁹³

As pessoas pagam tributos em decorrência do cumprimento de um dever jurídico, pois, conforme o princípio da legalidade expresso no art. 5º da Constituição Federal, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei. Assim, somente a lei pode instituir um tributo como estatui o princípio da legalidade tributária.

Com relação à instituição do tributo, leciona Brito Machado⁹⁴ que “é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada”. Continua explicando o referido autor⁹⁵ que “a própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação”.

Não há tributo sem lei que o decreta e defina o seu fato gerador, “constitui uma obrigação *ex lege*⁹⁶”. Na visão de Aliomar Baleeiro⁹⁷, “esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esposada pela Constituição ou pelo CTN”.

Tributo, portanto, é um pagamento, uma obrigação em dinheiro por excelência ou em algo que possa ser avaliado em dinheiro, imposto ao contribuinte para poder financiar o aparelho estatal. Sobre tal financiamento, esclarece Cardoso⁹⁸ que “o tributo se constitui na principal fonte de financiamento estatal e, por isso, é pressuposto indispensável para que haja condições para a garantia dos direitos fundamentais” e, continua o mencionado autor⁹⁹ explicando que o financiamento serve “para que o Estado tenha condições de atuar positivamente na redução das desigualdades sociais e na busca da construção de uma sociedade mais justa e igualitária”.

⁹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.13.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo. Malheiros Editora. 2010, p.54

⁹⁵ *Ibid.*, p.54

⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p37

⁹⁷ *Ibid.*, p37..

⁹⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p172.

⁹⁹ *Ibid.*, p172

3.2 TRIBUTOS EM ESPÉCIES

Tributo é gênero que comporta, de acordo com a classificação pentapartite, cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e outras contribuições. Essa teoria nasce de uma leitura completa da CF/88, porque esses tributos são citados na Constituição e, muito embora não sejam listados como tributos, a partir de uma leitura sistemática da CF/88, é possível identificá-los como tal. Em relação à classificação dos tributos, Paulsen¹⁰⁰ observa que “são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.

Apesar de os tributos se submeterem a regras gerais comuns, é importante fazer a distinção de suas diferentes espécies tributárias e identificá-las, num caso concreto, de qual espécie trata-se, pois a cada uma corresponde um regime jurídico próprio. Como afirma o autor supra¹⁰¹, essa distinção é necessária para que seja evitado alguns equívocos quanto à denominação dos tributos na medida em que for compreendida suas diferentes espécies tributárias.

Ainda sobre o tema, o referido autor¹⁰² continua explicando que “a identificação da natureza jurídica específica de determinado tributo independe da denominação que lhe seja atribuída pelo próprio legislador, devendo ser feita com atenção aos seus traços essenciais”.

Portanto, como afirma Soares de Melo¹⁰³, “a figura tributária não pode nunca ser caracterizada pela simples denominação expressada na norma, uma vez que não tem força legal alguma para disciplinar o regime jurídico aplicável, muito menos os princípios a serem considerados”, pois, como continua explicando o autor¹⁰⁴, “a relação de espécies tributárias veiculadas na Constituição Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, pedágio, empréstimos compulsórios, contribuições), por si só, não tem maior significado e utilidade”. Apenas uma análise sistemática de cada

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.22.

¹⁰¹ *Ibid*, p.20.

¹⁰² *Ibid*, p22..

¹⁰³ SOARES MELO, Jose Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p46

¹⁰⁴ *Ibid*, p46.

espécie tributária é capaz de compreender o seu elemento originário, por mais que haja algumas semelhanças entre elas.

3.2.1 Impostos

O imposto está conceituado no art. 16 do CTN¹⁰⁵ como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Em relação a essa conceituação, Barros Carvalho¹⁰⁶ revela que podemos definir imposto como “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário Nacional nos oferece”.

Ricardo Alexandre¹⁰⁷ esclarece que os impostos “são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a idéia da solidariedade social”. Ainda, de acordo com o esclarecimento do autor¹⁰⁸, “as pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum”.

Os impostos são tributos que não estão afetadas a uma finalidade, de modo que o Poder Público pode usar como bem entender esse valor do orçamento, são considerados como não são vinculados – isto é, não existe uma prestação específica, direta, para o Estado prestar ao sujeito passivo da obrigação. O imposto é para o Estado arcar com suas despesas gerais. Se não há uma contraprestação direta e específica ao contribuinte, estamos falando em imposto, utilizado para despesas que não podem ser individualizadas.

Na observação de Melo, o “Estado não oferece nenhuma utilidade, comodidade ou serviço fruível diretamente, não havendo nenhuma vinculação entre o pressuposto de fato previsto na norma instituidora do imposto e a atuação estatal”,

¹⁰⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28/11/2014

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p68.

¹⁰⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5ª ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p57.

¹⁰⁸ *Ibid*, p57.

pois o fato que desencadeia o imposto não se refere ao comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, mas sim a uma situação inerente ao próprio particular.

Na lição de Ricardo Lobo Torres , a definição de imposto é:

[...] o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição.¹⁰⁹

Os impostos por imposição constitucional se submetem ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), aqueles que podem mais devem contribuir mais. Paulsen¹¹⁰ esclarece que “é dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva”.

3.2.2 Taxas

As taxas são tributos que podem ser cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme compreensão do art. 77 do CTN¹¹¹, e que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível que deve ser, necessariamente, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição para que possa ser cobrado.

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p377

¹¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.23.

¹¹¹ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acessado em 01/12/2014

O serviço público será específico quando o contribuinte souber qual serviço público está sendo prestado, e divisível quando souber o quanto está usando do serviço prestado ou, pelo menos, colocado a sua disposição.

Segundo ainda entendimento do referido artigo, as taxas não podem ter a mesma base de cálculo que os impostos ou o mesmo fato gerador, sendo vedado ainda que as taxas sejam calculadas com base no capital das empresas.

Aliomar Baleeiro¹¹² define a taxa como “tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível de caráter administrativo ou jurisdicional, ou tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial aos cofres públicos”.

Nas taxas, a hipótese de incidência consiste numa atuação estatal caracterizada pela prestação de um serviço público ou pelo exercício do poder de polícia, específico e divisível. O divisível reside naquilo que pode ser fruído individualmente por cada pessoa, e essa fruição pode ser medida por unidade de uso, logo, pode ser destacado, como a conta de luz e a conta de água, diferente do que acontece com os impostos.

A hipótese de incidência da cobrança de taxa, afirma Carrazza¹¹³, “não pode ser produzido por particulares ou empresas privadas, mas, tão somente, pelo Estado, mediante determinação legal. Sem lei, ele não pode nem prestar serviços públicos, nem exercitar o poder de polícia”.

A cobrança de taxa pode ocorrer por meio de um serviço compulsório posto à disposição do contribuinte como, por exemplo, se na rua do contribuinte tem rede de esgoto e, mesmo que ele não o utilize, ou até mesmo o imóvel esteja desabitado, poderá ser cobrada a taxa pela rede de esgoto igual, porque, apesar de efetivamente não ser utilizado o serviço, ele é posto à disposição para ser utilizado. Esse valor cobrado deve ter por base de cálculo o dispêndio que a Administração Pública obteve, ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição da pessoa a utilizar o serviço.

A taxa será de serviço quando contiver no âmbito de atribuições da pessoa política que institui o gravame, segundo regras constitucionais, e os serviços

¹¹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p842.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p609.

poderão ser prestados de forma efetiva ou potencial, ou ainda, postos a sua disposição¹¹⁴.

As taxas podem ser cobradas, ainda, sempre que o Estado exerce o seu poder de polícia¹¹⁵ usando a faculdade de condicionar e restringir o uso e fruição de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da própria sociedade ou do Estado. Cuida-se de atuação fiscalizadora geral e não do contribuinte individualmente.

O Estado quando exerce o seu poder de polícia, sempre amparado em lei, “limita o exercício dos direitos à propriedade e à liberdade das pessoas, de modo a permitir que, observado o princípio da prevalência do interesse público sobre o privado, todos possam desfrutar igualmente destes dois bens supremos¹¹⁶”.

O fato gerador dessas taxas não é apenas o exercício do poder de polícia, mas o seu exercício de forma regular, visto a sua potencial prestação não ensejar a cobrança de tal modalidade de taxa.

3.2.3 Contribuições de melhorias

A contribuição de melhoria é regulada pelos art. 81¹¹⁷ e 82 do CTN e pelo Decreto-Lei n. 195/67¹¹⁸, ocorrerá quando uma obra pública implicar a valorização imobiliária, pois, como reverte benefícios ao particular, pode-se cobrar uma contribuição de melhoria dos beneficiados pela obra.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p71.

¹¹⁵ 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acessado em: 01/12/2014

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p613.

¹¹⁷ 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 01/12/2014.

¹¹⁸ Decreto-lei 195/77 traz todo o detalhamento da contribuição de melhoria e de toda a burocracia necessária. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm> Acesso em: 01/12/2014.

Brito Machado¹¹⁹ conceitua a contribuição de melhoria como o “tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Afirma o autor¹²⁰ que esta contribuição distingue-se do imposto pois “depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa”. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública.

Esta espécie tributária é do tipo que tem por hipótese de incidência uma atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte, visto o objetivo da Administração Pública ser a realização da obra em si, e não valorização imobiliária.

Realizada a obra, vai ser quantificado seu custo – todas as despesas a ela relativas, e o produto da arrecadação da contribuição de melhoria não poderá exceder o custo da obra. Por sua vez, o valor da contribuição de melhoria pago pelo contribuinte não pode ser maior que a própria valorização imobiliária decorrente da obra pública, pois “ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública¹²¹”.

Nesse sentido, afirma Carrazza¹²² que a contribuição de melhoria é um “tributo eminentemente social. Por meio dele, o proprietário que, sem nada ter feito para isto, recebe da comunidade um especial benefício (a valorização de seu imóvel) devolve-lhe uma parcela de seu, por assim dizer, “enriquecimento sem causa””.

Essa contribuição pode ser cobrada por todos os entes federativos, mas, na prática, tem sido cobrada somente pelos municípios, e o valor pago não pode ser maior que o valor da valorização do imóvel.

Para que uma contribuição de melhoria possa ser exigida, é necessária a existência de uma lei anterior à própria obra. De acordo com o STJ¹²³, “a instituição de contribuição de melhoria depende de lei prévia e específica, bem como da

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo. Malheiros Editora. 2010, p.71

¹²⁰ Idem.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p74.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p640.

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.1.326.502-RS, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 18/04/2013.

ocorrência de efetiva valorização imobiliária em razão da obra pública, cabendo ao ente tributante o ônus de realizar a prova respectiva”.

Nas contribuições de melhoria, há uma liberdade ampla para o legislador tributário (infraconstitucional), porque não há um limite estrito para a lei.

3.2.4 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da CF, será instituído mediante lei complementar para atender as despesas extraordinárias do Estado nos casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, além financiar os investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse social.

Ricardo Lobo Torres conceitua o empréstimo compulsório como:

[...] dever fundamental consistente em prestação pecuniária que, vinculada pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva, com a finalidade de obtenção de receita para as necessidades públicas e sob promessa de restituição, é exigida de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição.¹²⁴

Leandro Paulsen afirma que os empréstimos compulsórios “são tributos cujo critério de validação constitucional está na finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente”.

Sobre o tema, Carrazza¹²⁵ esclarece que o empréstimo compulsório “nasce da vontade da lei, com total prescindência da vontade do contribuinte. Encontra seu fundamento de validade não numa convenção celebrada entre o Poder Público e o contribuinte, mas, apenas, na lei complementar que o cria”. Dessa forma, continua o referido autor¹²⁶ esclarecendo que “desde que o contribuinte realize seu *fato imponível* (pressuposto legal), fica necessariamente sujeito, quer queira, quer não queira, a que a União lhe exija o pagamento deste tributo restituível.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p427

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p647.

¹²⁶ *Ibid*, p648.

Essa figura tributária foi muito utilizada na década de 80, contudo, deixou de ser utilizada desde então. Isso porque não há mais a necessidade de instituir esse tributo, uma vez que é mais prático para o Estado aumentar os impostos.

A aplicação dos recursos do empréstimo será vinculada à despesa que originou a sua instituição, pois o elemento “restituível” não pode ser, simplesmente, desconsiderado na norma jurídica tributária, que deve estabelecer de modo específico as condições de restituição do valor mutuado ainda que coativamente, de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação anterior à ocorrência do empréstimo¹²⁷.

3.2.5 Contribuições especiais

Há diferentes espécies de contribuições: as sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de interesse das categorias profissionais e as de iluminação pública.

As contribuições sociais dividem-se em gerais, que se destinam ao Sistema “S”¹²⁸, e de seguridade social que se dividem em nominadas (contribuição previdenciária patronal, contribuição previdenciária do empregado, PIS, COFINS, etc) e residuais (art. 195, § 4º, da CRFB)¹²⁹;

O fato gerador das contribuições sociais não são vinculados a uma contraprestação específica ao contribuinte. O que qualifica as contribuições são sua finalidade. Enquanto a base material é a outorga para os impostos, a outorga de competência para as contribuições ocorre em razão de sua finalidade.

De acordo com Ricardo Lobo Torres¹³⁰, “a contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício

¹²⁷ SOARES MELO, Jose Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p74.

¹²⁸ Sistema S é o nome pelo qual ficou convencionado de se chamar ao conjunto de nove instituições de interesse de categorias profissionais, estabelecidas pela Constituição brasileira. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_S> Acessado em: 28/11/2014.

¹²⁹ Art. 195, § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acessado em: 28/11/2014.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p412-413.

especial para cidadãos que dele participe. Esclarece o referido autor¹³¹ que “será contribuinte aquele sujeito passivo que tem relação com o grupo que será beneficiado com a atividade estatal”. Há uma ligação entre aquele que paga a contribuição e o fundo a que se destina a arrecadação, pois é formada do financiamento direto e dos direitos sociais pelos que participam do mesmo grupo econômico.

A contribuição de intervenção no domínio econômico vem para suprir determinada falta. Depois que é suprida, deve ser suprimido. Por isso há uma característica de transitoriedade na intervenção no domínio econômico, “é devida pelo benefício especial auferido pelo contribuinte em virtude da contraprestação de serviço público indivisível oferecida ao grupo social de que participa”¹³².

Já as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, pois fornece recursos financeiros para manter as entidades associativas.

Por fim, as contribuições de iluminação pública servem para custear a iluminação pública, visto não poder ser cobrado mediante taxa, uma vez que não é possível dividir esse serviço.

3.3 TARIFA OU PREÇO PÚBLICO

A doutrina e jurisprudência utilizam a expressão tarifa e preço público como sinônimos. Sua cobrança ocorre mediante a compreensão do art. 175, inciso III, CF, que se refere à política tarifária; do art. 9º, § 2º e §4º da Lei 8.987/95¹³³, que trata da revisão das tarifas e dos contratos de concessão e permissão de prestação de serviços públicos; da Lei 8.666/93, art. 65, inciso II¹³⁴, que dispõe sobre o acordo entre as partes contratantes e a voluntariedade no preço.

¹³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p413.

¹³² Ibid, p420

¹³³ Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato. § 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro. § 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm> Acesso em: 24 out. 2014.

¹³⁴ Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos: II - por acordo das partes: a) quando conveniente a substituição da garantia de

Ao conceituar preço público, Ricardo Lobo Torres¹³⁵ esclarece que “pode ser sintetizado como a prestação pecuniária, que, não sendo dever fundamental nem se vinculando às liberdades fundamentais, é exigida sob a diretiva do princípio constitucional do benefício, como remuneração de serviços públicos não essenciais”. Portanto, pode ser atribuído a empresas privadas, visto não ter a finalidade de garantir os direitos fundamentais.

“A expressão preço público é genericamente empregada para designar os pagamentos de natureza não tributária destinados a remunerar ou a ressarcir o poder público – ou, se for o caso, os seus delegatários”¹³⁶. Esse pagamento ocorre “pelo uso de bens públicos por particulares, pela exploração econômica privada de bens e recursos pertencentes ao Estado, ou pela prestação de determinados serviços públicos”¹³⁷. É mediante tal pagamento que o concessionário do serviço público extrai, basicamente, a remuneração para manter a conservação do serviço que presta aos contribuintes.

A cobrança da tarifa decorre de um contrato e não tem natureza tributária, visto que é uma de suas características a facultatividade do serviço, sendo cobrado somente em razão da efetiva prestação do serviço. Nesse sentido, afirma Carvalho Filho¹³⁸ que “os serviços facultativos são remunerados por *tarifa*, que é caracterizada como preço público. Aqui o pagamento é devido pela efetiva utilização do serviço, e dele poderá o particular não mais se utilizar caso assim o quiser”.

execução; b) quando necessária a modificação do regime de execução da obra ou serviço, bem como do modo de fornecimento, em face de verificação técnica da inaplicabilidade dos termos contratuais originários; c) quando necessária a modificação da forma de pagamento, por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado, vedada a antecipação do pagamento, com relação ao cronograma financeiro fixado, sem a correspondente contraprestação de fornecimento de bens ou execução de obra ou serviço; d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de conseqüências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm> Acesso em: 24 out. 2014.

¹³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p189.

¹³⁶ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 20ª ed. São Paulo: Editora Método, 2012, p724.

¹³⁷ *Ibid*, p724.

¹³⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p385.

Como não é um tributo, não está sujeito aos princípios tributários, mas apenas aos administrativos, por isso o poder Público pode autorizar o valor a ser cobrado mediante ato administrativo.

4 NATUREZA JURIDICA DOS PEDÁGIOS

A natureza jurídica do pedágio é um tema muito controvertido em doutrina e jurisprudência, embora, após a Constituição de 1988, se poder identificar uma posição de alguma forma majoritária em dizer que a natureza jurídica do pedágio é de taxa.

Nossa Constituição considera o pedágio como tributo, apesar de não especificar de qual espécie faz parte, caso contrário não seria necessário ressalvá-lo ao vedar os tributos de tráfego, além do mais, está dentro da seção dois de nossa Constituição Federal que trata das limitações ao poder de tributar, o que reforça a tese de tal instituto ser tributo.

Nesse sentido, esclarece Adão Cassiano¹³⁹ que “tal como colocado no dispositivo constitucional, o pedágio tem natureza tributária. Não há a menor dúvida. Trata-se de requisição de dinheiro pelo Estado aos seus súditos, é prestação compulsória e só não o será se não for utilizada a estrada.

O fato gerador dos pedágios é a utilização de via conservada pelo poder público. De acordo com Difini¹⁴⁰, “a conservação de vias é um serviço público específico, de vez que o tributo só é cobrado de quem efetivamente se utiliza da rodovia conservada pelo Poder Público”. Então, não é em qualquer via pública que pode existir a cobrança do pedágio, mas sim somente nas que são conservadas pelo poder público, pois a conservação da via pelo Estado é elemento essencial para ensejar tal cobrança.

Ainda, sobre o tema, preleciona o referido autor que:

A ressalva à cobrança de pedágio, pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, demonstra que o constituinte compreendeu o pedágio como tributo. Assim não fosse, não haveria porque excepcioná-lo em dispositivo que veda restrição à livre circulação por meio de tributos interestaduais e intermunicipais. Considerado tributo pela Constituição, entre as espécies deste gênero, situa-se o pedágio como taxa de serviço (de conservação de vias públicas).¹⁴¹

¹³⁹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. **Direito Tributário**. 1ª edição. Porto Alegre: Síntese, 2000. p67.

¹⁴⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p44

¹⁴¹ Ibid, p91.

O STF sumulou¹⁴² a diferença entre taxa e preço público, pois havia muita discussão com relação a sua diferenciação, dizendo que “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.”

A taxa somente pode ser instituída por lei, já o preço público é contratualmente fixado, portanto independe de lei.

Parte da doutrina diferencia, ainda, o regime jurídico da prestação do serviço: se prestado em regime de direito público, seria remunerado por taxa; se prestado em regime de direito privado, por preço público. Seguindo esse entendimento, os defensores dessa teoria híbrida entendem que o pedágio poderá ser tanto um tributo quanto um preço, dependendo de determinados fatores, como, por exemplo, a existência de via alternativa, que irá definir o caráter compulsório ou não da exação.

A natureza jurídica dos pedágios deve ser analisada à luz dos dispositivos constitucionais, e não de acordo com a cobrança que é realizada na prática hodiernamente. Melo¹⁴³ adverte que “não é nome que dá essência à coisa, a coisa é o que é pela sua morfologia ou elementos componentes” e que “bem frágil seria a garantia constitucional se a pudessem tornar inútil mediante simples mudança de rótulo.

4.1 - PEDÁGIO COMO TAXA

O pedágio consta explicitamente no art. 150, V, CF, justamente na parte assegurada ao sistema tributário, portanto, o pedágio é tributo. A doutrina majoritária entende que o pedágio é um tributo de espécie taxa, ainda mais observando como ocorre a maioria dos casos de cobrança de pedágio, visto inexistir vias alternativas para que as pessoas optem por não utilizar tal via conservada pelo poder público, tornando compulsória a exação, aproximando-a de uma taxa. Nessa situação,

¹⁴² Sumula 545 do STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600> Acesso em 20 nov. 2014

¹⁴³ SOARES MELO, Jose Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p46

configuraria condição imposta para o exercício do direito de liberdade de locomoção, o que coaduna com as obrigações tributárias, mas é inadmissível nas tarifárias.

Então, quando a Administração Pública prestar diretamente o serviço objeto de cobrança do pedágio, somente poderá ser por meio de taxa, jamais tarifa, uma vez que o Estado, de acordo com os ensinamentos de Adão Cassiano¹⁴⁴, “não pode desvestir-se de sua roupagem tributária para cobrar preço em lugar de taxa, pois nesse caso estaria fraudando o sistema constitucional tributário e violando o estatuto do contribuinte”, e, continua o referido autor¹⁴⁵ esclarecendo que “o contribuinte tem o direito constitucional de ser tributado pelo modo e forma previstos na Constituição Federal”.

Carrazza¹⁴⁶ revela que o serviço de conservação das vias públicas que autoriza a cobrança do pedágio é uma verdadeira taxa de serviço, independentemente de qual seja o seu *nome iuris*. Ainda, continua explicando que “somente por meio da taxa de serviço que há nome pedágio, cobrada pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, é que as pessoas políticas podem limitar o tráfego de pessoas ou bens entre Estados ou entre Municípios.”

Ainda sobre a conceituação do pedágio como taxa, esclarece Soares de Melo¹⁴⁷ que “como sua materialidade centra-se na “utilização de vias conservadas pelo Poder Público”, é revelada nitidamente a figura da taxa, em razão dos mencionados serviços.”

Nesse sentido, afirma Aliomar Baleeiro¹⁴⁸ que “os pedágio têm, por força do art. 150,V, a natureza de taxa de serviço público de conservação, cuja divisibilidade somente se manifesta no momento da utilização da via pública”.

Essa conservação da rodovia ocorre não só da pista de rolamento em sentido estrito, considerando somente a conservação do asfalto, mas de especiais serviços públicos que decorrem da conservação da via pelo Poder Público, como a conservação de placas, da tinta asfáltica, tachões luminosos, serviços de telefonia à margem etc.

¹⁴⁴ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. **Direito Tributário**. 1ª edição. Porto Alegre: Síntese, 2000. p62.

¹⁴⁵ Ibid., p62..

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p630.

¹⁴⁷ SOARES MELO, Jose Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p59.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p111.

Sobre o tema, explica Sabbag¹⁴⁹ que “uma estrada de rodagem “conservada” será aquela que oferecer ao usuário as razoáveis condições de trafegabilidade e uma manutenção capaz de assegurar a continuidade na adequação desse serviço. Em termos práticos, continua esclarecendo o referido autor¹⁵⁰ que “a “conservação” a que faz menção o legislador deverá incluir atributos especiais à pista de rolamento: iluminação, acostamento, policiamento, serviço de resgate e de socorro, entre outros requisitos indispensáveis à exigibilidade do pedágio”.

Para Soares de Melo¹⁵¹, o pedágio é um tributo com características de taxa, pois, “tendo em vista a inquestionável prestação de serviços de conservação de estrada, que tem o condão de abranger, implicitamente, a utilização do bem público, traduzindo-se em atividade do poder público sem característica privada”, não pode, esclarece o autor¹⁵², “ensejar cobrança de preço”.

Em decisão monocrática¹⁵³, o Min. Joaquim Barbosa entendeu ser razoável o entendimento de que o pedágio tem natureza jurídica de taxa, observa o eminente Ministro que não havendo rodovias alternativas à disposição dos usuários, a cobrança do pedágio somente poderá ocorrer por meio de taxa, visto que tal espécie tributária deve submeter-se ao princípio da legalidade.

Então, a cobrança como taxa ocorre em decorrência dos contribuintes utilizarem as vias conservadas pelo Poder Público, em que é possível dividir o quantum de cada um no momento de utilização da via pública, por isso o valor do pedágio varia de acordo com cada tipo de veículo, quanto maior o desgaste na via conserva pelo Poder Público, maior a contraprestação a pagar.

4.2 - PEDÁGIO COMO TARIFA

¹⁴⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.244.

¹⁵⁰ Ibid, p244-245.

¹⁵¹ SOARES MELO, Jose Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p59.

¹⁵² Ibid, p59.

¹⁵³ RE 181475 – STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=531529&classe=AI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 20 de Nov. 2014.

Nossa Constituição Federal prevê um regime específico para a prestação de serviços públicos por concessionárias ou permissionárias, uma vez que estabelece a obrigatoriedade de licitação e previsão da política tarifária que será definida em lei.

Essa forma de prestação indireta do serviço público gera outros meio de proteger o contribuinte como nos casos em que é prestado diretamente pelo Estado, em que o indivíduo tem a seu favor a limitação ao poder de tributar, o que poderia acarretar mais segurança à cobrança do pedágio como preço público¹⁵⁴, apesar de não estar sujeito aos princípios tributários, mas sim ao regime jurídico de direito privado.

O pedágio como tarifa ou preço público decorre de uma prestação voluntária, pois o contribuinte só irá pagar se ele escolher utilizar aquele determinado serviço que é efetivamente prestado.

Para Lobo Torres¹⁵⁵, “o pedágio pode ser cobrado porque não é tributo, mas preço público. A sua ressalva no texto constitucional é meramente didática ou cautelar da hipótese em que o poder público lhe atribua o regime da taxa”.

Em julgado¹⁵⁶ recente do STF, relatoria do Min. Teori Zavascki, o pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias foi considerado com não tendo natureza tributária, mas sim natureza de preço público, o que acarreta a não sujeição ao princípio da legalidade estrita.

Entenderam no referido julgado que é irrelevante para a definição da natureza jurídica do pedágio, a existência ou não de via alternativa gratuita para o usuário trafegar, pois esta condição não está estabelecida na Constituição. Observaram que o enquadramento do pedágio como taxa ou preço público independeria de sua localização topológica no texto constitucional, mas seria relacionado ao preenchimento, ou não, dos requisitos previstos no art. 3º do CTN.¹⁵⁷

Apesar do acórdão ser de 2014 e do entendimento do tribunal quanto a natureza jurídica do pedágio como preço público, o processo iniciou-se em 1992,

¹⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.68.

¹⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p67.

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 11/6/2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=800&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 26 nov. 2014.

¹⁵⁷ Ibidem.

sendo que alguns ministros não estão mais no STF, o que deixa a discussão em aberto quanto a ser considerado o pedágio como preço público.

4.3 - PEDÁGIO COMO IMPOSTO

De acordo com uma interpretação sistemática da Constituição, a qual considera o pedágio com um tributo, pode-se chegar ao entendimento de que não faz parte de nenhuma das espécies tributárias a não ser o imposto, pois, pertencendo a via conservada ao Poder Público, será um bem de uso comum do povo. Nesse sentido, afirma Adão Cassiano¹⁵⁸ que “a atividade de conservação é serviço geral e genérico, não divisível, de preservação do patrimônio público”, portanto, não se pode enquadrá-lo no conceito de taxa, conseqüentemente, não poderá ser cobrado preço público, visto que tal serviço não poderá ser delegado.

Nesse sentido, continua o referido autor observando¹⁵⁹ que o pedágio “não pode ter sua arrecadação apropriada ou afetada a particulares, pois a competência tributária é indelegável. Todavia, a mera cobrança pode ser exercida por entidade privada, pois tal não configura delegação”.

Para a instituição da cobrança do pedágio é imprescindível que haja uma via conservada pelo poder público e que o contribuinte utilize tal via, então, pode-se considerar como fato gerador do pedágio a utilização da via conservada pela Administração Pública. Assim, tal fato gerador acontece em decorrência de uma atuação do particular.

Sobre tal atuação, explica o autor¹⁶⁰ supramencionado que “os impostos têm como fato gerador uma atividade indiferente à atuação do poder público, exatamente por ser uma atividade do particular e não uma atuação estatal”.

Por fim, como a cobrança do pedágio ocorre pela utilização da via e não pela prestação do serviço de conservação, não é possível conceituá-lo como taxa, ainda, como se trata de um bem de uso comum do povo em que é indivisível, sua cobrança também não pode ocorrer mediante tarifa, e, conforme esclarecimentos

¹⁵⁸ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. **Direito Tributário**. 1ª edição. Porto Alegre: Síntese, 2000. p68.

¹⁵⁹ Ibid, p70-71.

¹⁶⁰ Ibid, p68-69.

supramencionados e doutrina que segue tal entendimento, o pedágio encaixa-se mais no conceito de imposto.

CONCLUSÃO

O art. 150, V, “parte final”, CF dispõe sobre o pedágio como ressalva a um princípio tributário, levando o intérprete a associá-lo a tributo.

A tentativa de conceituar o pedágio como uma figura jurídica ou outra no sistema tributário é realizada de forma equivocada, muitas vezes o que se tem feito é olhar para o pedágio na prática e caracterizá-lo à luz do CTN e CF, percebe-se quem está recolhendo os valores, então o caracteriza. Caso seja uma pessoa jurídica de direito público quem esteja cobrando o pedágio, será taxa, por outro lado, se for privado, será tarifa. Esse não é o jeito correto de se identificar a natureza jurídica de um tributo, tem é que se analisar teoricamente se é taxa, tarifa ou imposto para então aplicá-lo na prática. Se algo estiver errado, será na prática, então muda-se a prática, jamais a teoria.

A cobrança do pedágio é efetivada em contrapartida a conservação da via pública pelo Estado. É obrigatório, visto não haver a possibilidade das pessoas escolherem pagar ou não, uma vez que não há exigência legal de via alternativa, o que resolveria a questão da obrigatoriedade, pois, para fugir da compulsoriedade e desclassificar o pedágio como tributo, bastaria a criação de uma via alternativa.

Considerando o mundo globalizado como é atualmente, em que as pessoas precisam deslocar-se de um local para o outro para trabalhar, estudar, morar; enfim, relacionar-se com outras pessoas, a passagem por vias conservadas pelo Poder Público, muitas vezes, torna-se obrigatória, visto que não é plausível exigir das pessoas que se desloquem a pé, de bicicleta, de ônibus pelas vias conservadas pelo Poder Público para conceituar o pedágio como não compulsório. Ademais, o argumento de que para não pagar o pedágio é só ir de ônibus não é válido, visto que o preço da passagem já inclui o valor do pedágio, ainda que seja um valor menor por ser dividido entre todos os passageiros, as pessoas ainda acabam pagando.

Como o pagamento é obrigatório, aproxima-se do conceito de tributo, pois o pedágio é uma prestação pecuniária compulsória, não constitui sanção a algum ato ilícito, é instituída em lei e é cobrada mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a conservação da via pelo Poder Público.

Ademais, a possibilidade da cobrança do pedágio está relacionada a uma atuação estatal específica por parte do Estado, uma vez que, necessariamente, deve existir uma via conservada pelo Poder Público.

O pedágio ocorre em decorrência dos contribuintes utilizarem as vias conservadas pelo Estado, e os serviços de conservação pode se dar de forma efetiva ou potencial. Será efetiva em relação à utilização da rodovia em si (pista de rolamento), ao passo que o uso poderá ser potencial em relação aos outros serviços que englobam a conservação da via, como o acostamento, por exemplo, em que, mesmo sem utilizá-lo, o contribuinte acaba pagando pela sua mera disponibilidade, uma vez que o valor do pedágio envolve todos os gastos com a conservação da via.

Nesse sentido, então, tal conservação ocorre não só da pista de rolamento em sentido estrito, considerando somente a conservação do asfalto, mas de especiais serviços públicos que decorrem da conservação da via pelo Poder Público, como a conservação de placas, tinta asfáltica, tachões luminosos, serviços de telefonia à margem etc, os quais, como dito anteriormente, estão englobados no valor final que é cobrado do contribuinte pelas concessionárias ou pelo Poder Público.

Apesar de o pedágio como taxa poder ser verificado também pela utilização em potencial do serviço, esse requisito não é importante, visto que a própria Constituição utilizou a conjunção exclusiva “ou” em seu art. 145, II, deixando claro que a utilização do serviço pode ser somente efetiva, o que não é plausível justificar, pelas pessoas que defendem essa linha, o não enquadramento do pedágio como taxa por não existir a cobrança em potencial.

A manutenção das rodovias, objeto da cobrança do pedágio, são atribuições primordiais do Estado, podendo ser caracterizadas como prestações públicas direcionadas ao administrado. Como a prestação de tais serviços são divisíveis e específicas, cuja utilização pode ser individualizada e mensurada, e, conforme sua conceituação como sendo tributo, somente pode ser cobrada por meio de taxa, sendo considerado como taxa de serviço.

Em relação à divisibilidade da cobrança do pedágio, um dos elementos para classificá-lo como taxa, varia conforme o potencial desgaste que cada veículo ocasiona na rodovia, quanto maior o veículo, maior o desgaste que ele provoca, devendo, portanto, pagar mais que um veículo de menor porte que danifica menos a via conservada pelo Poder Público, o que se verifica em todas as praças de pedágio atualmente.

O pedágio não se coaduna com o imposto, pois este tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte e que não está afetado a uma finalidade específica, o que não se encaixa no conceito da cobrança pela conservação da via. Ainda, nesse sentido, a receita oriunda dos impostos não é vinculada a uma determinada atividade do Estado, já o pedágio tem sua cobrança vinculada à conservação da via.

Também não é uma contribuição de melhoria, visto que não decorre de obra pública em que há a valorização imobiliária referente à obra, mesmo no caso de construção de uma estrada não se poderia confundir o pedágio com contribuição de melhoria, pois o que ocasiona sua cobrança é a conservação da via, e não sua construção.

A concessão da conservação da via quando é feita a terceiro pelo Poder Público mantém o regime jurídico como se fosse realizado pelo próprio Estado, pois o que se concede é a prestação do serviço a terceiro, jamais sua titularidade, que permanece com o Poder Público. Assim, ao transferir o serviço a terceiros, o Estado transfere junto a sua forma de cobrança ao usuário do serviço.

Caso a Administração Pública preste o serviço de conservação da rodovia de forma direta, poderá cobrar pedágio com a natureza jurídica de taxa, ao passo que ao transferir a prestação do serviço a um concessionário, este também só poderá cobrar do usuário do serviço o pedágio com a natureza de taxa.

A concessão não pode ser vista como forma de burlar os direitos e garantias constitucionais assegurados ao contribuinte, usuário do serviço público, pois, se a própria Constituição Federal estabelece o pedágio na parte assegurada ao sistema tributário, não há a possibilidade de sua cobrança por meio de tarifa que tem como característica a facultatividade do serviço, sendo cobrado somente em razão da efetiva prestação do serviço.

O pedágio poderá ser instituído como taxa em qualquer via pública, independentemente de ser nova ou não, pois a única diferença da cobrança em rodovia nova é o aspecto temporal da hipótese de incidência, assim que o Estado iniciar os primeiros trabalhos de conservação, poderá iniciar a cobrança do pedágio como um tributo, pois a conservação da via pelo Estado é elemento essencial para ensejar tal cobrança.

Por fim, a única ressalva quanto à proibição de estabelecer-se limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, que a Constituição Federal evidenciou foi o pedágio, o qual é, por tudo exposto, um tributo de espécie taxa, portanto, nenhuma outra forma de cobrança pelo direito de passagem como nos casos explanados pode ocorrer sem que seja por essa forma de exação tributária, visto que a Constituição em nenhum momento fez tal ressalva ao seu art. 175, o qual, segundo doutrina e jurisprudência mencionadas no presente trabalho, embasam a cobrança na modalidade de preço público. Note-se que não se está querendo dizer que não é possível a cobrança de tarifa pela prestação de determinados serviços públicos, por que isso o art. 175 da CF autoriza, o que se está dizendo é que somente a cobrança do pedágio como taxa é que pode limitar o tráfego de pessoas ou bens, pois somente este foi excepcionado pela nossa Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 5ª ed. São Paulo: Editora Método. 2011, p.160

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Administrativo Descomplicado. 20ª ed. São Paulo: Editora Método. 2012, p.672

ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012,p397

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense. 12ª ed. 2013, p855

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 20 set. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 25 set. 2014

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 20 set. 2014

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 18 de Setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 25 set. 2014

BRASIL. Lei de Licitações e Contratos, Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm>. Acesso em 15 out. 2014.

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20042006/2004/lei/l11079.htm> Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28/11/2014

BRASIL. Decreto-Lei nº 195, de 24 de Fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm> Acessado em: 01/12/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.326.502-RS, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 18/04/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário. ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 11/6/2014.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p147

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p609.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p51.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento, DANILEVICZ, Ígor, BERNI, Maurício Batista. Direito Tributário. 1ª edição. Porto Alegre: Síntese, 2000. p67.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. A Constituição Federal Comentada. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editor José Konfino.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p44

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2014, p107.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda . Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 5ªed. Curitiba: Editora Positivo, 2010, p1589.

FIGUEIREDO, Herberth Costa. A Teoria Constitucional Tributária em Evidência. Fortaleza: Editora EdUCE, 2010, p.196

FILHO, José dos Santos Carvalho. Manual de Direito Administrativo. 2012. São Paulo: Editora Atlas, p321

FILHO, José dos Santos Carvalho. Manual de Direito Administrativo. 20ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2013, p413.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Comentários à Constituição Brasileira: Volume 1. 2ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 1977, p. 148

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. Comentários à Constituição Brasileira. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p.152

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo. Malheiros Editora. 2010, p.38

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p389.

MELO, Jose Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p46

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946: Tomo II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1960, p.238

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, p.68.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.241

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. Elementos do Direito. 10ª ed. São Paulo: Editora Premier Máxima. 2009, p.103

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Malheiros Editora. 2012, p.241.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p377

VEIGA, Clóvis de Andrade. O Sistema Tributário na Constituição de 1967. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967, p. 12.