

**SERVIÇOS PÚBLICOS NO REGIME JURÍDICO DAS TAXAS NO DIREITO  
BRASILEIRO***Sergio Karkache<sup>1</sup>**UFPR – UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – PR***RESUMO**

O objetivo deste estudo foi analisar o conceito de serviço público, presente na hipótese de incidência das taxas em nossa atual Constituição Federal. O objetivo central é uma análise crítica das atuais concepções dominantes sobre as chamadas “taxas de serviço”, com ênfase numa ótica interdisciplinar. Iniciou-se a análise com uma retrospectiva histórica, de institutos análogos na civilização européia e depois no Brasil, a partir de sua independência. Em seguida, expôs-se a natureza jurídico-tributária das taxas e sua hipótese constitucional de incidência na atual Constituição Federal Brasileira de 1988. A partir de uma visão interdisciplinar, passou-se a examinar o conceito de serviço público específico e divisível e, por fim, procurou-se examinar a natureza jurídica das taxas de Serviços, quanto aos predicados contraprestacional, vinculada e proporcional.

**PALAVRAS – CHAVE:** tributo; taxa; serviço público.

**ABSTRACT**

The objective of this study was to analyze the concept of public service, present in the rates incidence hypothesis in our current Federal Constitution. The central objective is a critical analysis of current conceptions dominant on the so-called "service rates", with a focus on interdisciplinary perspective. It began with a historical analysis of similar institutes in European civilization, and then in Brazil, from its independence. Then exposed the rates like a kind of tribute in the current Brazilian Federal Constitution of 1988. From a vision interdisciplinary, it moved to examine the concept of public service specific and divisible and, finally, it is examining the legal nature of the rates of services, for predicates contraprestacional, bound and proportional.

**KEY-WORDS:** tribute; rates; public service.

---

<sup>1</sup> Procurador da Fazenda Nacional, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Paraná - UFPR, Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica - PUC/PR, Professor de Direito Tributário e Financeiro nas Faculdades e Curso Aprovação, ESAF, ESPGFN e ESMAFE/PR, ex-Diretor da Escola Superior da PGFN no Paraná.

## INTRODUÇÃO

A origem da palavra “taxa” parece associada ao verbo “taxis” (takseós) que, em grego arcaico significava “ordenação, classificação, equilíbrio, disposição sistemática”<sup>2</sup>. Mas a relação de “taxa” com medida de preço parece provir do verbo latino “taxo” que significava “tocar muitas vezes; censurar, reprovár; taxar, pôr preço”. A palavra latina foi incorporada à língua portuguesa, onde apareceu pela primeira vez em 1372<sup>3</sup>. Seu uso, em nosso idioma, sempre foi polissêmico, significando, por vezes, preços, outras vezes tratado como sinônimo de “tributos”, ou ainda sendo usado como “índice” ou como critério de classificação. A Constituição Portuguesa de 1976<sup>4</sup>, por exemplo, parece chamar de “taxa” o aspecto quantitativo da norma tributária (alíquota e base de cálculo)<sup>5</sup>.

No Brasil, já em 1834, registra-se a existência de “taxas de viação em estradas das províncias e navegação de rios internos”, tributo da competência das províncias do Império<sup>6</sup>. Há diversos outros exemplos, como a “Taxa dos escravos” (1840), as “Taxas de selo federal”, “Taxa de selo Estadual”; “correios e telégrafos federais”; “Taxas municipais”<sup>7</sup> (1891-1933); Taxas de serviços federais, estaduais e municipais e de entrada, saída ou estada de navios e aeronaves (Constituições de 1934 e 1937).

<sup>2</sup> HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. PORTUGAL. Constituição (1976), artigo 103, 2. Disponível em: <[http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema\\_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao\\_p12.htm](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao_p12.htm)>. Acesso em: 17 ago. 2007.

<sup>5</sup> “Assim, por exemplo, uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

<sup>6</sup> AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 202.

<sup>7</sup> “No regime da Constituição de 1891, os impostos eram atribuídos pelos Estados nas respectivas leis de organização municipal. Para dar uma idéia do quadro da receita dos Municípios, que aliás não variava grandemente de Estado para Estado, transcreve-se o de São Paulo, fixado pelo artigo 19 da Lei 1038, de 19 de dezembro de 1906: [...] A receita dos Municípios será constituída somente das seguintes  
*Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 4, n. 2, p.122-154, ago./dez. 2008.* 123

A Constituição de 1946 limitou-se a prever as taxas como uma das espécies tributárias, de competência comum à União, Estados e Municípios, e, quanto à taxas específicas, refere-se apenas às taxas de conservação de estradas. Cabia à legislação infraconstitucional definir as demais hipóteses de incidência. Contudo, a Constituição de 1967 previu que as pessoas políticas poderiam arrecadar: “II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;”<sup>8</sup>.

A Constituição atual (1988) manteve praticamente a mesma redação<sup>9</sup>.

Com base nesta evolução histórica, é possível afirmar que a expressão “taxa”, aplicada aos tributos, sempre esteve presente em nossa história, mas só passou a ter uma definição constitucional de sua hipótese de incidência a partir da Carta de 1967. Até então, cabia ao legislador definir suas hipóteses, as quais não apresentavam critério individual característico.

Contudo, é possível constatar que, no Brasil e em diversos países, as taxas sempre estiveram relacionadas com a prestação de serviços públicos, embora as “taxas de serviços” não sejam os únicos exemplos de tributos instituídos com o nome “taxa”.

Perez de Ayala observa que as taxas derivam do conceito liberal, a partir do qual o Estado deve reduzir sua atuação ao mínimo indispensável e, quando isso não seja possível, deve adaptar sua gestão à da empresa privada. Em consequência, deve arrecadar dos usuários de seus serviços públicos (se a

---

verbas: [...] das taxas com especial consignação aos serviços de canalização de água potável, esgotos de prédios e abertura de estradas que facilitem o transporte dos produtos do município”. AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**, p. 235).

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1967). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em 05 nov. 2007.

<sup>9</sup> A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. BRASIL. Constituição (1988), artigo 145. Diário Oficial, Brasília, 5 de outubro de 1988.

natureza do serviço permitir), uma quantidade equivalente à utilidade ou benefício advindo ao particular, no gozo destes serviços<sup>10</sup>.

Francesco Moschetti, analisando o caso da Itália no século XX, também confirma o caráter comutativo<sup>11</sup> das taxas e, além disso, utiliza esta característica como critério para distingui-las dos impostos<sup>12</sup>. Os impostos (ao contrário das taxas) não teriam, segundo Moschetti, caráter comutativo, mas sim “contributivo”.

Agustin Gordillo observa que, na Argentina, o conceito de “taxa” emergiu a partir do Direito Privado, onde significava “preço”, para transformar-se (a partir da segunda metade do século XX) em tributo destinado às rendas gerais e sem relação com o serviço prestado pelo Estado.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> *No hace al caso entrar ahora en el detalle de ese largo proceso de evolución. Pero difícilmente podrán entenderse preceptos como los artículos 435 y siguientes L.R.L. (T. R. 1955) (13), el artículo 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales (1958) o el propio apartado, c) del número 1 del artículo 26 L.G.T., si se desconecta a los mismos de la idea típicamente liberal, de corte individual y subjetivo, en virtud de la cual siempre que sea posible deberá reducirse la acción del Estado al mínimo indispensable; cuando ello no sea posible procurará acomodarse su gestión al funcionamiento de la empresa privada; y, en consecuencia, recabará de los usuarios de los servicios públicos si la naturaleza del servicio lo permite -, una cantidad equivalente a la utilidad o beneficio que el goce de esos servicios les haya podido reportar. Naturalmente, encontrar bajo estos principios la idea de cambio o contraprestación por una ventaja particular, que tradicionalmente ha presidido la evolución de nuestro Derecho positivo y de nuestra jurisprudencia en materia de tasas, no resulta difícil.* AYALA, José Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**, Tomo I, 5. ed. Madrid: Edersa, 1989. p. 194.

<sup>11</sup> Tradução livre a partir do espanhol: “Se é pacífico que as taxas se caracterizam como pagamentos por uma especial atividade desenvolvida pelo ente público frente ao obrigado, em outros termos, como ingressos comutativos, as taxas não podem ser individualizadas sobre a base de um exame limitado ao pressuposto ou à situação subjetiva do contribuinte. [...] Portanto, para individualizar as taxas entendidas em sua essência de ingressos comutativos é preciso abrir a visão estrita do pressuposto de fato e da situação subjetiva para mais ampla perspectiva da instituição tributária em sua integridade para apreender sua justificação substancial. Deste modo será às vezes decisiva a referência não ao pressuposto mas à base imponível ou ao tipo; assim inclusive se o imposto tem vários pressupostos ou objetos (como no caso do imposto do timbre ou de registro) poder-se-á captar sua ratio buscando a justificação substancial que está na base de toda instituição ou em uma parte dela.” MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. p. 65.

<sup>12</sup> Tradução livre a partir do espanhol: “Posto que os tributos a título comutativo característicos são as taxas e os tributos a título contributivo característicos são os impostos (englobando aqui as contribuições especiais) a tese de MOSCHETTI pode sintetizar-se na exclusão das taxas da esfera de operatividade do artigo 53 e na inclusão somente dos impostos (sejam diretos ou indiretos).” MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. p. 67.

<sup>13</sup> Na metade do século XX produziu-se em nosso país um processo de nacionalização. [...] Desapareceu também o conceito de “tarifa” ou “taxa” como contraprestação do serviço, para transformar-se em uma manifestação do poder tributário do Estado: era outro imposto destinado à

*Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 4, n. 2, p.122-154, ago./dez. 2008. 125*

## 2 AS TAXAS ENTRE AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

A inclusão das taxas dentre as espécies tributárias remonta, pelo menos, ao Século XIX, e provém do direito continental europeu. Não é uma classificação autóctone, portanto.

Na Espanha, por exemplo, Perez de Ayala reconhece as taxas como espécie tributária, tendo por pressuposto de fato a prestação de um serviço público pela Administração<sup>14</sup>. Como vimos, ainda, há registros da natureza tributária no direito argentino e italiano. Na Alemanha, a Constituição Federal prevê diversas taxas federais e estaduais, como espécies de tributos<sup>15</sup>. Jêze, no mesmo sentido, em relação à França<sup>16</sup>.

O Brasil parece ter seguido esta tendência, desde cedo, ao prever em suas Constituições (a começar pela de 1934) as taxas como espécies tributárias.

De um modo geral, portanto, tem-se entendido que a taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa. Pasquale Russo agrega a esta noção a idéia de que a taxa “é uma prestação

---

rendas gerais e não tinha relação com o serviço prestado. Esse preço tinha um caráter político, geralmente de tipo social, no qual o Estado atendia o crescimento do serviço desde rendas gerais e não a partir da tarifa. GORDILLO, Agustín. **Tratado de Derecho Administrativo**, 1998.

<sup>14</sup> *Finalmente, la segunda línea positiva de progreso conceptual seguida por nuestro Derecho en este campo viene precisamente marcada por el artículo 26 L.G.T., al configurar, de un lado, de modo indubitado la tasa como una prestación tributaria y rechazar expresamente, de otro, la idea de contraprestación como elemento definidor de la misma. De un modo implícito desde 1958 (Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales) y explícitamente desde 1963 (Ley General Tributaria) para que pueda exigirse legalmente una tasa sólo se requiere: 1.º) una norma con rango de ley que así lo establezca; 2.º) que el presupuesto de hecho del tributo así creado consista en la prestación de un servicio público o la realización por La Administración en régimen de Derecho público de una actividad que se refiera de modo particular al sujeto pasivo (art. 6 Ley de Tasas y Precios Públicos. AYALA, Jose Luiz Perez de. **Curso de Derecho Tributario**. p. 196.*

<sup>15</sup> taxas alfandegárias; taxas únicas sobre bens de propriedade e taxas compensatórias para equalizar encargos; taxas adicionais aos impostos sobre a renda de pessoas físicas e de pessoas jurídicas; taxas criadas no âmbito das Comunidades Europeias. (Federais); taxa sobre casas de jogos. (Estadual). ALEMANHA. Constituição (1949). Lei Fundamental para a República Federal da Alemanha, 23 de maio de 1949, artigo 106, tradução para o português. Disponível em: <[http://www.brasilia.diplo.de/Vertretung/brasilia/pt/03/Constituicao/art\\_106.html](http://www.brasilia.diplo.de/Vertretung/brasilia/pt/03/Constituicao/art_106.html)>. Acesso em 14 jan. 2008.

<sup>16</sup> “[...] Señalemos también la organización del poder de percibir los impuestos o las tasas propiamente dichas, para asegurar el funcionamiento del servicio. Esta última facultad es el indicio más seguro [...]” JÉZE, Gaston. **Principios Generales del Derecho Administrativo**. p. 23.

*que se inspira no princípio da co-respectividade, tomado no sentido de troca de utilidade ou, se preferirmos, de comutatividade. É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”<sup>17</sup>.*

---

<sup>17</sup> PASQUALE RUSSO *apud* CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 515.

### 3 AS TAXAS NO DIREITO BRASILEIRO. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

No Brasil, a Constituição Federal atual preceitua, em relação às taxas, que seu “fato gerador” pode ser “[...] o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição [...]”.<sup>18</sup>

É possível afirmar, portanto, que há duas hipóteses de incidência, constitucionalmente previstas no Brasil, para as taxas: a primeira, o “exercício regular do poder de polícia”; a segunda (da qual nos ocuparemos), a “utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.”

A Constituição conferiu competência tributária a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Por este motivo, boa parte da doutrina afirma que a competência para a instituição de taxas é “comum”<sup>19</sup>. Absteve-se, todavia, de descrever detalhadamente os serviços sujeitos a cobrança de taxas, delegando (implicitamente) tal tarefa ao legislador infraconstitucional. Assim, os entes exercerão sua competência no âmbito de suas respectivas atribuições<sup>20</sup>, vale dizer, “[...] a competência para a instituição e cobrança de taxa depende de ter a

---

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Diário Oficial, Brasília, 5 de outubro de 1988, artigo 145, II; BRASIL. **Código Tributário Nacional**, artigo 77.

<sup>19</sup> “[...] Nos termos do art. 145, incisos I e II, da vigente Constituição Federal, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir (a) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e (b) contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Diz-se, então, que a competência para instituir tais espécies de tributos é comum. Preferimos, porém, dizer que a questão das competências para instituição desses tributos não constitui matéria de Direito Tributário [...]” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 278.

<sup>20</sup> “[...] Cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelos serviços que preste ou pelo poder de polícia que exerça no desempenho da sua competência político-administrativa. Note-se que o art. 145 do CTN fala da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios no âmbito de suas respectivas atribuições [...]”. PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. p. 38.

entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador [...]”<sup>21</sup>.

No que se refere à prestação de serviços públicos, é de se registrar que o Estado os presta por se tratar de atividades de interesse público, mas nem sempre sua prestação configurará pressuposto de fato para as taxas<sup>22</sup>. Somente em caso de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, permite nossa Carta Constitucional que se assente a imposição de taxas.

Haverá, por outro lado, serviços públicos genéricos, indivisíveis, que não fundamentarão as taxas<sup>23</sup>; ainda, há que se lembrar dos preços públicos (e tarifas), também relacionados a serviços públicos, e que sequer possuem natureza tributária. Necessário enfrentar, aqui, (ainda que brevemente) o conceito de serviço público.

Caio Tácito advertia que não há um conceito a priori de serviço público<sup>24</sup>. Não obstante, Celso Antonio Bandeira de Mello afirma que “Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador

---

<sup>21</sup> “[...] O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a competência para a instituição e cobrança de taxa depende de ter a entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador (RE n. 100.033-RS, Rei. Min. Francisco Rezek, RTJ 107/ 1.295-1.298) [...]”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 279.

<sup>22</sup> “Premissa inicial, no exame das taxas de serviços, é a de que nem todo serviço público pode dar lugar à taxa [...] Os serviços públicos, para serem custeados por taxa, devem ser específicos e divisíveis [...] Não basta, assim, para a legitimidade da taxa, apenas a existência de um serviço público.” MORAES, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 528.

<sup>23</sup> “Assim, o art. 145, II, da Constituição reflete essa concepção, ao restringir a abrangência das taxas de serviço público aos serviços públicos específicos e divisíveis. A jurisprudência dos tribunais, com base nessa disposição, rejeita a cobrança de taxa vinculada a serviços públicos genéricos e não divisíveis – o que significa admitir sua existência.” JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. p. 479, nota 1.

<sup>24</sup> “Não há, em doutrina, um conceito apriorístico de serviço público. A qualificação, como salienta Marcel Waline, é ‘a tort ou à raison, une question politique et non juridique’. Se determinados assuntos são, por natureza, privilégio do Estado, a noção de serviço público é, em sua maior parte, obra legislativa. À lei incumbe dizer o alcance do monopólio estatal de certas atividades ou a conveniência entre o serviço público e a iniciativa privada.” TÁCITO, Caio. **Direito Administrativo**. p. 260.

das prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo”<sup>25</sup>.

Marçal Justen Filho, por sua vez, diz que “serviço público é uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, destinada a pessoas indeterminadas e executada sob regime de direito público.”<sup>26</sup>

Esta noção desdobra-se em dois elementos (ao menos): o primeiro, seu substrato material, que é a prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados; o segundo, o regime de Direito Público, composto por princípios e regras, fundados no princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e por restrições especiais, firmados uns e outros em função da defesa de valores especialmente qualificados no sistema normativo.<sup>27</sup>

Mas este conceito ressalta uma questão: como determinar se um serviço é público, ou não; ou melhor, dentre as necessidades a serem satisfeitas, como identificar quais deverão sê-lo pela Administração?

Há quem sustente que compete ao legislador decidir se determinada necessidade deve ser satisfeita pela criação ou manutenção de um serviço público, como Bernardo Moraes<sup>28</sup>. Outros, como Jêze, preferem a possibilidade de dado serviço servir como pressuposto fático de tributos<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. p. 612.

<sup>26</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. p. 478.

<sup>27</sup> “Conclui-se, pois, espontaneamente, que a noção de serviço público há de se compor necessariamente de dois elementos: um deles, que é seu substrato material, consistente na prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados; o outro, traço formal indispensável, que lhe dá justamente caráter de noção jurídica, consistente em um específico regime de direito público, isto é, numa ‘utilidade normativa’ formada por princípios e regras caracterizados pela supremacia do interesse público sobre o interesse privado e por restrições especiais, firmados uns e outros em função da defesa de valores especialmente qualificados no sistema normativo.” MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Prestação de Serviços Públicos**. p. 18-19.

<sup>28</sup> “Em verdade, a solução para determinar se um serviço é público, ou não, está na política. Daí o conceito de serviço público variar no tempo e no espaço, sujeito que se acha a conveniências políticas  
*Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 4, n. 2, p.122-154, ago./dez. 2008.* 130

Parece-nos, contudo, melhor a visão segundo a qual é a Constituição (e os direitos fundamentais nela reconhecidos) que demarca as fronteiras do que pode (ou não) compor serviço público. Marçal Justen Filho lembra que é a satisfação dos direitos fundamentais que dá o traço marcante<sup>30</sup> do serviço público, uma vez que somente ao Estado cabe satisfazer estes direitos. Por outro lado (e, em consequência) a própria Constituição impõe limites à eleição pelo legislador, tais como: primeiro, o Estado deve abster-se de instituir serviços públicos em setores reservados à livre iniciativa (ou às normas da ordem econômica); e segundo, são serviços públicos aqueles expressamente previstos pela Constituição<sup>31</sup>, sem prejuízo da instituição de outros, pelo legislador.

Os serviços públicos, quanto à forma de sua fruição, costumam a ser classificados em duas categorias: a primeira, os serviços *uti singuli*; e a segunda, os serviços *uti universi*.

Os serviços *uti singuli* são os serviços que visam a satisfação individual das necessidades dos cidadãos (ou que dispõem utilidades específicas a cada cidadão<sup>32</sup>),

---

ou a tendências de ordem social e econômica. Compete ao parlamento decidir se determinada necessidade deve ser satisfeita pela criação ou manutenção de um serviço público.” MORAES, Bernardo. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. p. 94.

<sup>29</sup> “[...] Señalemos también la organización del poder de percibir los impuestos o las tasas propiamente dichas, para asegurar el funcionamiento del servicio. Esta última facultad es el indicio más seguro [...]” (JÉZE, Gaston. **Principios Generales del Derecho Administrativo**. p. 23.

<sup>30</sup> “O serviço público somente desaparecerá se e quando houver viabilidade de satisfação dos direitos fundamentais mediante atuação privativa da iniciativa privada, sem a intervenção estatal – alternativa que não se afigura plausível, pois conduz ao desaparecimento da justificativa da existência do próprio Estado.” JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. p. 498.

<sup>31</sup> É realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo, que erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais. Afora os serviços públicos mencionados na Carta Constitucional, outros podem ser assim qualificados, contanto que não sejam ultrapassadas as fronteiras constituídas pelas normas relativas à ordem econômica, as quais são garantidoras da livre iniciativa. É que a exploração da atividade econômica, o desempenho de ‘serviços’ pertinentes a sua esfera, assiste aos particulares e não ao Estado. Este apenas em caráter excepcional poderá desempenhar-se empresarialmente nesta órbita. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. p. 618.

<sup>32</sup> “A segunda (espécie de serviços públicos), pelo contrário, compreende as atividades voltadas a procurar utilidades específicas para determinados cidadãos que se servem do serviço público oferecido pela Administração. Trata-se, pois, de atividades que se convertem num benefício

como por exemplo o fornecimento de energia elétrica, luz, gás domiciliar, transporte coletivo, ensino, saúde, assistência e previdência social<sup>33</sup>. Hely Lopes Meirelles sustenta que são serviços de utilização individual, facultativa e mensurável, o que inviabilizaria sua eleição como pressuposto fático das taxas<sup>34</sup>.

Os serviços *uti universi*, por sua vez, são os serviços prestados à coletividade em geral<sup>35</sup>, e não diretamente aos indivíduos, tais como os serviços de defesa de fronteiras, serviços diplomáticos, pesquisa científica, iluminação pública, saneamento básico<sup>36</sup>.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, somente os serviços *uti singuli* se enquadram verdadeiramente no conceito de serviço público. Já Marçal Justen Filho, ao revés, entende que a forma de fruição (individual ou coletiva) é comum aos

---

desfrutado pelos cidadãos *uti singuli*." ALESSI, Renato *apud* CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 471.

<sup>33</sup> "Quanto à maneira como concorrem para satisfazer o interesse geral, os serviços podem ser: *uti singuli* e *uti universi*. Serviços *uti singuli* são aqueles que têm por finalidade a satisfação individual 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. Entram nessa categoria determinados serviços comerciais e industriais do Estado (energia elétrica, luz, gás, transportes) e de serviços sociais (ensino, saúde, assistência e previdência social)." DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. p. 89-90.

<sup>34</sup> "Serviços '*uti singuli*' ou individuais são os que têm usuários determinados e utilização particular e mensurável para cada destinatário, como ocorre com o telefone, a água, e a energia elétrica domiciliares. Esses serviços, desde que implantados, geram direito subjetivo à sua obtenção para todos os administrados que se encontrem na área de sua prestação ou fornecimento, e satisfaçam as exigências regulamentares. São sempre serviços de utilização individual, facultativa e mensurável, pelo que devem ser remunerados por tarifa (preço público) e não por imposto ou taxa (tributos)." MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. p. 293.

<sup>35</sup> "Serviços '*uti universi*' ou gerais são aqueles que a Administração presta sem ter usuários determinados, para atender a coletividade no seu todo, como os de polícia, iluminação pública, calçamento, e outros dessa espécie. Esses serviços satisfazem indiscriminadamente a população, sem que se erijam em direito subjetivo de qualquer administrado à sua obtenção para o seu domicílio, para a sua rua ou para o seu bairro. Esses serviços são indivisíveis, isto é, não mensuráveis em sua utilização. Daí por que, normalmente, os serviços *uti universi* devem ser mantidos por imposto (tributo geral) e não por taxa ou tarifa, que é remuneração mensurável e proporcional ao uso individual do serviço." MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. p. 293.

<sup>36</sup> Os serviços *uti universi* são prestados à coletividade, mas usufruídos apenas indiretamente pelos indivíduos. É o caso dos serviços de defesa do país contra o inimigo externo, dos serviços diplomáticos, dos serviços administrativos prestados internamente pela Administração, dos trabalhos de pesquisa científica, de iluminação pública, de saneamento. DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. p. 90.

serviços públicos<sup>37</sup>, ou melhor, há serviço público mesmo quando sua fruição for coletiva.

Renato Alessi, por sua vez, entende que somente nos serviços públicos desfrutados *uti singuli* é possível detectar uma relação jurídica concreta entre a Administração e o indivíduo, tendo por objeto a atividade administrativa<sup>38</sup>.

É importante ainda dizer que os serviços públicos não significam apenas bônus ao indivíduo, ou seja, não cabe aqui o raciocínio puramente utilitarista, no sentido de que a vontade do indivíduo é plenamente soberana, devendo o serviço público render-se às exigências puramente individuais. Não há que se perder de vista que o serviço público é, também, uma atividade pública e, como tal, sujeita às imposições do interesse público (frente ao qual deve dar preferência o interesse puramente individual).

Nesta linha, o serviço público deve oferecer tratamento isonômico aos diversos usuários do serviço e, em consequência, menos aberto a exceções individualistas ou tratamentos personalizados. Forma-se, assim, uma tensão entre esta necessidade (de tratamento isonômico) e de efetividade do serviço, no sentido de evitar que o tratamento isonômico signifique atender insuficientemente os anseios individuais da maioria dos indivíduos. Impõe-se, então, a necessidade da

---

<sup>37</sup> "Isso significa não adotar a concepção de que apenas existiriam serviços públicos quando fossem produzidas utilidades fruíveis individualmente pelo usuário. Reputa-se que existem serviços públicos fruíveis individualmente e outros cuja fruição se faz coletivamente. Varrer as ruas é um serviço público que não é fruível individualmente. Já o fornecimento doméstico de energia é um serviço público que atende interesses difusos, coletivos e individuais. Aliás, há forte tradição em classificar os serviços públicos em fruíveis *uti singuli* e *uti universi*, o que influencia, inclusive, a disciplina tributária." JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. p. 479.

<sup>38</sup> "Esta distinção dos serviços públicos em serviços desfrutados pelos cidadãos *uti singuli* e *uti universi* tem importância, embora, apenas em relação aos primeiros, é possível configurar a atividade administrativa como sendo uma prestação administrativa aos particulares em sentido técnico, vale dizer, entendendo em sentido técnico a noção de prestação: atividade pessoal objeto de uma relação de caráter obrigatório, intercorrente entre dois sujeitos, já que unicamente no caso de serviços públicos desfrutados pelos cidadãos *uti singuli* é possível configurar uma concreta relação jurídica que tenha por objeto a atividade administrativa objeto do serviço, entre a Administração que presta o serviço e o particular que o desfruta." ALESSI, Renato *apud* CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 471.

ponderação entre a uniformização e a individualização, não só na fruição, como no custeio do serviço público.

Há serviços públicos cuja fruição interessa mais a um indivíduo, do que à coletividade. É o que se constata, por exemplo, no fornecimento domiciliar de energia elétrica. Neste caso, ter ou não energia elétrica em casa é opção da família e, a eventual não fruição do serviço não prejudica aos vizinhos, uma vez que não costuma acarretar problemas coletivos, como de ordem sanitária, estética, de segurança, ou de outra ordem.

Há serviços públicos, por outro lado, cuja fruição interessa mais à coletividade do que ao indivíduo. Como exemplo, podemos mencionar o serviço de coleta domiciliar de lixo. Neste caso, não está à disposição do indivíduo deixar seu lixo jazendo a céu aberto, ainda que dentro de seu terreno, pois este fato costuma causar problemas sanitários (e estéticos) não só ao indivíduo, mas também aos demais membros da comunidade. A presença de interesse coletivo, portanto, estabelece uma espécie de “obrigatoriedade” ao indivíduo, não propriamente de usar efetivamente o serviço, mas de submeter-se às suas normas. A efetividade desta espécie de serviço depende, portanto, da colaboração dos indivíduos, o que afasta sua submissão ao arbítrio individual.

Existe ainda o problema do custeio. Há serviços públicos onde o custo de fornecimento é proporcional ao número de usuários, vale dizer, quando mais usuários, maior o custo e vice-versa. Esta relação, é verdade, quase sempre não é pura, mas é possível distinguir serviços onde esta característica é mais (ou menos) presente, como o mesmo exemplo do fornecimento domiciliar de energia elétrica. Neste caso, a eventual decisão do indivíduo em não contribuir para seu custeio não ameaça o equilíbrio financeiro do serviço público.

Há serviços, por outro lado, cujo custo tende a ser fixo, ou seja, não há relação entre os custos de fornecimento e o número de usuários. É possível citar, como

exemplo, a transmissão de energia elétrica, serviços de limpeza de logradouros públicos, iluminação pública, segurança pública, dentre outros.

A ponderação entre estes (e outros) fatores tem sido eleita como método para definir quando o serviço público pode configurar pressuposto fático para as taxas.

#### 4 CONCEITO DE “SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL”

Nem todos os serviços públicos, portanto, prestam-se como pressuposto fático das taxas. Não é por coincidência que a Constituição brasileira de 1988 estabelece que tal pressuposto deve ser “*a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição*”<sup>39</sup>.

Há, assim, serviços públicos custeados diretamente pelos orçamentos públicos, sem a exigência de uma exação específica. Denominam-se “*serviços públicos gerais*”. Costuma-se, dizer, neste caso, que a fonte mediata é o produto da arrecadação dos impostos, mas hoje não podemos esquecer também das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios. Alguns autores, como Roque Carraza, associam-nos aos serviços públicos *uti universi*<sup>40</sup>.

Como exemplo, é possível mencionar a decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2424<sup>41</sup>, onde se analisou a constitucionalidade de lei estadual que instituiu taxa de serviços prestados por órgãos de segurança pública. O Excelso Pretório decidiu que estes serviços, por se enquadrarem como “serviços gerais” (ou “genéricos”), não se prestariam como pressuposto fático para taxas.

<sup>39</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Diário Oficial, Brasília, 5 de outubro de 1988, artigo 145, inciso II.

<sup>40</sup> “Portanto, os serviços públicos dividem-se em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados ‘*uti universi*’, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do país, etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.” CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 471-472.

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. “[...] *Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública [...] Atividade que somente pode ser sustentada por impostos [...]*”. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2424 do Ceará**. Relator Min. Gilmar Mendes. Acórdão de abril de 2004. Diário Oficial, Brasília, 18 de junho de 2004.

Há outros serviços, por sua vez, que autorizam a imposição de taxas; outros, ainda, serão prestados mediante remunerações sem natureza tributária (como preços, tarifas, pagamentos, dentre outros).

Começamos, então, por delinear as características típicas do serviço público, pressuposto fático das taxas. O serviço público há de ser “específico” (ou “singular”<sup>42</sup>).

O CTN diz que são específicos os serviços públicos “... Quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas...”<sup>43</sup>.

Alguns autores aproximam o conceito de “especificidade” ao de *uti singuli*, como Marcelo Peixoto: “... Entendemos que por especificidade deve-se compreender a capacidade de o serviço ser utilizado individualmente ou por um grupo de indivíduos determinado, em que a utilidade é usufruída especificamente; é a capacidade de determinação de uma relação jurídica concreta entre a administração e o contribuinte determinado...”<sup>44</sup>. Outros autores classificam como específico o serviço que conta com órgão ou atividade “específica” para atendê-lo, como o exemplo de Aliomar Baleeiro, da existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de incêndios<sup>45</sup>.

A especificidade não retira, ao serviço público, seu caráter coletivo. O serviço destina-se a gerar benefícios a toda coletividade, mas, ao mesmo tempo, gera utilidades individuais (e fruíveis individualmente)<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> “Já, os serviços públicos específicos, também chamados ‘singulares’, são os prestados *uti singuli*.” CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 472.

<sup>43</sup> BRASIL. Lei 5.172/1966, denominado Código Tributário Nacional, artigo 79, II.

<sup>44</sup> FREITAS, Vladimir Passos *et al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional**. p. 732.

<sup>45</sup> “É específico, quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou: p. ex. a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo.” BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 565.

<sup>46</sup> “Os serviços públicos específicos são aqueles que proporcionam vantagem ao indivíduo ou a grupos de indivíduos, considerados isoladamente, embora haja sempre um interesse público em jogo (o serviço é público). Conquanto o serviço tenha uma feição geral, originadora de benefícios a toda coletividade, neste tipo de serviço público há uma utilidade específica para determinada pessoa, que *Rev. Disc. Jur. Campo Mourão*, v. 4, n. 2, p.122-154, ago./dez. 2008. 137

Mas, por que os serviços específicos autorizam a imposição de taxas, e os serviços (ditos) “gerais” não? Algumas razões justificam isso.

Nos serviços *uti universi*, os benefícios são fruídos coletivamente, havendo baixa referibilidade individual. Assim, impõe-se a igualdade entre os usuários, aqui, de forma mais severa, pois as adaptações do serviço às peculiaridades e aos interesses imediatos individuais são menores. Por esta razão, não seria razoável que os recursos financeiros, necessários à manutenção do serviço, fossem custeados apenas por parte dos cidadãos, ainda que usuários momentâneos dele. Se os benefícios do serviço são destinados à coletividade, é ela quem deve custeá-lo, de forma igualitária entre todos os seus membros. Por isso, os impostos são considerados como exações mais adequadas a este fim.

Nos serviços públicos *uti singuli*, diversamente, embora o serviço também se destine ao benefício coletivo, há nele utilidade específica para determinadas pessoas. Não seria razoável que toda a coletividade fosse responsável pelo custeio destes serviços, quando costumam a atender apenas certas categorias de contribuintes que, por uma razão ou outra, são seus usuários. Por isso, estes contribuintes (atendidos especialmente pelo Poder Público) podem ser chamados a contribuir mais que os demais, pois, sem prejuízo dos impostos e contribuições (aos quais continuam obrigados), deverão também contribuir com taxas, quando utilizarem, efetiva ou potencialmente, um serviço público específico e divisível<sup>47</sup>.

Mas não basta, ao serviço público, ser “específico”. Exige-se, ainda, que seja “divisível”. A “divisibilidade”, segundo o CTN, ocorre nos serviços públicos

---

goza dele de forma *uti singuli*, individualmente (fruição individualizada).” MORAES, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 533.

<sup>47</sup> “[...] O exercício do poder de polícia é realizado e os serviços públicos são prestados porque são atividades do interesse público. Contudo, não há porque toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais na mesma medida se são elas específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis aquelas aos quais foram realizadas, conforme o custo individual do serviço que lhe foi prestado ou fiscalização a que foi submetido [...]” PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 7. ed. p. 38.

“...suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários...” (CTN, art. 79, II).

Segundo a doutrina, verifica-se a “divisibilidade” quando for possível medir a intensidade da utilização e do benefício auferido pelo particular, em decorrência do serviço público. Como decorrência, o montante da taxa pode variar, em função da utilização individual<sup>48</sup>. É a divisibilidade que permite a individualização dos custos dos serviços, e é uma característica inerente aos serviços *uti singuli*<sup>49</sup>.

São freqüentemente apontados como divisíveis os serviços de telefone, transporte coletivo, fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica<sup>50</sup>, coleta domiciliar de lixo, coleta domiciliar de esgotos, dentre outros. Mas nem sempre concordam os autores se todos os serviços públicos divisíveis sempre fundamentarão necessariamente taxas, pois muitos deles estão sujeitos à remuneração por preços públicos<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> “Isso porque a divisibilidade não se contenta com a simples capacidade de utilização apartada, o que realmente se objetiva com a divisibilidade é medir a intensidade da utilização, do benefício auferido pelo particular decorrente do serviço público usufruído. Rubens Gomes de Souza, co-autor do anteprojeto de Código Tributário Nacional, sustenta que o serviço divisível ‘é aquele que por sua natureza própria permite que se identifique a fração utilizada individualmente pelo contribuinte e que, por consequência, permite calcular o montante do tributo devido em cada caso em função dessa fruição individualmente utilizada’ [...]” FREITAS, Vladimir Passos *et al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional**. p. 733.

<sup>49</sup> “Nem sempre os serviços podem ser utilizados separadamente por parte de cada um dos seus usuários. Chamam-se serviços públicos ‘divisíveis’, aqueles que podem ser prestados a indivíduos *ut singuli*, sendo suscetíveis de serem divididos em unidades de consumo ou de uso [...] Somente os serviços divisíveis é que permitem uma divisão de seus custos.” MORAES, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**. p. 533.

<sup>50</sup> Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica, etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço.” CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 472.

<sup>51</sup> A distinção entre taxas e preços públicos, por se tratar de tema vasto e repleto de nuances e pormenores, será objeto de trabalho específico e futuro, não fazendo parte do tema atualmente sob análise. Vale registrar que entendemos válida a distinção entre taxas e preços públicos, ou seja, nem todos os serviços públicos específicos e divisíveis, ao nosso ver, serão necessariamente pressuposto fático de taxas, havendo aqueles que, por suas características, requerem a figura do preço público, espécie não tributária e sujeita (principalmente) às normas de Direito Administrativo.

Aliomar Baleeiro, em relação à “divisibilidade”, classifica os serviços públicos em três categorias: a) Absolutamente indivisíveis; b) Relativamente indivisíveis; c) Divisíveis<sup>52</sup>.

Os serviços “absolutamente indivisíveis” não comportam utilização individualizada pelos indivíduos, tendo como exemplos os serviços das Forças Armadas, segurança pública, dentre outros. Não se prestam como pressuposto fático às taxas, e parecem associados aos “serviços gerais” (ou “genéricos”). Conforme vimos, em relação à segurança pública, a nossa Suprema Corte compartilha deste entendimento.

Os serviços de distribuição da justiça, na visão de Baleeiro, seriam exemplo de serviços públicos “relativamente indivisíveis” porque, apesar de se tratar de um serviço específico, só é divisível quando efetivamente utilizado, pois, somente no momento em que as partes ingressam em juízo é que se pode mensurar sua utilização individual<sup>53</sup>.

E, por fim, existem os serviços públicos “divisíveis”, os quais ensejam a imposição de taxas (a exemplo dos serviços de coleta domiciliar de lixo e de esgoto) tanto na hipótese de uso efetivo ou mesmo “uso potencial”<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 565.

<sup>53</sup> “[...] b) relativamente indivisíveis, quando a sua divisibilidade somente se manifestar no momento de sua utilização. O serviço de distribuição da justiça, prestado pelo Poder Judiciário, é inegavelmente específico (finalidade, organização, pessoal e material próprios, ordenados e desenvolvidos em regime de Direito Público), mas indivisível, enquanto posto à disposição. É que a prestação jurisdicional, além de depender de provocação, não se dando de ofício, só se estende às partes que integram a lide, pelo menos nos conflitos individuais. É no momento em que o jurisdicionado aciona a justiça, identificando-se, que se dá a divisibilidade e, portanto, a possibilidade da cobrança da taxa. Raciocínio similar se dá na hipótese dos serviços de conservação de estradas, cuja divisibilidade somente se especializa por meio de uso, razão pela qual o art. 150, V, exige a utilização como suposto para cobrança do pedágio; [...]” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 565-566)

<sup>54</sup> “[...] c) divisíveis porque, sendo de utilização compulsória, mesmo no “uso potencial”, o serviço é prestado, acarretando gastos equivalentes para o Estado e sendo identificáveis os usuários efetivos ou não. Exemplos de serviços divisíveis, que podem dar ensejo à cobrança de taxas. embora o uso seja apenas potencial, são as taxas de esgoto ou de coleta de lixo, em que os usuários são perfeitamente individualizáveis e a não-utilização eventual do serviço (p. ex., no caso do proprietário de imóvel que não produziu detritos, porque esteve ausente por mais de ano) não afasta a exigibilidade do tributo

A “especificidade” e a “divisibilidade”, em tema de taxas, são características que devem se manifestar cumulativamente em um dado serviço público. Hugo de Brito Machado entende, ainda, que são características inseparáveis, ou seja, necessariamente manifestam-se conjuntamente<sup>55</sup>.

O serviço público, desde que específico e divisível, fundamentará a imposição da taxa quando o serviço, em efetivo funcionamento<sup>56</sup>, for utilizado pelo contribuinte efetiva ou potencialmente.

O Código Tributário define que os serviços são utilizados efetivamente, quando usufruídos pelo contribuinte a qualquer título<sup>57</sup>, e são utilizados potencialmente quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Importante ressaltar que não há “serviços públicos de utilização compulsória”. O que há são serviços que, pela sua natureza e características, comportam em menor grau a autonomia da vontade individual. Retornamos aqui ao que expusemos anteriormente: são serviços onde predomina o interesse coletivo ao individual, quanto à fruição, ou seja, a não submissão do indivíduo as suas normas prejudica aos demais.

Retomando o exemplo do serviço de coleta domiciliar de lixo, é de se reconhecer que sua importância transcende ao campo de interesse puramente

---

(nem tampouco a redução do custo do serviço) [...]” BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 565-566.

<sup>55</sup> “Não obstante estejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser divisível se não for específico. Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público específico ou de um serviço público divisível. Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço específico e divisível.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 405.

<sup>56</sup> “Se o serviço não é de utilização compulsória, só a sua utilização efetiva enseja a cobrança de taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada. Em qualquer caso é indispensável que a atividade estatal, vale dizer, o serviço público específico e divisível, encontre-se em efetivo funcionamento. Em outras palavras, é condição indispensável para a cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 406.

<sup>57</sup> BRASIL. Lei 5172/1966, denominado Código Tributário Nacional, artigo 79, inciso I, alínea “a”.

individual. A eventual não submissão (ou falta de contribuição) de um indivíduo às normas deste serviço acarreta destino irregular aos dejetos, o que trará risco à saúde, estética e bem estar públicos. Não é razoável, portanto, que se permita ao indivíduo que deixe de oferecer seus dejetos ao serviço público, deixando-os ao ar livre, ainda que dentro de sua propriedade. Tampouco, não se admite que ele deixe de contribuir com recursos para a manutenção do serviço pois, se o fizer, o custo deste serviço recairá sobre os demais contribuintes. Aliomar Baleeiro compara a hipótese a um *"...seguro ou previdência contra o risco certo quanto à sua probabilidade e incerto quanto à pessoa que vá sofrê-lo..."*<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> O indivíduo racional quer e pede todos os serviços propícios à higiene, à saúde pública, à incolumidade própria, da família ou de terceiros etc. Mas se irracionalmente os recusa ou os negligencia, a lei pode obrigá-lo ao uso de tais serviços até no interesse da coletividade. Certos serviços trazem vantagem pela sua existência mesma, na previsão de que possam ser indispensáveis numa emergência, como os de combate ao incêndio, o de ambulâncias de pronto socorro etc. Se permanecem de prontidão, noite e dia, representam vantagem efetiva para quem pode dispor deles numa vicissitude, que pende sobre a cabeça de todos. O custo seria esmagador se fosse cobrado de cada um que a eles tivesse de recorrer. Cobrado pelo uso potencial, assemelha-se a um seguro ou previdência contra o risco certo quanto à sua probabilidade e incerto quanto à pessoa que vá sofrê-lo. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 564.

## 5 NATUREZA JURÍDICA DAS TAXAS DE SERVIÇOS: CONTRAPRESTACIONAL, VINCULADA E PROPORCIONAL.

Mas, seria correto afirmar que a taxa é o “preço” pago pelo contribuinte, pela utilidade que lhe proporciona a prestação de um serviço público específico e divisível? Ou melhor, caberia aplicar às taxas o mesmo raciocínio aplicável aos preços privados?

Nas atividades econômicas privadas, há organizações destinadas a produção de bens e serviços, que sobrevivem à custa do capital privado (sem subsídios, portanto, do Estado) e que buscam lucros em suas atividades. Aqui, o “preço” ou “remuneração” seria a principal fonte de rendas, a garantir a estabilidade financeira destas organizações, bem como os lucros almejados. Em resumo: quem presta o serviço recebe dinheiro por ele, e pode usá-lo exclusivamente para si.

Seria válido aplicar este mesmo raciocínio para os órgãos ou entidades do Estado que prestam serviços públicos específicos e divisíveis? Se a resposta for afirmativa, a taxa nada mais é do que uma espécie de retribuição pelo serviço, e o produto da arrecadação deve ficar vinculado ao órgão, fundo ou despesa a que se refere. Em resumo: a taxa, por exemplo, exigida dos contribuintes pela prestação de serviços de coleta de esgotos é o “preço” pago por estes contribuintes, em troca do benefício proporcionado pelo serviço; o produto da arrecadação, neste exemplo, só poderia ser reinvestido no mesmo serviço (coleta de esgotos, e órgãos diretamente relacionados à sua prestação).

Alguns autores referem-se, nesta linha, a uma “natureza contraprestacional” das taxas, ou seja, uma “contraprestação” do contribuinte ao Estado, em troca da vantagem trazida pela prestação (ou disponibilidade) do serviço público específico e divisível. Na mesma trilha, fala-se das taxas como tributos com dupla vinculação: primeira, quanto ao fato gerador (vinculado a atividades estatais específicas, relativas

ao contribuinte) e em segundo lugar, quanto ao produto da arrecadação. Neste sentido, autores como Leandro Paulsen entendem que o produto da arrecadação de uma taxa fica, necessariamente, vinculado ao custeio do serviço público a que se refere<sup>59</sup>.

Há um terceiro predicado, às taxas, decorrente da visão contraprestacional: a proporcionalidade. Significa que a arrecadação das taxas deve guardar correspondência com o custo dos serviços a elas referidos<sup>60</sup>.

Não restam dúvidas, como observa Marçal Justen Filho<sup>61</sup>, que os serviços públicos, em regra, requerem contraprestação pelos seus usuários, afastando a idéia da gratuidade. Contudo, aplicar a lógica econômico-capitalista aos serviços públicos, sem qualquer adaptação, conduziria a resultados imprecisos. Como os serviços

---

<sup>59</sup> “[...] Sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o custeio de tais atividades estatais. As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. Não se lhes aplica o art. 167, IV, da CF; pelo contrário, a destinação ao custeio da atividade que lhes enseja a cobrança é essencial, podendo estar explicitamente determinada na lei instituidora. Ainda que não haja a vinculação expressa do produto da arrecadação, será ela presumida. O que não se pode admitir, pois revelaria a extrapolação da norma constitucional de competência, é a determinação legal de aplicação em outra atividade ou em benefício de terceiros. Nas taxas, pois, há dupla vinculação: o fato gerador é vinculado à atividade estatal e, também, necessariamente, o produto da arrecadação terá de ser vinculado à atividade que justifica a instituição do tributo. Decorre da própria outorga de competência a compreensão de que é feita para que a respectiva atividade seja custeada por aqueles que provocam o exercício do poder de polícia ou que se beneficiam de modo específico e individualizado dos serviços públicos. O entendimento de que estas pessoas devam verter recursos adicionais ao estado, equivalentes ao custo da atividade que lhes diz respeito em particular, revela um ideal de justiça fiscal [...]” PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. p. 65.

<sup>60</sup> “[...] Assim, portanto, o valor da taxa, seja fixado diretamente pela lei, seja estabelecido em função de algum critério naquela estabelecido, há de estar sempre relacionado com a atividade estatal específica que lhe constitui o fato gerador. Nada justifica uma taxa cuja arrecadação total em determinado período ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal que lhe permite existir [...]” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 392.

<sup>61</sup> “A essencialidade dos serviços e seu vínculo imediato com os direitos fundamentais não acarretam sua gratuidade. Isso não significa afirmar que a fruição do serviço público dependa de condições econômicas, mas consiste em reconhecer um princípio geral de capacidade contributiva. Todo usuário deve contribuir para os serviços, na medida de suas possibilidades, tomando em vista a intensidade dos benefícios auferidos e da própria riqueza individual. Por isso, os indivíduos carentes terão acesso aos serviços públicos, mas o custeio das prestações realizadas em proveito deles deverá ser arcado por outrem. Isso significa a existência de subsídios (provenientes dos cofres públicos ou da remuneração exigida dos demais usuários).” JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. p. 491.

públicos trazem benefícios essenciais e destinados a proteger e prestigiar os direitos fundamentais, não há como cogitar que a sua fruição possa depender, exclusivamente, das condições econômicas dos contribuintes. Assim, o serviço público precisa, ao mesmo tempo, ser acessível a todos (carentes ou abastados economicamente) e também contar com recursos suficientes para manter sua estabilidade, eficiência e qualidade.

Quanto a natureza contraprestacional pura, por sua vez, parece ausente nas taxas. Como observa Hugo de Brito Machado<sup>62</sup>, o pressuposto fático essencial não é uma vantagem, mas sim a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. As taxas, portanto, são devidas mesmo quando não exista uma vantagem direta e proporcional ao contribuinte, pois, se o serviço existe e está disponível ao usuário, tal fato é suficiente para impor o dever fiscal. As taxas, em resumo, são devidas mesmo quando o serviço público não é fruído diretamente pelo contribuinte.

Quanto à vinculação do produto da arrecadação ao custeio do serviço, por outro lado, não se afigura como predicado necessário no regime jurídico das taxas. O CTN<sup>63</sup>, aliás, afirma que o destino legal do produto da arrecadação é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo. Em resumo, "*... não importa o que o*

---

<sup>62</sup> "[...] Bastante divulgada é a idéia de que a taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não tem como pressuposto essencial um proveito, uma vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isso mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado [...]" MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 386-387.

<sup>63</sup> BRASIL. *Lei 5712/1966, denominado Código Tributário Nacional*, artigo 4º, inciso II.

*ente público tributante vai fazer com o produto da arrecadação da taxa, para que ela seja taxa...*" <sup>64</sup>.

A vinculação do produto da arrecadação, portanto, não é essencial à natureza das taxas. Sua ocorrência, na verdade, depende da confluência de dois outros elementos (ao menos): Primeiro, a titularidade da capacidade tributária ativa; segundo, as normas de Direito Financeiro.

Sabe-se que é possível que uma pessoa jurídica de direito público (ou privado), que não possua competência tributária, possa deter capacidade tributária ativa, nos termos da Lei. Trata-se da "parafiscalidade" <sup>65</sup>, a que se referem vários autores. Se, por exemplo, uma lei federal (elaborada pela União) institui uma taxa, cuja capacidade ativa pertença a uma autarquia federal, obviamente a arrecadação desta taxa estará vinculada ao orçamento desta autarquia (e não da União). Este exemplo busca demonstrar que a vinculação do produto da arrecadação não deriva do regime jurídico da taxa (e nem do serviço público), mas sim de outras circunstâncias, como (neste exemplo) a titularidade da capacidade tributária ativa que é, afinal, produto da opção legislativa.

Em segundo lugar, as normas gerais de Direito Financeiro preceituam que cada pessoa jurídica de direito público deve ter seu orçamento, a começar pelas pessoas políticas, que possuirão uma lei de orçamento<sup>66</sup>, compreendendo todas as

---

<sup>64</sup> "[...] Isto, porém, nada tem a ver com a destinação do produto da arrecadação, que é, sabemos todos, irrelevante para a determinação da natureza jurídica específica dos tributos (CTN, art. 4º, inc. II). Não importa o que o ente público tributante vai fazer com o produto da arrecadação da taxa, para que ela seja taxa. Nem com o produto da arrecadação de um imposto, para que este seja imposto. Nem com o produto da arrecadação de uma contribuição de melhoria, para que esta tenha a natureza jurídica específica de contribuição de melhoria [...]" MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 392.

<sup>65</sup> "[...] Parafiscalidade, que pode ser definida como a delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa – de direito público ou privado –, para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins". FREITAS, Vladimir Passos *et al.* **Código Tributário Nacional Comentado**. p. 31.

<sup>66</sup> A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade. BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964, art. 1º.

receitas<sup>67</sup>. As receitas tributárias, por sua vez, são espécies de receitas públicas e, dentre elas, encontram-se as taxas<sup>68</sup>. E, ainda, observa a Lei 4.320 que "... o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais..."<sup>69</sup>. A arrecadação das taxas deve fluir, em regra, como receita tributária para o orçamento da pessoa que detém a capacidade tributária ativa e, juntamente com as demais receitas (e no mesmo orçamento) enfrentar as despesas públicas daquela pessoa. Em resumo, portanto, não há, obrigatoriamente, orçamento específico para cada serviço público, nem mesmo para os específicos e divisíveis; ao contrário, estes serviços são custeados a partir das receitas, através de dotações orçamentárias previstas no orçamento público.

Isso não significa que a lei não possa vincular a arrecadação como receita própria de certos órgãos, como diversos exemplos existentes na lei de orçamento da União, que contém, entre as receitas da União, rubricas referentes às taxas (em geral, arrecadadas principalmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil) e também taxas de serviços, como receita própria de diversos órgãos (v.g., Tribunais). Trata-se, aqui também, contudo, de produto da opção legislativa, e não de predicado da natureza jurídica das taxas de serviços.

Por fim, em relação à proporcionalidade, parece decorrer, de fato, da natureza jurídica desta espécie tributária. Não se confunde, todavia, com a contraprestação. A proporcionalidade preocupa-se com o valor a se exigir, em função das taxas ou, como explica Humberto Avila, "... o custo do serviço serve de critério para a fixação do valor das

---

<sup>67</sup> A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964, art. 3º.

<sup>68</sup> Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou especificas exercidas por essas entidades [...] Receita tributária: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria. BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964, art. 9º e 11, §1º.

<sup>69</sup> BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964, art. 56.

taxas...".<sup>70</sup>. Esta obrigatoriedade de proporção entre o valor da taxa e o custo do serviço público prestado não tem origem no caráter contraprestacional, mas na própria hipótese constitucional de incidência das taxas.

A prestação (ou disponibilidade) de serviços públicos específicos e divisíveis ao contribuinte possui referibilidade individual maior que nos serviços públicos "*uti universi*", como visto. Nas taxas, somente os contribuintes servidos especialmente pelo serviço são obrigados a contribuir, precisamente por esta referibilidade. Por isso, um mesmo contribuinte pode ser sujeito passivo de impostos e de taxas, pois, no primeiro caso, contribui para as despesas gerais do Estado (o que inclui o custo dos serviços gerais, ou *uti universi*, dos quais ele também usufrui, mas com menor referibilidade individual). Já no segundo, contribui a mais, pois, diferente do resto da coletividade, fruiu também de serviços públicos específicos, prestados ou postos a sua disposição.

Para manter estes serviços públicos específicos e divisíveis, o Estado terá despesas igualmente especiais, pois deverá manter uma estrutura destinada, a priori, a atender um grupo específico de contribuintes. Esta estrutura, muitas vezes, exige órgãos, profissionais e equipamentos especiais, que oneram o orçamento público além das despesas "normais".

Mas o Estado, em regra, não busca lucro em sua atividade financeira, mas sim o equilíbrio financeiro<sup>71</sup>. Desta forma, se a taxa é a exação a ser exigida, em face da

---

<sup>70</sup> O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a criação de taxa judiciária de percentual fixo, por considerar que em alguns casos essa seria tão alta que impossibilitaria o exercício de um direito fundamental - obtenção de prestação jurisdicional -, além de não ser razoavelmente equivalente ao custo real do serviço. (44) Nesse caso, o fundamento da decisão, além da questão relativa à proibição de excesso, está na desproporção entre o custo do serviço e a taxa cobrada. As taxas devem ser fixadas de acordo com o serviço que é prestado ou colocado à disposição do contribuinte. Nesse sentido, o custo do serviço serve de critério para a fixação do valor das taxas. Daí se dizer que as taxas devem ser equivalentes ao serviço prestado. AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. p. 109.

<sup>71</sup> Esclarecemos que, embora ausente no Estado a finalidade lucrativa, esta não lhe é proibida, ao menos pela Constituição Federal Brasileira. Contudo, é de se observar que a atividade econômica do Estado sofre fortes limitações pela Carta Magna, como, por exemplo, no seu artigo 170. Por isso dissemos que o Estado "em regra" não busca o lucro.

fruição (efetiva ou potencial) de serviço público específico e divisível, seu aspecto quantitativo deve ser elaborado com vistas a repor estas despesas excedentes, e não superá-las; do contrário, o Estado estaria objetivando usar as taxas como meio para alcançar finalidade que lhe é estranha, vale dizer, o lucro.

## 6 CONCLUSÕES

As taxas sempre estiveram relacionadas com a prestação de serviços públicos, embora as “taxas de serviços” não sejam os únicos exemplos de tributos instituídos com o nome “taxa”.

No Brasil, as taxas são definidas como espécie tributária desde a Constituição Federal de 1934. De um modo geral, tem-se entendido que a taxa é uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa.

No que se refere à prestação de serviços públicos, é de se registrar que o Estado os presta por se tratar de atividades de interesse público, mas nem sempre sua prestação configurará pressuposto de fato para as taxas. Somente em caso de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, permite nossa Carta Constitucional que se assente a imposição de taxas.

Marçal Justen Filho define que o “serviço público é uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, destinada a pessoas indeterminadas e executada sob regime de direito público.”. É a Constituição (explícita ou implicitamente) quem define o que pode (ou não) ser objeto de um serviço público.

O serviço público deve oferecer tratamento isonômico aos diversos usuários do serviço e, em consequência, menos aberto a exceções individualistas ou tratamentos personalizados. Forma-se, assim, uma tensão entre esta necessidade (de tratamento isonômico) e de efetividade do serviço, no sentido de evitar que o tratamento isonômico signifique atender insuficientemente os anseios individuais da maioria dos indivíduos. Impõe-se, então, a necessidade da ponderação entre a

uniformização e a individualização, não só na fruição, como no custeio do serviço público.

Nem todos os serviços públicos, portanto, prestam-se como pressuposto fático das taxas. Os serviços públicos “gerais”<sup>72</sup> são custeados pelos orçamentos públicos; já alguns serviços públicos específicos e divisíveis, onde predomine a “obrigatoriedade da fruição”<sup>73</sup>, podem servir como fundamento para a instituição de taxas.

O regime jurídico das taxas não parece possuir, como predicados, o caráter contraprestacional e nem a afetação dos recursos ao custeio do serviço público que lhe dá fundamento. Desta forma, entendemos que as taxas não têm natureza de “preços” por serviços prestados, mas sim de tributos. Por outro lado, a vinculação do produto da arrecadação ao respectivo serviço público não é inerente à natureza jurídica das taxas.

Contudo, as taxas albergam o caráter da proporcionalidade, devendo ser previstas em consonância com sua referibilidade individual.

---

<sup>72</sup> Também denominados, por alguns, como “genéricos”, conforme visto alhures.

<sup>73</sup> Compreendida, como visto, não como “obrigatoriedade de usar o serviço”, mas sim como obrigatoriedade de submissão às suas regras, independente do efetivo uso.

## 7 REFERÊNCIAS

ALEMANHA. Constituição (1949). Lei Fundamental para a República Federal da Alemanha, 23 de maio de 1949, artigo 106, tradução para o português. Disponível em: <[http://www.brasilia.diplo.de/Vertretung/brasilia/pt/03/Constituicao/art\\_\\_106.html](http://www.brasilia.diplo.de/Vertretung/brasilia/pt/03/Constituicao/art__106.html)>. Acesso em 14 jan. 2008.

AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AYALA, José Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**, Tomo I, 5. ed. Madrid: Edersa, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. Constituição (1967). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em 05 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, artigo 145. Diário Oficial, Brasília, 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. “...*Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública...Atividade que somente pode ser sustentada por impostos...*”. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2424 do Ceará**. Relator Min. Gilmar Mendes. Acórdão de abril de 2004. Diário Oficial, Brasília, 18 de junho de 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvania. **Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREITAS, Vladimir Passos de; *et al.* **Código Tributário Nacional Comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GORDILLO, Agustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. 3. ed. Buenos Aires: Fundación del Derecho Administrativo, 1998.

HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JÉZE, Gaston. **Principios Generales del Derecho Administrativo II**. Buenos Aires: Depalma, 1948.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 1. ed. Rio de Janeiro, 1984.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro, 1995.

\_\_\_\_\_. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**: Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

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

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PORTUGAL. Constituição (1976), artigo 103, 2. Disponível em: <[http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema\\_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao\\_p12.htm](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/06Revisao/constituicao_p12.htm)>. Acesso em: 17 ago. 2007.

TÁCITO, Caio. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975.

*Enviado: 26/08/08*  
*Aceito: 31/12/08*  
*Publicado: 31/12/08*