

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

Roni da Paz Graciano

A NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO

Porto Alegre

2019

RONI DA PAZ GRACIANO

A NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO

Trabalho de Conclusão de Curso a ser apresentado como requisito parcial para colação de grau no curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Orientador: Prof. Dr. Glênio José Wasserstein Hekman.

Porto Alegre

2019

RONI DA PAZ GRACIANO

A NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO

Trabalho de Conclusão de Curso a ser apresentado como requisito parcial para colação de grau no curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Orientador: Prof. Dr. Glênio José Wasserstein Hekman.

Aprovado em 18 de dezembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Glênio José Wasserstein Hekman (orientador)

Prof.^a Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella

Prof.^a Dra. Kelly Lissandra Bruch

AGRADECIMENTOS

Dedico esse trabalho a meu pai, *in memoriam*, por sempre ter me incentivado aos estudos.

Agradeço a minha mãe pelos valores que me ensinou. A toda minha família, que é suporte nos momentos de dificuldade.

Aos professores, colegas e funcionários desta casa e a todos que de alguma forma me ajudaram a cumprir essa tarefa.

Ao professor e orientador Glênio Hekman que me acolheu num momento de necessidade.

Agradecimento especial a minha amada esposa, que tem me acompanhado nessa jornada.

A minha filha querida, fonte de inspiração, orgulho e felicidade.

“Quem tem um amigo,
tem um verdadeiro tesouro.”

(Priscilla Rodighiero)

RESUMO

As estradas são obras públicas indispensáveis e absolutamente relevantes para a vida da coletividade. Sem elas, é impossível imaginar o funcionamento de nossa sociedade no que diz respeito à distribuição e circulação de bens, serviços e pessoas. Nesse sentido, o conhecimento sobre a utilização e conservação deste bem público tão valioso é de grande importância para a sociedade. Na atualidade, podemos enumerar várias estradas cuja conservação e administração está a encargo de empresas privadas que cobram um valor para remunerar seus serviços. A esses valores é atribuído o nome de pedágio. Nesse ponto, reside o problema proposto no presente trabalho, qual seja a discussão sobre a real natureza jurídica do pedágio. Se for preço público (tarifa), estará regido pela seara dos contratos administrativos. Se for tributo (imposto, taxa) estará naturalmente subordinado a regras tributárias e às limitações constitucionais ao poder de tributar. Para tanto, será analisado o entendimento de diversos autores com a finalidade de extrair uma conclusão sobre a matéria.

Palavras-chave: Pedágio. Tributo. Taxa. Preço Público. Tarifa. Natureza Jurídica.

ABSTRACT

Roads are indispensable and absolutely relevant public works in our society's life. It is impossible to imagine how our society would work without them, with regards to the distribution and circulation of goods, services and people. In this sense, the knowledge about the use and conservation of this valuable public asset is of great importance. We can enumerate several roads whose maintenance and administration is responsibility of private companies that charge a fee for their services. This fee is called a toll. This is where the problem proposed in this document lies, the real legal nature of the toll. If it is considered a public price (tariff), it should be governed by the administrative contracts section. If it is considered a tax (tax, rate) it will naturally be subject to tax rules and to the constitutional limitations of the power to tax. To this end, the interpretation of several authors will be analyzed in order to draw a conclusion on the matter.

Keywords: Toll. Fee. Tax. Public price. Tariff. Legal nature.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PEDÁGIO	13
2.1 CONCEITO	13
2.2 HISTÓRIA DO PEDÁGIO.....	13
2.3 PEDÁGIO NAS CONSTUIÇÕES BRASILEIRAS	17
3 DOS TRIBUTOS	21
3.1 CLASSIFICAÇÃO	21
3.2 CONCEITO	22
3.2.1 Prestação pecuniária compulsória	23
3.2.2 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir	24
3.2.3 Que não constitua sanção de ato ilícito	25
3.2.4 Instituída em lei	26
3.2.5 Cobrança mediante atividade plenamente vinculada.....	26
3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	27
3.3.1 Estrita legalidade tributária.....	27
3.3.2 Anterioridade tributária	29
3.3.3 Irretroatividade tributária	31
3.3.4 Princípio da Isonomia ou da Igualdade tributária	32
3.3.5 Não-Confisco	34
3.3.6 Capacidade contributiva	35
3.3.7 Liberdade de tráfego	37
3.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	38
3.4.1 Os impostos.....	38
3.4.2 Taxas.....	40

3.4.3 Contribuições de melhoria	46
3.4.4 Empréstimos compulsórios	48
3.4.5 Contribuições especiais	50
4 NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO	53
4.1 NOÇÕES DE SERVIÇO PÚBLICO E CONCESSÕES	53
4.2 DISTINÇÕES ENTRE TAXA E PREÇO PÚBLICO	57
4.3 O PEDÁGIO COMO TAXA	59
4.4 O PEDÁGIO COMO IMPOSTO	62
4.5 O PEDÁGIO COMO PREÇO	64
4.6 TEORIA MISTA	66
4.7 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	66
5 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

COFINS – Contribuição para o Financiamento da seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Livre

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

ICMS - Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

ISS – Imposto Sobre Serviços

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAC – serviço Nacional da Aprendizagem Comercial

SENAI- Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SESC- Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

1. INTRODUÇÃO

O universo jurídico pátrio está imerso em grande divergência a respeito da natureza jurídica do pedágio. Algumas correntes entendem tratar-se de tributos, outras correntes o associam a preço público, modalidade de tarifa. Entre aqueles que o definem como tributo, ainda há quem o considere imposto, mas o fato é que quase a totalidade o classifica como taxa.

Tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, a celeuma existe. É importante, pois, buscar um caminho que permita examinar os mais diferentes pensamentos e entendimentos dos operadores do direito a respeito do tema.

O objetivo geral do presente trabalho, essencialmente, é analisar as diferenças entre taxas e preço público e a relevância que isso acarreta na determinação do regime jurídico ao qual o pedágio deve ser inserido.

O assunto toma relevância quando observamos que, dependendo da feição que a cobrança do pedágio for realizada, seu regime jurídico muda por completo.

Assim, assumindo a forma de tributo, ao pedágio serão aplicadas as regras e normas dos tributos em geral, obedecendo aos princípios constitucionais tributários, *e.g.*, da estrita legalidade, da anterioridade, da vedação ao confisco, etc.

De outro lado, se o pedágio for considerado exação não tributária, estará livre das amarras constitucionais das limitações do poder de tributar.

Em relação à metodologia de pesquisa, optamos pelo método dedutivo por considerar mais afeito à abordagem de questões doutrinárias e análise de legislação.

Buscando alcançar o objetivo almejado, de início, no segundo capítulo deste trabalho, apresentaremos o conceito de pedágio, um breve percurso histórico e finalizaremos com a evolução constitucional do instituto.

No terceiro capítulo, faremos uma análise do conceito de tributo, informando seus elementos formadores, os princípios constitucionais aos quais estão adstritos, terminando por evidenciar suas espécies.

Por fim, no quarto capítulo, abordaremos as noções de serviço público e sua concessão, a distinção entre taxas e preços, bem como a análise na natureza jurídica dos pedágios.

Para tanto, adotamos procedimentos de pesquisa doutrinária, as quais promovem uma robusta fundamentação teórica, bem como a análise de legislação e jurisprudência.

2. BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PEDÁGIO

2.1 CONCEITO

Do latim *pedaticum*, onde se põe o pé¹, o pedágio desde sempre apresenta a noção de obrigação de pagamento pela passagem em determinado caminho. A doutrina se manifesta em sentido análogo.

Pedágio é a designação atribuída à cobrança passível de ser exigida dos usuários de via pública, a fim de custear despesas de construção, conservação, bem como os serviços complementares disponibilizados a quem dela se utilize.²

Esse instituto não trata de direito nem de obrigação, é uma importância exigida, geralmente em dinheiro, de usuário em razão da utilização de determinada via. Nesse sentido, Savaris assevera:

Pedágio, pode-se definir, é a importância exigida de um indivíduo que se utiliza, em sua circulação, de determinada via terrestre ou hídrica, natural ou artificial, pública ou privada. Especificamente no ordenamento jurídico brasileiro, pedágio é o valor exigido pela Administração, diretamente ou por meio de um concessionário, que se manifesta mediante tributo ou preço, pela utilização de via conservada pelo Poder Público.³

2.2 HISTÓRIA DO PEDÁGIO

O pedágio é tão antigo quanto o surgimento das primeiras civilizações. Com a invenção da roda e a construção das primeiras estradas, o pedágio surge inicialmente como manifestação de poder e arrecadação de recursos sem que houvesse alguma contrapartida para sua exigência. Por isso, desde sempre foi alvo de grande impopularidade, visto que carregava na sua raiz uma matriz de opressão, a qual sempre resultou em reações de protestos, resistências e reivindicações pela devida supressão.⁴

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Pedágio: condições para sua cobrança**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 376.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Pedágio**. In: Leticia Queiroz de Andrade (Org.). *Decisões e pareceres jurídicos sobre pedágios*. São Paulo: ABCR – Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovias, 2002. p. 11.

³ SAVARIS, José Antonio. **Pedágio: pressupostos jurídicos**. Curitiba: Juruá, 2004 p. 102.

⁴ *Ibidem*, p.36.

Antigos escritos revelam sua prática na Índia, por volta de 321 a.C., assim como se relata sua cobrança, há 4 mil anos, pelos caminhos que ligavam Síria e Babilônia. Sacha Calmon⁵ relata que o império dos Incas já os exigia pelos caminhos do altiplano da cordilheira andina. Também no esplendor de Cuzco se cobrava, com exceção do serviço postal imperial. É em Roma que a origem do pedágio nos permite verificar um princípio de instrumento de desenvolvimento viário.

A expansão do império romano o converteu em civilização que controlou os continentes europeu, africano e asiático. Neste domínio, foi estabelecida uma rede viária que perfazia milhares de quilômetros de estradas pavimentadas em pedra e piso terraplanado. Embora construídas através de mão-de-obra escrava e de prisioneiros de guerra, o custo da obra era elevado e a responsabilidade do financiamento se tornava uma questão sensível.⁶

De início, o aporte financeiro era de responsabilidade dos proprietários das terras por onde cruzaria a estrada. Entretanto, devido à extensão da malha, eram necessárias cada vez maiores somas de recursos, os quais eram disponibilizados pelo Imperador e por particulares que lucrassem com a conquista de novas terras.

Por fim, diante da insuficiência recorrente de fundos, foi criada a figura do administrador de estradas, o *curatores viarum*, o qual detinha a atribuição de impor a cobrança de contribuições para a manutenção, reparação e construção de novas estradas. Nasceram, assim, os direitos de pedágio, que traz em sua gênese o progresso viário como inspiração de desenvolvimento social e um princípio de afetação.⁷

Na Idade Média também é marcante a presença do pedágio, representando a mais antiga fonte de fiscalização e renda para o rei, senhores feudais e igreja. Os direitos de pedágio eram concedidos ou retirados por manifestação do poder real. Os vassallos do rei (duques, marqueses e condes) detinham as prerrogativas realengas de ordem judicial, militar e econômica, e, assim, exerciam a cobrança do pedágio em benefício próprio. A prática abusiva da exigência de pagamento impunha verdadeiras barreiras comerciais à florescência das feiras e rotas de comércio.⁸

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio De Janeiro: Forense, 2010, p. 410.

⁶ SAVARIS, *op. cit.*, p. 37.

⁷ *Ibidem*.

⁸ COELHO, *loc. cit.*

Tal cobrança era vinculada à manutenção de pontes, estradas e parte de rios ou realizadas sob o argumento de disponibilização de proteção da circulação de mercadorias e peregrinos, a qual era fornecida por meio de escoltas aos transeuntes ou seguros às mercadorias.

Entretanto, a proteção não era efetivamente eficaz, tornando os condutos extremamente proibitivos e causando um embaraço muito forte à circulação de mercadorias e pessoas. De outra parte, a obrigação de manutenção das estradas e pontes era apenas formal, sendo realizadas poucas vezes e de forma precária, de maneira que as reclamações enviadas ao rei não raramente eram decididas por anulação ou revisão da concessão. Assim, nos parece que a Idade Média apresenta um pedágio “sem causa”, como contrapartida de um direito feudal baseado no exercício da propriedade de terras e nas concessões de prerrogativas reais.⁹

A partir do século XV, o poder real Francês inicia um maior controle na fiscalização das tarifas e nos cumprimentos das obrigações, estabelecendo o dever de manutenção das vias pelas cidades, senhores e ordens religiosas que arrecadavam o pedágio sob concessão real. Assim, há a afirmação do princípio da afetação das receitas do pedágio na França.¹⁰

Essa concepção entra em contradição nos meados do século XVIII pela imagem de duas feições da sociedade que se cruzam e são excludentes entre si: uma de natureza tradicional, baseada na estabilidade e fragmentação territorial, e outra fundada na liberdade de comércio, pugnando pela mobilidade do homem e das coisas através da abertura dos espaços. Esta nova sociedade resultante do comércio, e que busca o aumento da riqueza, vê o pedágio como um elemento ilegítimo no sistema de produção do mercado. Também no contexto ideológico o pedágio era visto como um método abusivo e contrário aos princípios estruturantes da sociedade e dos valores da razão humana. Assim, embora autêntica a remuneração da concessão pelos investimentos realizados, aos poucos o pedágio foi se deslegitimando frente às necessidades da *laissez passer* de liberdade do Novo Regime.¹¹

Ao final da Revolução Francesa, subsistiria apenas a cobrança em algumas pontes e os direitos de navegação fluvial. A Revolução expunha o pensamento de

⁹ FOURQUIN *apud* SAVARIS, pp. 38 e 39.

¹⁰ SAVARIS, José Antonio. **Pedágio**: pressupostos jurídicos. Curitiba: Juruá, 2004, p. 39.

¹¹ CONCHON *apud* SAVARIS, p 40.

que a noção de domínio público não era objeto de lucro do Rei, mas da Nação¹², assim, na França do século XIX, as estradas seriam gratuitas e as despesas repartidas entre Estado e departamentos, de acordo com a classificação da via¹³.

A ideia contemporânea de construção e manutenção de estradas por meio de Parcerias Públicas Privadas parece ter escopo na Inglaterra do século XVII com a criação do sistema de *turnpikes roads*. Por meio de um ato parlamentar, esse método permitia que agentes públicos e, mais tarde, grupos de particulares se reunissem para a formação de *trusts*, os quais eram autorizados a cobrar pedágio e aplicar o produto da arrecadação na construção, melhoramentos e manutenção das vias. A ideia inicial era de que as rodovias retornassem ao controle das autoridades locais tão logo atingissem condições satisfatórias, no entanto, esse sistema, que se pretendia provisório, perdurou ao longo do século XVIII.¹⁴

Chegou aos Estados Unidos por intermédio de autorizações legislativas que permitiam ao capital privado e suas *turnpikes corporations* financiar a construção de rodovias, tendo o privilégio de exigir pagamento para quem as utilizassem. De fato, o instituto foi utilizado como mecanismo de desenvolvimento das malhas rodoviárias até meados do século XIX, momento em que passou a se tornar economicamente inviável frente ao progresso e expansão das estradas ferroviárias, as quais detinham uma maior capacidade de transporte, ocasionando melhor circulação de pessoas, bens e serviços. Com efeito, a cobrança de pedágio irá cessar no mundo ocidental a partir da segunda metade do século XIX, seja pelo avanço ferroviário, seja pelo espírito do direito de liberdade francês.

Acontece que nova onda desenvolvimentista na indústria automobilística vem promover relevante aumento no volume de transporte rodoviário, reacendendo perspectiva de melhor relação de custos e benefícios entre os modais de transporte. Assim, no início do século XX, o surgimento dessa viabilidade econômica permite, novamente, a elaboração de projetos para construção de novas rodovias financiadas mediante cobrança de pedágios.¹⁵

Esses projetos previam, agora, a construção de autoestradas modernas como forma de concorrência à malha ferroviária. Assim, surge o conceito de

¹² BEZANÇON *apud* SAVARIS, p 41.

¹³ DERYCKE *apud* SAVARIS, p 41.

¹⁴ BRODERICK *apud* SAVARIS, pp.42 e 43.

¹⁵ SAVARIS, José Antonio. **Pedágio: pressupostos jurídicos**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 43.

autopistas como padrão de obras rodoviárias. De resto, a notória dificuldade orçamentária dos Estados em implementar tais projetos traz à tona uma nova feição do pedágio como instrumento de política rodoviária, ao passo que seria utilizado como meio de remuneração e amortização do capital investido na construção desse moderno sistema viário.¹⁶

Dessa forma, pouco antes da Segunda Guerra Mundial, nas palavras de Aliomar Baleeiro, a cobrança de pedágio nas estradas rodoviárias sobre o tráfego de veículos automotores estava “fadada à reabilitação”¹⁷, e assim o foi nos países centrais.

Na Itália, foi instituído o pedágio em 1923, sendo atribuído na ocasião em benefício da ‘*Acienda Autònoma de Stradi Statale*’, empresa de capital misto (suíço e italiano) mais tarde nacionalizada pelo governo Benito Mussolini¹⁸. A partir de 1925, financiadas sob o regime de concessões, houve a construção de várias rodovias, a exemplo da autoestrada Milano-Laghi¹⁹.

A França, buscando recuperar o atraso desenvolvimentista em relação aos países do Norte, desenvolve, no início dos anos 50, projeto de programa ambiental para a construção de novas rodovias, cuja utilização seria em princípio gratuita. Mais tarde ficou permitida a cobrança do pedágio pelo governo ou pelas concessionárias responsáveis pela construção e manutenção das modernas *autoroutes*.²⁰

Nos Estados Unidos, o instituto ressurgiu com a inauguração da *Pennsylvania Turnpike*, em 1940, sendo essa a primeira das denominadas vias-expressas que viriam a ser construídas e administradas pelas empresas de estradas de barreira, as *Turnpike Companies*, ou mesmo por autarquias governamentais, as *Authorities*, as quais passariam a cobrar pedágio como forma de obtenção de recursos para financiar o sistema.²¹

2.3 PEDÁGIO NAS CONSTUIÇÕES BRASILEIRAS

¹⁶ SAVARIS, José Antonio. **Pedágio: pressupostos jurídicos**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 44.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.860.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Pedágio: condições para sua cobrança**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 376.

¹⁹ LEE *apud* Savaris p.44.

²⁰ MEIRELLES, *op. cit.*, p. 377.

²¹ *Ibidem*, p. 376.

No texto constitucional de 1824, já havia referências a impostos e algumas taxas. Não havia menção sobre a qualquer modalidade de cobrança pela passagem em estradas, ao passo que essa prática já era realizada.

Em 1848, há registro da contratação de investidor privado para a construção e exploração de ponte sobre o rio São Francisco, na então Província de Minas Gerais.²²

No Brasil, a primeira via de rodagem foi concedida por decreto do governo imperial em 1852, implementando a estrada “União e Indústria”. Ressalta-se que a autorização para construir, melhorar e conservar a via ficou exclusivamente a encargo do construtor, muito em conta dos benefícios advindos com o deslocamento da produção.²³

Naquela época, o financiamento de estradas e pontes era realizado, invariavelmente, pela contratação de setor privado, o qual recebia autorização imperial mediante leis específicas para construção e posterior remuneração pela paga para passar.

A Constituição Federal de 1891²⁴, sem mencionar o termo pedágio, expressa pela primeira vez a vedação da criação de impostos que impeçam o trânsito e a passagem de produtos e veículos:

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1 °) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

A Constituição de 1934²⁵ também não faz referência ao pedágio, mas já menciona o gênero tributo e aprimora a vedação que dificulta o trânsito:

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no

²² MACHADO, Karl. **Concessões de rodovias**. Mito e realidade. São Paulo: Prêmio, 2002, p. 80.

²³ VASQUEZ, Pedro Kamp. **Álbum da estrada união e indústria**. Rio de Janeiro: Quatratin G, 1997, p. 23.

²⁴ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

²⁵ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

A Constituição de 1937²⁶ estabelece praticamente os mesmos termos da anterior, embora apresente redação distinta. Ainda não vemos alusão ao pedágio nesse dispositivo:

Art 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.

Em linha com o desenvolvimento mundial do setor rodoviário, muito em razão do advento do sistema de construção de rodovias submetidas a cobrança pela passagem, a Constituição de 1946²⁷, pela primeira vez, institui a figura do pedágio:

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 estradas.

Interessante observar que a ressalva ao impedimento de causar embaraços ao tráfego englobava não só o pedágio, mas também quaisquer outras taxas que se vinculassem ao fato.

A permissão constitucional da cobrança de pedágio fez surgir uma série de leis estaduais contemplando a construção, conservação e melhorias das estradas e vias pelas cidades do país. Assim, tomamos como exemplo: Via Anchieta e Via Anhanguera, trechos São Paulo-Jundiaí e Jundiaí-Campinas, em São Paulo; estrada Itabuna-Ilhéus, na Bahia; e estrada Porto Alegre - São Leopoldo, no Rio Grande do Sul.

A Constituição de 1967²⁸ manteve disposição de ressalva somente pelo pedágio, não mencionando a exação por taxa, talvez pela intenção de restringir a

²⁶ BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

²⁷ BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

limitação de ir-e-vir. A nova redação admite o pedágio para atender aos custos das vias e não mais para indenizar a construção, conservação e melhoramentos:

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

Logo em seguida, A Emenda Constitucional 1/69 silenciou sobre a ressalva à cobrança do pedágio, causando dúvidas sobre a possibilidade de sua instituição e cobrança. Neste momento, a doutrina sustentou pela legitimidade de sua cobrança mesmo sem fundamento constitucional. De um lado, afirmavam que o pedágio era preço público e não necessitava de limitações ao poder de tributar, visto que o uso da via era facultativo; de outro, sustentavam que sendo o pedágio taxa, não era necessária sua ressalva à vedação de limitação de tráfego, pois que deveria apenas obedecer à instituição da regra geral das taxas.

Por fim, a Constituição Federal de 1988²⁹, tornou a contemplar a figura do pedágio, contudo com redação e fundamentos bem distintos dos textos anteriores:

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;

Como se percebe, a referência ao instituto do pedágio é explícita, contudo o dispositivo não lhe dirigiu aquele cunho remuneratório da destinação da receita, ao mesmo passo que não deixa claro o fundamento pelo qual possa ser exigido. Enfim, esse é o problema a ser discutido no presente trabalho.

²⁸ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

²⁹ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao88.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

3 DOS TRIBUTOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO

A doutrina utiliza os mais variados critérios para buscar uma classificação dos tributos em espécie. Paulo de Barros Carvalho³⁰ afirma que classificações clássicas carregam fortes conotações extrajurídicas e econômicas. Nesse sentido, o referido autor inclinou-se pela classificação que possui fonte inspiradora na existência do vínculo entre o fato descrito e a atuação do Estado em sentido amplo.

Foi Geraldo Ataliba quem criou essa verdadeira classificação científica de tributo, recepcionada pela quase unanimidade dos doutrinadores. Examinando as legislações existentes, o autor verifica que o aspecto material da norma, ou consiste numa atividade do poder público, ou consiste em fato indiferente a tal atividade. Daí decorre que, no primeiro caso, legislador vincula o nascimento da obrigação tributária ao desempenho de uma atividade estatal e, no segundo caso, não.³¹

Tradicionalmente, diversos autores fazem uso da terminação “fato gerador” com o intuito de conceituar dois elementos semelhantes, mas que guardam sensível diferença: o primeiro, serve para designar o enunciado descritivo do fato, aquele conceptual e hipotético, contido na lei; o segundo, para designar o fato concreto que se realiza no mundo dos fenômenos. Na visão de Geraldo Ataliba³², não é correto utilizar o mesmo termo para designar tanto a previsão legal de um fato, quanto o próprio fato.

O referido autor adota, assim, uma distinção para essas duas figuras. Denomina de “hipótese de incidência” o conceito legal, aquele representado pela descrição legal e hipotética de fatos e circunstâncias previstos na norma; e de “fato imponible”, aquele acontecido em determinado tempo e lugar, o qual configura a hipótese de incidência.³³

Expressões semelhantes são utilizadas por Hugo de Brito Machado ao ensinar que a “hipótese de incidência” designa com mais propriedade a situação descrita na lei e que faz nascer a obrigação tributária, ao passo que o “fato gerador”

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.59.

³¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 130-131.

³² *Ibidem*, p.54.

³³ ATALIBA, *loc cit.*

é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. Assevera o referido autor: “a hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”.³⁴

Abrigando preceito didático, o art.4, do CTN³⁵, salienta que o critério determinante para identificar a natureza jurídica de uma espécie tributária é o fato gerador em abstrato, ou hipótese de incidência, e sendo irrelevante o *nomen juris* e demais características adotadas em lei. Prescreve o dispositivo em comento:

Art.4 A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

3.2 CONCEITO

Em nosso Estado de Direito, o tributo tem estrutura de relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, ou seja, é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos em lei. Apresentam-se como receitas derivadas, em oposição às receitas originárias produzidas pelo próprio patrimônio público, contribuindo dessa forma os indivíduos para o financiamento dos investimentos públicos e para o custeio das despesas coletivas, não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos.

O conceito constitucional de tributo pode ser extraído da leitura do capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, arts. 145 a 156, da Constituição Federal. Segundo Costa, noção essencial desse conceito diz que o tributo corresponderá a uma relação jurídica entre o Estado e contribuinte quando implementada situação fática prevista em lei autorizadora dessa exigência, sendo o objeto uma prestação pecuniária, sem caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.³⁶

Cabe ressaltar que essa situação fática estará ou não vinculada a uma atuação estatal. Todavia, necessariamente, apresentará conteúdo econômico, sem o qual nenhuma hipótese pode sustentar a instituição de tributo.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16ªed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

³⁵ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 27 set. 2019.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed.- São Paulo: Saraiva, 2009, p. 105.

Amaro estabelece conceito de tributo como sendo “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.³⁷

Ataliba, ao afirmar que tributo é instituto nuclear do direito como obrigação de relação jurídica, ensina:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).³⁸

Para Becker, “tributo é objeto da prestação que satisfaz o dever do sujeito passivo da relação jurídica tributária de efetuar uma predeterminada prestação, atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação”.³⁹

Com relação às divergências na doutrina sobre o conceito de tributo, Machado sustenta que “em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado”.⁴⁰

O autor se refere ao Código Tributário Nacional, que em seu art.3º fornece o conceito legal de tributo:

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.

Diante dos termos do conceito legal, passaremos a examinar seus diversos elementos.

3.2.1 Prestação pecuniária compulsória

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 47.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 34.

³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 261.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016 p. 57.

No ordenamento jurídico tributário brasileiro o objeto do tributo é a prestação pecuniária, quer dizer, o cumprimento se faz pela entrega de dinheiro. Não é mais admitido nos sistemas tributários modernos prestações *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços). A compulsoriedade se caracteriza pela ausência do elemento vontade no suporte fático da norma tributária. É compulsória porque o dever jurídico tributário é imposto coativamente por lei independentemente do concurso da vontade do contribuinte. Não se pode afirmar que a prestação seja compulsória por ser o pagamento do tributo obrigatório.⁴¹

Machado adverte que a distinção se vislumbra no nascimento da obrigação e não no adimplemento. Assim, as obrigações jurídicas são legais ou contratuais. As prestações contratuais também são obrigatórias, nascem diretamente do contrato, porém derivam somente indiretamente da lei. Ao passo que na prestação tributária a obrigação nasce diretamente da lei, sem o caráter volitivo do sujeito passivo.⁴²

Amaro compartilha da mesma opinião ao expressar que o “*nascimento da obrigação de prestar (o tributo) é compulsório (ou forçado)*, no sentido de que esse dever se cria *por força* da lei (obrigação *ex lege*), e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação *ex voluntate*)”.⁴³

3.2.2 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A doutrina majoritária enxerga na expressão “em moeda” uma flagrante redundância do vocábulo “pecuniária”, com a qual o texto qualifica a prestação tributária. De qualquer sorte, a prestação é pecuniária, e seu conteúdo deve ser satisfeito em moeda.⁴⁴

Em relação ao restante do comando, é questão é aferir se o sujeito passivo tem direito de satisfazer a prestação ao entregar bens diversos do dinheiro.

Carvalho, em tom de crítica, afirma que a locução “cujo valor nela se possa exprimir” teria ampliado o âmbito das prestações tributárias, observando o seguinte:

“...quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano, que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação fiscal. Com base nessa premissa, alguns

⁴¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 20.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 57-58.

⁴³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 44.

⁴⁴ DIFINI, *loc. cit.*

entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem as demais condições postas pelo preceito.”⁴⁵

O caráter pecuniário parece ser condição inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, contudo, a questão em referência poderá vir a se resolver com outra forma ordinária de extinção de crédito tributário, tendo em vista que a Lei Complementar n. 104/2001, modificou o art.156, do CTN, acrescentando o inciso XI que prevê expressamente a dação em pagamento de bens imóveis.⁴⁶

3.2.3 Que não constitua sanção de ato ilícito

O tributo não tem natureza sancionatória. Aqui reside a diferença dos tributos e das multas de direito público, as quais são penalidades administrativas ou penais. A hipótese de incidência do tributo é ato lícito, enquanto a da norma sancionatória é ato ilícito.⁴⁷

A distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indica que há obrigação de pagar o tributo porque foi realizado um fato gerador. Obriga-se a recolher a multa por ter descumprido uma obrigação. O tributo se funda no poder fiscal, enquanto a multa, no poder de punir.

Hugo de Brito Machado assevera que:

O tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito.⁴⁸

Entretanto, cabe ressaltar que circunstâncias ilícitas podem acarretar fatos geradores de tributo, e isso é irrelevante para o preenchimento da hipótese de incidência. É o exemplo da exploração de casa de jogos de azar, não importa se a

⁴⁵ CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 52.

⁴⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

⁴⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 22.

⁴⁸ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 59.

atividade é ilícita, sob o ponto de vista tributário, vai estar preenchido o requisito da hipótese de incidência, que é a aquisição econômica de rendimentos.⁴⁹

3.2.4 Instituída em lei

Decorrente do princípio da estrita legalidade tributária, o tributo é prestação instituída ou aumentada por meio de lei, sendo, portanto, obrigação *ex lege*. O instrumento adequado para sua instituição é a lei ordinária. Entretanto, a Constituição Federal, expressamente, descreve os casos em que é necessário instituir o tributo através de lei complementar, nesse caso poderemos falar em exigência de legalidade qualificada.⁵⁰

A lei que instituir o tributo deverá também definir e descrever sua hipótese de incidência, os sujeitos da obrigação, indicar os elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, *e.g.*, base de cálculo e alíquota, bem como o prazo respectivo.

Paulsen leciona que a referência à instituição por lei perfaz “um requisito de validade, e não de existência do tributo. Tributo instituído sem lei não terá sustentação para ser exigido, ao passo que será inconstitucional a norma infralegal que o criou, restando essa, inválida”.⁵¹

3.2.5 Cobrança mediante atividade plenamente vinculada

A atividade administrativa é classificada conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no desempenho de suas funções. Dessa forma, a atividade administrativa pode ser desempenhada pelos agentes do ente estatal mediante atos discricionários ou atos vinculados.

Ao desempenhar atividade discricionária, segundo Machado, “a autoridade administrativa dispõe de liberdade de decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir”.⁵²

⁴⁹ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 59 e 60.

⁵⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 22.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 42.

⁵² MACHADO, *op. cit.*, p. 62.

Nesses atos discricionários, o conteúdo, ou pelo menos parte dele, não é predeterminado em lei, ficando sua prática a juízo de conveniência do agente administrativo competente.

Na atividade vinculada, a autoridade administrativa não tem prerrogativa de fazer juízo de conveniência ou oportunidade. O conteúdo a ser seguido está determinado na lei, não resta campo para escolhas políticas ou administrativas. É dizer que a lei - além de estabelecer o fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade - ainda prescreve o momento, o agir e o conteúdo vinculativo da atividade.

Em consequência do princípio da legalidade, a arrecadação dos tributos é ato vinculado, se previsto em lei, é devido e, necessariamente, tem que ser cobrado. Não pode o agente fiscal dispensar seu pagamento por juízo de conveniência, considerações de justiça ou apreciação de excessivo ônus no caso analisado.⁵³

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.3.1 Estrita legalidade tributária

O princípio da estrita legalidade vem expresso no art. 150, I, da CF, e estabelece que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Essa limitação se traduz de uma especificação do art. 5º, II, da CF, que trata do princípio da legalidade, o qual menciona que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Como diz Luciano Amaro, o princípio da estrita legalidade é multissecular, foi consagrado na Carta de João Sem Terra, em 1215, na Inglaterra, onde os barões ingleses impuseram ao rei a necessidade de obtenção prévia da aprovação dos súditos para a cobrança de tributos, o que se passou a conhecer como a máxima de "*no taxation whitout representation*".⁵⁴

⁵³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 23.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

O conteúdo deste princípio supera a simples autorização legislativa para cobrança ou aumento do tributo. A lei deve prescrever os dados necessários para identificar o fato gerador e a quantificação do tributo, não deixando à autoridade administrativa o juízo de conveniência e oportunidade para determinar os critérios que vão definir os valores a serem recolhidos⁵⁵. Necessária a lei, então, não apenas para instituir novo tributo, mas também para efetivar majoração de algum já existente, mediante artifícios como o aumento da base de cálculo, a elevação de alíquota, a redução do prazo de pagamento ou qualquer outra mudança na sistemática de sua apuração⁵⁶.

A lei exigida na Constituição Federal para a criação do tributo é, como regra, a lei ordinária. Assim, nenhum tributo poderá ser criado ou aumentado por decreto, portaria ou qualquer outro ato infralegal instituído pelo Poder Executivo. Entretanto, existem importantes exceções a esse princípio quando nos referimos aos impostos de competência da União elencados no art. 153, § 1º, da CF, o qual faculta ao Poder Executivo, “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV E V”. Esses impostos são, respectivamente, de importação, de exportação, de produtos industrializados e o de operações financeiras.⁵⁷

Como diz Difini, quanto a esses impostos o princípio de legalidade está relativizado. O Poder Executivo, através de atos de hierarquia normativa inferior à lei ordinária, como portarias do Ministro da Fazenda ou Decretos do Presidente da República, pode alterar suas alíquotas para mais e com isso aumentar os impostos. Justificativa para isso seriam esses impostos fazerem parte da cadeia interventiva, necessitando o Poder Executivo de instrumento legal ágil para alterar suas alíquotas com a finalidade de regular o comércio exterior, a economia e a produção nacional, áreas em quais esses tributos estão inseridos.⁵⁸

Assim, as exceções estão restritas a esses impostos citados e também à ressalva de convênio do ICMS incluída, pela Emenda Constitucional n. 3/93, prescrita pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Quanto às demais espécies tributárias:

⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

⁵⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica à luz do sistema constitucional**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2003, p.39.

⁵⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 73 e 74.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 74.

taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições, o princípio da legalidade é absoluto.⁵⁹

Luciano Amaro relata disposição contida no art. 150. § 6º, de exigência de lei específica para definição de “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições. Mais do que lei, reclama lei específica, especialmente editada para tratar exclusivamente daquelas matérias contida nestes tributos. Esse comando tem por objetivo evitar que na discussão de leis dos mais variados assuntos de competências legislativas, como por exemplo a discussão de relações de trabalho ou o desenvolvimento de setores econômico, sejam aprovadas isenções ou figuras análogas com preceitos tributários sem que o Legislativo tenha lhes dedicado atenção específica, conforme o preceito legal.⁶⁰

3.3.2 Anterioridade tributária

O princípio da anterioridade impede que em meio a um exercício fiscal venha a ser alterada as formas e prazos de pagamento do tributo, causando reflexos negativos ao patrimônio do contribuinte. Isso é justificável para proporcionar ao cidadão um tempo mínimo razoável a fim de reprogramar suas atividades e rever seus gastos e investimentos. Segundo Leandro Palsen, não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa, mas sim proporcionar, a anterioridade, garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa.⁶¹

A Constituição federal apresenta duas normas de anterioridade dispostas em seus dispositivos. A anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal.

Assim, a lei instituidora ou majoradora de determinado tributo, quando aprovada e publicada num determinado exercício fiscal, somente produzirá efeitos a partir do início do exercício subsequente em respeito ao princípio da anterioridade tributária constante no art. 150, III, b, da Constituição Federal.

De outra forma, a anterioridade nonagesimal traz garantia ao contribuinte de que, entre a publicação da lei a qual cria ou aumenta o tributo e sua incidência capaz de gerar obrigação tributária, deverá ser transcorrido um período de 90 dias.

⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 136 e 137.

⁶⁰ *Ibidem*.

⁶¹ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 30.

Esses comandos estão contidos nos art. 150, III, c, bem como no art. 195, § 6º, ambos da Constituição Federal.

É importante ressaltar que não existe mais em nosso ordenamento constitucional o princípio da anualidade tributária, o qual exigia a prévia autorização na lei orçamentária anual para que o tributo pudesse ser aumentado ou instituído.⁶²

A regra geral é que sejam aplicadas às espécies tributárias tanto as exigências da anterioridade de exercício, quanto às de interstício dos 90 dias da publicação da lei com a finalidade tributária. Esses comandos são cumulativos, se completam na medida em que um reforça o outro.⁶³

Na análise das espécies tributárias, temos que as exceções para as regras de anterioridade são taxativas, existem aqui *numerus clausus*. Não se devendo confundir o rol de exceções para a anterioridade de exercício com o atribuído à anterioridade nonagesimal.

Regina Helena Costa elaborou um quadro explicativo de forma didática, o qual identificou como regimes jurídicos de anterioridade quanto à sujeição ou aplicação das exceções aos tributos presentes no texto constitucional. Passamos a exibí-lo em seguida, cabe ressaltar que a autora se refere aos conceitos de anterioridade de exercício e nonagesimal como anterioridade genérica e especial, respectivamente:

- 1) *observância de ambos os princípios* – anterioridade genérica e especial, que constitui o padrão do sistema tributário;
- 2) *não sujeição a nenhuma modalidade de anterioridade*: empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art.148, I) ; Imposto de Importação (art. 153, I); Imposto de Exportação (153, II); IOF (art. 153, V); e impostos extraordinários (art.154, II);
- 3) *aplicação da anterioridade genérica, mas não da especial*: IR (art.153, III), fixação da base de cálculo do IPVA (art. 155, III); e IPTU (art. 156, I);
- 4) *aplicação da anterioridade especial, mas não genérica*: IPI (art. 153, IV); bem como ao ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, c), e à contribuição de intervenção no domínio econômico relativo às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art.177, § 4º, b), por força da EC n.33,de 2001;

⁶² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 76.

⁶³ *Ibidem*, p.75.

- 5) *aplicação da anterioridade nonagesimal*, específica para contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (art.195, § 6º).⁶⁴

Quanto às demais espécies tributárias, estarão sempre a obedecer a regra: taxas e contribuições de melhoria, bem como os tributos dos Estados e Municípios deverão observar a exigência de cumulatividade dos princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal, com exceção da, já menciona acima, incidência nas alíquotas de ICMS prescrita no art. 155, § 4º, IV, da CF.⁶⁵

3.3.3 Irretroatividade tributária

A noção de irretroatividade relativa da lei como princípio geral vem expressa no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, o qual estatui que a lei não poderá atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ainda são mencionadas outras vedações constitucionais de irretroatividade na definição de crimes e estabelecimento de penas (art. 5º, XXXIX), bem como em relação à afirmação de que a lei somente retroagirá para beneficiar o réu (art. 5º, XL).⁶⁶

No âmbito tributário, a Constituição impõe preceito específico abrigado no art. 150, III, a, segundo o qual é vedado às pessoas políticas cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados”.

Luciano Amaro critica, abaixo, a redação desse dispositivo, o qual, segundo ele está dirigido ao aplicador da lei, que não pode fazê-la incidir em fatos pretéritos, bem como dirigido ao legislador, que não pode ditar regra para tributar fato passado:

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior a vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.⁶⁷

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1ed.- São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 67 e 68.

⁶⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 78.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 175 e 176.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 141.

O princípio da irretroatividade da lei tributária é revelado pela necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza em relação ao desdobramento de seus atos pretéritos em face da lei. Decorre disso, a impossibilidade de que lei tributária mais onerosa seja aplicada em situações pretéritas, sendo inadmissível que novos efeitos tributários seja atribuídos a atos, fatos ou situações ocorridas no passado, gerando obrigações não previstas naquele momento.

3.3.4 Princípio da Isonomia ou da Igualdade tributária

Esse princípio decorre do ideal de igualdade que encontra fundamento no art. 5º, caput, da Constituição Federal que dispõe: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...”.

O princípio é particularizado, no campo dos tributos constitucionais, pelo art. 150, II, da CF, o qual veda a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte, ao prescrever a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Implica dizer que toda pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. O comando aqui está dirigido ao aplicador da lei que não pode diferenciar os cidadãos, nem lhe ser facultado o momento de reconhecer às pessoas o benefício outorgado pela lei. Ao mesmo tempo, o princípio se dirige também ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar; nem está autorizado o legislador, ao ditar a lei, fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.⁶⁸

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

Cabe salientar, que no plano doutrinário, existem duas faces ou dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, ou seja, através da lei.⁶⁹

A igualdade perante a lei aproxima a isonomia do princípio da legalidade. Trata-se de faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma àqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade. Na igualdade perante a lei, verificar-se-á tão somente se a lei está sendo cumprida, no plano formal, de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige.⁷⁰

A igualdade na lei ou através da lei se volta ao legislador para que este institua a norma em respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão ser diferentemente tratados. Esta dimensão mostra-se como cláusula geral de proibição ao arbítrio, dificultando a adoção de critérios casuísticos e políticos das situações equivalentes, que levem a promover discriminações gratuitas e artificiais.⁷¹

Expressa, assim, preocupação do constituinte com os preceitos de igualdade e isonomia, na medida em que obriga o legislador ordinário ao reconhecimento das diferenças entre os contribuintes, tendo, portanto, que ofertar tratamento diferenciado aos mesmos. Não poderá tratar duas situações semelhantes de forma diferenciada, ao passo que poderá tratar situações desiguais de forma desigual, pelo fato das pessoas não estarem nas mesmas condições.

Importante definir qual a desigualdade que faculta, mas também identificar qual desigualdade que obriga a discriminação, e para alcançar o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, a doutrina majoritária se dirige a outro postulado constitucional tributário, à vista do princípio da capacidade contributiva. Deve ser diferenciado com isenções ou com incidência tributária menos gravosa o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica.⁷²

Contribuintes que têm maior capacidade contributiva devem pagar maior imposto em relação aos que tem menor capacidade contributiva. Entre os

⁶⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 137.

⁷⁰ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 280 a 282.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 159.

contribuintes de maior capacidade o tratamento deve ser igualitário, diferentemente, todavia, quando o tratamento for com um contribuinte de menor capacidade.

3.3.5 Não-Confisco

A Constituição estabelece no art. 150, IV, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar o tributo com efeito de confisco.

O confisco é a apreensão, pelo fisco, de bens do contribuinte (representados por moeda corrente) que comprometem excessivamente seu patrimônio e sua renda. Leandro Palsen o identifica como “tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação”.⁷³

Os tributos traduzem transferências compulsórias de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada, preservando a capacidade econômica do indivíduo.⁷⁴

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático. Mais que critério informador da atividade do legislador, é preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, na análise dos fatos da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.⁷⁵

Dessa forma, o problema está em definir o quanto o tributo pode avançar sobre o patrimônio do indivíduo sem que haja a figura do confisco. Inexistindo possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco ficará a critério do poder judiciário que deverá se pautar pela razoabilidade na aferição dos montantes.⁷⁶

Para Ives Gandra da Silva Martins, o confisco se manifesta sempre que a tributação retire do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais. Em sua visão, não se pode examinar o confisco a partir de um determinado tributo, mas da carga tributária total que incide sobre este contribuinte. Estar-se-á, assim, diante de carga

⁷³ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 143.

⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 168.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 85.

geral confiscatória que indica a revisão de todo o sistema, mas principalmente a criação daquele tributo em especial que ultrapassou a capacidade contributiva do cidadão.⁷⁷

3.3.6 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição, onde se prevê que, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Conforme o dispositivo constitucional, o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos. Taxas e as contribuições de melhorias possuem caráter de retribuição, estando seu custo relacionado, respectivamente, ao serviço prestado ou a valorização decorrente de obra pública, e não à condição econômica do contribuinte.⁷⁸ Entretanto, há autores que afirmam ser princípio fundamental de tributação e aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, conforme as características próprias de cada uma.⁷⁹

Luciano Amaro observa que na formulação jurídica do princípio, se busca tanto a preservação da eficácia da lei de incidência, quanto à preservação do patrimônio do contribuinte, evitando que uma tributação excessivamente onerosa comprometa seus meios de subsistência, seja pelos respectivos embaraço do livre exercício de sua profissão ou da livre exploração de sua empresa, bem como do exercício de outro direito fundamental.⁸⁰

Assevera Aliomar Baleeiro que a "capacidade contributiva, objetivamente considerada, pressupõe, no indivíduo, uma base econômica – patrimônio ou renda – apta a suportar o gravame".⁸¹

É dizer que todos devem contribuir para financiar a estrutura estatal, mas cabe ao legislador e ao fisco estabelecer critérios e parâmetros de tratamento isonômico ao contribuinte, de modo que esse possa suprir as demandas do Estado

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.44.

⁷⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 83.

⁷⁹ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 72.

⁸⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162.

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro; Forense, 2010, p. 1157.

por recursos, bem como garanta o mínimo necessário para a sua sobrevivência e de sua família, não causando lesão a seu patrimônio.

Dessa forma, capacidade contributiva evidencia uma das dimensões do postulado da isonomia, a igualdade na lei, que busca tratar de forma distinta situações diversas, orientando a consecução de um efetivo ideal de justiça fiscal, capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo a promover e não violar o princípio da isonomia.

A doutrina costuma citar alguns postulados que se aproximam e reafirmam o princípio da capacidade contributiva, são eles: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

A personalização se traduz na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, na medida em que as características dos indivíduos sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.

O preceito expresso no postulado da proporcionalidade diz que o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. Assim, indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, expressando uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o valor do imposto. Esse postulado está ligado à razão direta do crescimento da riqueza, visto que à medida que esta aumente, proporcionalmente vai gerar mais imposto.⁸²

A progressividade apresenta técnica de agravamento do ônus tributário em relação ao crescimento da base de cálculo. Significa dizer que as alíquotas serão maiores quando a base de cálculo se alargar. A progressividade pode ser simples, mediante a elevação de alíquotas quando cresce a base de cálculo, ou gradual quando haja aplicação de alíquotas crescentes para a base de cálculo que ultrapasse o limite estabelecido para a alíquota anterior.⁸³

Quanto ao preceito da seletividade, estabelece o pressuposto de apresentar tributação diferenciada de acordo com a qualidade do objeto. Tem-se que o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes. Apresenta técnica de realização justiça

⁸² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164.

⁸³ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

fiscal ao pressupor que produtos supérfluos são adquiridos por pessoas com capacidade econômica maior.⁸⁴

3.3.7 Liberdade de tráfego

O princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens está previsto no art.150, V, da Constituição Federal; a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais. Por isso se diz que o princípio corrobora a liberdade de locomoção protegida pelo art. 5, XV, da Constituição Federal. Atesta Amaro nesse mesmo sentido:

O que a Constituição veda é o tributo que *onere* o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de *limitar* esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a *liberdade de locomoção* (de pessoas ou bens), mais do que a *não-discriminação de bens ou pessoas*, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a *liberdade de comércio* e o *princípio federativo*.

Paulsen assevera que tal limitação não proíbe “a cobrança, mesmo na fronteira, do diferencial de ICMS, porquanto, nas operações interestaduais, o que ocorre é a divisão da arrecadação entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a carga tributária no mesmo patamar daquela inerente às operações internas”.⁸⁵

Cabe ressaltar que competência para instituição de pedágio só está prevista no dispositivo que trata da vedação de tributos intermunicipais ou interestaduais, lícito será concluir que o tráfego em trecho que esteja contido dentro do limite territorial do próprio Município não será onerado pelo pedágio.

Feitas essas considerações e ressaltando que no Brasil tributo é gênero, passamos a analisar os tributos em espécie: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

⁸⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 165.

⁸⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 145.

3.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

3.4.1 Os impostos

A Ciência das Finanças coloca os impostos em posição de destaque dentre os tributos economicamente mais importantes. Os valores arrecadados por meio desta espécie tributária são bem mais expressivos do que aqueles auferidos pela tributação por intermédio de taxas e contribuições. Em que pese essa relevância em matéria de arrecadação, do ponto-de-vista jurídico, todos os tributos têm a mesma importância.⁸⁶

O conceito de imposto vem disciplinado no art. 16 do CTN⁸⁷ como sendo o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é a espécie de tributo que tem seu fundamento de validade centrado na competência tributária da pessoa política, a qual pode instituí-lo e cobrá-lo, sem que o Poder Público desenvolva atividade específica em retribuição ao contribuinte. Assim, o imposto é reconhecido como *tributo sem causa* pelo fato de não haver a necessidade da contraprestação direta do ente tributário a quem paga o tributo.⁸⁸

Necessário esclarecer que o valor arrecadado por intermédio dos impostos terá retorno e destinação pública. Entretanto, as pessoas que o pagam receberão benefícios difusos como membros da comunidade, e não contraprestações diretas do Estado correlacionadas com o montante pago por cada indivíduo.

É que o produto da arrecadação dos impostos é utilizado para fazer frente às despesas gerais do Estado e para custear os serviços públicos de prestação universal, como a saúde, o ensino escolar e a segurança pública. Estes fazem parte dos serviços públicos de caráter geral, também chamados de serviços *uti universi*, visto que são de utilização universal por todos os indivíduos da comunidade.

Eduardo Sabbag bem reafirma essa ideia:

⁸⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 559.

⁸⁷BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 12/10/2019.

⁸⁸CARRAZZA, *op. cit.*, p. 560.

[...] o serviço público geral (universal ou ut universi), isto é, aquele prestado indistintamente à coletividade, inviabilizando a identificação precisa do sujeito passivo e a quantificação do importe tributário devido. O serviço público geral provoca a percepção de receitas públicas, de modo difuso, pela via arrecadável dos impostos.⁸⁹

Em verdade, o imposto terá sempre por hipótese de incidência um elemento ligado a pessoa: ou certo comportamento do contribuinte, ou determinada situação jurídica específica na qual ele se encontre. O fato imponible será sempre realizado pelo contribuinte, não havendo atividade específica do ente público nesse momento.

O imposto não surge de um serviço público prestado ao contribuinte, nem tampouco de uma obra pública realizada pelo estado. Surge de uma atuação qualquer do obrigado sem a necessidade da contraprestação do ente público. Nesse sentido, por não haver o dever específico sinalagmático, se diz que a prestação patrimonial do contribuinte é *unilateral*.⁹⁰

Neste mesmo sentido, afirma Sabbag que “essa é a razão por que se diz que o imposto é *tributo unilateral*. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de *tributo sem causa* ou *gravame não contraprestacional*, uma vez que desvinculado de qualquer atividade estatal correspectiva”.⁹¹

A hipótese de incidência do imposto estará sempre relacionada ou a um comportamento do contribuinte, ou a uma situação jurídica na qual ele se encontre. Uma dessas duas possibilidades será o *fato imponible* realizado pelo contribuinte e que o deixará sujeito à cobrança do imposto, não havendo necessidade da entidade pública realizar qualquer atividade específica⁹².

Como alguns exemplos de impostos que nascem do comportamento do contribuinte temos o ICMS, quando o comerciante realiza uma operação mercantil; o ISS, pelo fato de prestar um serviço, em caráter negocial; o IRPF, pelo fato da pessoa auferir rendimentos líquidos. De outro lado, como exemplos de uma situação jurídica na qual o contribuinte se encontre, temos: o IPTU, pelo fato da pessoa ser proprietária de imóvel urbano; o IPVA, na qual a hipótese de incidência é a pessoa ser proprietária de veículo automotor; entre outros.

⁸⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 426.

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 561.

⁹¹ SABBAG, *op. cit.*, p. 403.

⁹² CARRAZZA, *loc. cit.*

O postulado da não afetação dos impostos, previsto no art. 167, IV, da Constituição Federal⁹³, dispõe que é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Segundo o critério da necessidade, a receita oriunda dos impostos deve ser vertida para as despesas genéricas do Estado, notadamente relacionadas aos serviços públicos *uti universi*. A margem de distributividade inerente é reduzida se a destinação do produto arrecadado estiver previamente definida por ação do legislador. Nesse sentido, o postulado diz respeito àquilo que se deve fazer com o produto arrecadado a título de impostos. É ordem dirigida ao legislador, que, de pronto, se vê impedido de atrelar a receita proveniente dos impostos a fundo, órgão ou despesa.

Contudo, o princípio da não afetação dos impostos não é absoluto, comporta exceções constitucionalmente expressas que o mitiga, como, *v.g.*, a repartição de receitas tributárias, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, bem como para manutenção e desenvolvimento do ensino, entre outras. Isso se justifica na medida em que reserva, ao orçamento e à própria Administração em sua atividade discricionária na execução da despesa pública, espaço para determinar os gastos com investimentos e políticas sociais.⁹⁴

3.4.2 Taxas

Taxa é uma obrigação prevista em lei e que nasce da realização de determinada atividade estatal relacionada especificamente ao contribuinte. Neste sentido, verifica-se ser inerente às taxas a característica de serem exigidas em contrapartida ao desempenho de determinada atividade do Poder Público, razão pela qual se diferenciam dos impostos.⁹⁵

⁹³ Art.167. São vetados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 12/10/2018.

⁹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 418.

⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Comentada**. 3ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p.46.

Como assevera Aliomar Baleeiro, “taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos”⁹⁶. É dizer que o pagamento da taxa enseja o recebimento de um serviço ou vantagem colocado à disposição pelo poder público.

Como outra característica, a taxa apresenta a especialização do serviço em proveito direto e imediato por parte do contribuinte. Apura-se aqui o interesse do contribuinte por contraprestação na forma de benefício ou serviço público prestado, colocado à disposição e custeado pelo Estado. Há, neste sentido, segundo Pasquale Russo, uma prestação que se inspira no *princípio da corresponsividade*⁹⁷, assim referido com o sentido de troca de utilidades.

Carrazza enriquece esse pensamento afirmando que existe uma ação de *comutatividade*, ao passo que seja necessário ao Estado realizar algo em favor do contribuinte para que dele possa exigir, validamente, esta exação tributária. Assim, segundo o autor, há um prestígio ao princípio da igualdade, de forma que a exigência fique restrita ao ente que se beneficiou não se transferindo aos demais membros da comunidade o ônus econômico da atuação estatal.⁹⁸

Por conseguinte, podemos afirmar que as taxas são espécies tributárias vinculadas que apresentam na hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. Em suma, as taxas guardam características contraprestacionais entre a atividade do ente público em função da pessoa que recebe o benefício.

Esse tributo nos revela um caráter sinalagmático na base de cálculo das taxas, na medida em que deve mensurar o custo da atuação do Estado relativamente proporcional a cada obrigado. A Taxa não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real do serviço e o valor exigido do contribuinte. Se, no entanto, houver um descompasso nesse cálculo que cause uma situação de onerosidade excessiva ao contribuinte, restará configurada

⁹⁶BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, p.848.

⁹⁷RUSSO *apud* CARRAZZA, p. 566.

⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ªed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 566.

hipótese de utilização do tributo com efeito confiscatório, em clara ofensa ao art. 150, IV, da CF⁹⁹.

As taxas têm sua regra-matriz determinada no art.145, II, da CF:

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

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Esta atuação estatal, portanto, deverá colocar na hipótese de incidência das taxas: ou a prestação de um determinado serviço público, ou a prática de certo ato de polícia. Como frisa Carrazza, esses fatos não podem ser produzidos por particulares ou empresas privadas, mas somente pelo Estado, mediante determinação legal. É que o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços públicos devem estar previstos em lei.¹⁰⁰

O poder de polícia vem explicitamente definido no art.78 do CTN¹⁰¹. Este é um poder de polícia administrativa, o qual não se deve confundir com a polícia judiciária e nem com a polícia de manutenção da ordem pública¹⁰². Em linhas gerais, esse poder está ligado à possibilidade de edição de regras legais e infralegais pelo Estado, tendo por finalidade disciplinar o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade dos cidadãos, compatibilizando esse exercício com o bem comum e o interesse público.

Ruy Cirne Lima bem define o vocábulo “polícia” com o intuito de enfatizar seu conteúdo de atividade administrativa para dirimir resquícios de dúvidas:

⁹⁹ Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 567.

¹⁰¹ Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

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

¹⁰² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.418.

No presente, entende-se por essa palavra toda restrição ou limitação coercitivamente posta pelo Estado à atividade ou propriedade privada, para o efeito de tornar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de todas as atividades e a conservação perfeita de todas as propriedades privadas.¹⁰³

O poder de polícia deve ser exercitado por meio de lei, a qual será editada por pessoa política que tiver competência administrativa para ordenar ou restringir direitos e liberdades individuais, nos termos da Constituição Federal. Somente após a edição da lei, poderá a Administração Pública disciplinar abstratamente determinada conduta por meio de regulamentos e atos administrativos de efeitos concretos.

Desta forma, Geraldo Ataliba ensina que o poder de polícia é exercido por meio de (i) lei que limita a liberdade e propriedade das pessoas, (ii) regulamentos que dão plena eficácia a estas leis, e (iii) atos administrativos que fiscalizam e compelem os particulares à observância daqueles preceitos legais.¹⁰⁴

Não é o simples exercício do poder de polícia que enseja a cobrança dessa exação. Mas sim o ato de polícia consubstanciado num agir concreto e específico de pessoa política competente que elabora e confecciona um documento, denominado alvará, o qual levanta ou mantém uma abstenção, ou, ainda, fiscaliza uma exceção já existente.

Dessa forma, a emissão de juízo de poder de polícia é sempre precedida de diligências preparatórias agentes públicos desempenham trabalhos de exames, vistorias, perícias, cálculos, avaliações e outras atividades como condição e preparo do ato de polícia propriamente dito, o qual consiste em autorizar, licenciar, homologar, permitir ou negar, entre outros, e que, enfim, permitam chegar a um resultado ou a uma conclusão que será apresentada a pessoa interessada.¹⁰⁵

Importante afirmar que a mera potencialidade, ou seja, a utilização potencial do ato de polícia não preenche requisito para exigência da respectiva taxa. Somente o exercício de atividade específica e divisível e que produz efeito individualizado ao contribuinte autoriza a cobrança da exação.¹⁰⁶

¹⁰³ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.306.

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. Taxa de polícia – Localização e funcionamento. **Estudos e pareceres de direito tributário**, vol. 3, São Paulo, Ed. RT, 1980, p. 236.

¹⁰⁵ ATALIBA, *op. cit.*, p. 255.

¹⁰⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 572.

A outra modalidade de taxa prevista em nosso ordenamento diz respeito à utilização de serviços públicos prestados pela Administração Pública. O art. 77, do CTN¹⁰⁷, transcrito a seguir, já continha o comando que mais tarde foi recepcionado pela Constituição Federal:

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.

Aqui é conveniente notar que esse serviço público não precisa ser usufruído pelo contribuinte necessariamente. A simples existência e disponibilidade do serviço já ensejam a tributação por meio da taxa de serviço. Em se tratando de taxas, os serviços públicos aqui prestados são aqueles de caráter essencial ou especial, chamados de serviços *uti singuli* porque, utilizados individualmente, podemos indicar os indivíduos que direta e mais intensamente os usam.

O art. 79, do CTN, abaixo exposto, apresenta uma série de comandos, os quais disciplinam e definem as características desses serviços:

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

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

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

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

A prestação de serviço público, quando determinado em lei, tem caráter obrigatório para a Administração Pública. Contudo, de acordo com a determinação legal, a utilização do serviço pelo cidadão pode ser facultativa ou compulsória.

Quando o contribuinte usufrui o serviço público a qualquer título por iniciativa própria e liberalidade sua, não necessitando justificar ou prestar esclarecimento dos seus motivos de foro íntimo para tal, dizemos que a utilização desses serviços foi

¹⁰⁷ BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em; <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 25/11/2018.

efetivamente fruída de forma facultativa. Esta utilização efetiva, evidentemente, enseja a cobrança da taxa.

A utilização potencial está traduzida pela possibilidade de fruição de um serviço público em pleno funcionamento que, estando à disposição do contribuinte, mediante aparelhamento administrativo estatal adequado, não foi por ele utilizado. Tendo este serviço público caráter compulsório, mesmo que não seja fruído pelo contribuinte, a taxa deverá ser cobrada.

Os serviços públicos compulsórios são aqueles em que a lei presume sua utilização mediante imposição, sob a justificativa de estarem eles relacionados a um interesse público maior.

Os serviços legitimadores da instituição e exigibilidade das taxas, ditos assim específicos e divisíveis, são aqueles capazes de serem mensuráveis, quantificáveis e atribuíveis a um determinado contribuinte. O fato imponível neste caso será sempre um serviço público, o qual não necessariamente será prestado ao sujeito em particular ou por ele fruído; contudo, estando à disposição e podendo ser traduzido em unidades de medida individualizáveis ao sujeito passivo, tornar-se-á possível a exigência da exação tributária.¹⁰⁸

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 fração individualmente utilizada.¹⁰⁹

Eliana Calmon descreve muito bem os requisitos especificidade e divisibilidade em obra que participou como colaboradora:

Serviço Público gerador de taxa deve ser específico (destacado como unidade autônoma) e divisível (possibilidade de utilização por parte de cada usuário). Além da autonomia de cada unidade de serviço, exige-se que seja ele prestado ao contribuinte (utilização efetiva), ou posto a sua disposição (serviço em funcionamento para ser utilizado quando necessário).¹¹⁰

¹⁰⁸ BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica á luz do sistema constitucional**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2003, p.76.

¹⁰⁹ SOUZA, Renato Gomes *apud* LACOMBE, Rodrigo Santos Masset; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coordenadores. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p.733.

¹¹⁰ FREITAS, Wladimir Passos de, coord.. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**. 5ª ed. São Paulo: Editora revista dos Tribunais, 2011, p.541.

Conforme o art. 145, § 2º, da Constituição Federal, as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Essa determinação tem a intenção de evitar que o Poder Público manipule abusivamente os serviços públicos com o fito de incrementar receitas e carrear dinheiro para os cofres públicos. Ao fixar índices de tributação típicos de impostos, como, *e.g.*, a renda, a despesa, o patrimônio, na consideração de taxas, estaria agindo manifestamente com falta de nexó lógico da hipótese de incidência.¹¹¹

3.4.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria representa a possibilidade de o Estado exigir tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de obra pública. Está prevista em nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal, art. 145, III,¹¹² e no Código Tributário Nacional, arts. 81¹¹³ e 82.

No âmbito da aplicação dos tributos, são observados alguns preceitos: para os impostos, destaca-se a capacidade contributiva do contribuinte, para as taxas, a retribuição ou remuneração dos serviços públicos e para as contribuições de melhoria, prevalece a ideia de proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública.

Assim como as taxas, a contribuição de melhoria também é um tributo vinculado a uma atuação estatal. Entretanto, as duas se distinguem por dois pontos relevantes: as contribuições de melhorias pressupõem obra pública e não serviço público, e ainda necessita de um fator adicional que é a valorização do imóvel do

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 584.

¹¹² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

¹¹³ 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.

contribuinte. Por isso se afirma que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado à atuação Estatal indiretamente referido ao obrigado.¹¹⁴

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. Para que se configure o fato imponible da exação, não basta que haja obra pública, nem que haja incremento patrimonial imobiliário. É preciso haver direta relação entre a obra e a valorização.¹¹⁵

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o quantum de valorização experimentada pelo imóvel, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel da zona valorizada. Em outras palavras, traduz-se no plus valorativo ou no acréscimo de valor.¹¹⁶

O fundamento da cobrança dessa exação se espelha na igualdade, pois, em princípio, o beneficiário é aquele número reduzido de contribuintes titulares de direito de propriedade sobre imóveis limediros à obra pública executada pelo ente Estatal. A contraprestação se exige pelo acréscimo patrimonial decorrente da valorização imobiliária resultante da obra. Como os recursos utilizados são oriundos dos valores arrecadados de toda a comunidade, nada mais justo que, por uma questão de isonomia, se tribute os beneficiários com a finalidade de adequar a redistribuição dos recursos públicos.¹¹⁷ Assim, teorias fundadas na isonomia e no enriquecimento sem causa são idôneas para justificar a instituição da contribuição de melhoria.

A conclusão da obra é condição para a cobrança da exação. O fato gerador da contribuição de melhoria é instantâneo, ocorrendo uma única vez, devendo o pagamento ser realizado após o término da obra, uma vez identificada a valorização imobiliária experimentada pelo imóvel. Nada impede que esse pagamento seja parcelado. Devemos observar que esta de obra pública deve ser permanente, e não temporária, a qual tenha ocasionalmente sido construída para atender certa demanda provisória, caso em que não poderá exigir o tributo.¹¹⁸

No âmbito da base de cálculo da contribuição de melhoria, há dois limites que devem ser observados influenciam com expressividade o processo de cobrança da exação. São limite total ou global e o limite individual.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ed. São Paulo: Saraiva 2016, p. 65.

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 595.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 594.

¹¹⁷ BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica á luz do sistema constitucional**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2003, p.42.

¹¹⁸ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 596.

O limite global está previsto no art. 3º, do Decreto-Lei n. 195/67, assim como o Código Tributário Nacional, em seu art. 81 se reporta aos limites totais e individuais. Como o art. 145, III, da Constituição Federal nada estabeleceu em contrário, não se pode considerar o Decreto-Lei e o CTN incompatíveis com a Constituição Federal, porquanto inexistente qualquer conflito que imponha óbice à teoria da recepção.¹¹⁹

O limite total ou global é parâmetro que se impõe como “teto” de cobrança, ponto acima do qual não se pode arrecadar, sob pena de servir ao enriquecimento injusto do Estado, razão pela qual não se pode admitir uma arrecadação acima do montante do custo da obra.

O limite individual indica uma proteção a cada proprietário, manifestando não ser lícita a cobrança em montante superior ao da mais-valia imobiliária percebida, ou seja, o acréscimo de valor que resultou da obra para cada imóvel. O referido limite impõe que a administração analise discriminadamente a valorização de cada imóvel individualmente.¹²⁰

Em algumas hipóteses, em vez de promover valorização, a obra pública pode causar desvalorização dos imóveis adjacentes, cabendo ao lesionado provar o ocorrido. Nesse caso, não haverá contribuição de melhoria, pelo contrário, competirá ao Estado oferecer uma indenização correspondente ao proprietário prejudicado. Caso o proprietário avalie a indenização injustamente pequena, ou está não seja oferecida, caberá ao lesionado buscar a reparação por meio da via judicial.¹²¹

3.4.4 Empréstimos compulsórios

O Empréstimo compulsório é tratado na art.148¹²², da Constituição Federal. Da análise do dispositivo, vê-se que somente a União pode instituir esse tributo, ficando subordinada à legalidade qualificada para a criação por lei complementar.

¹¹⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 49.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 599.

¹²¹ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 455.

¹²² Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

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

Conforme se pode entender da leitura do art.148, os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação está expresso em sua finalidade, qual seja arrecadar recursos para uma situação de calamidade ou guerra externa, ou, ainda, para investimento nacional relevante e urgente.

Deve haver vinculação entre o produto da arrecadação do empréstimo e a causa motivadora de sua instituição de modo que atenda efetivamente às finalidades para as quais foi criado.¹²³

Pela leitura do art.150, § 1º,¹²⁴ às despesas extraordinárias para os casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência não se aplica o princípio da anterioridade, o que parece bem lógico em vista da natureza da urgência revelada na hipótese, aqui somente será observada a anterioridade nonagesimal. Quanto aos casos de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, há expressa remissão ao art.150, III, b,¹²⁵, podemos extrair que a instituição de empréstimo compulsório neste caso deverá respeitar, tanto a anterioridade de exercício, quanto a anterioridade nonagesimal, visto que a partir da Emenda Constitucional n.42 as exigências são cumulativas.¹²⁶

A promessa de devolução é uma característica peculiar e exclusiva dessa espécie tributária. É da natureza dos empréstimos compulsórios a restituição integral. Isso significa dizer que, para recompor o poder aquisitivo, o valor original tributado deve ser acompanhado de correção monetária pelos índices oficiais. A lei complementar que instituir o tributo fixará obrigatoriamente os prazos e as condições de seu resgate.¹²⁷

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

¹²³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 66.

¹²⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

¹²⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

¹²⁶ DIFINI, *op. cit.*, p. 63.

¹²⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 62 e 63.

3.4.5 Contribuições especiais

Essa espécie tributária está prevista nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal. Existem situações em que o Estado pratica ações voltadas a determinados grupos de contribuintes com finalidades específicas. Como não se tratam de ações gerais, custeadas por impostos, nem de ações divisíveis, remuneradas por taxas, estas ações com finalidades específicas voltadas a determinados grupos serão custeadas pelos tributos denominados contribuições.

O que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo e, direta ou indiretamente, o contribuinte.

Leandro Paulsen afirma que o “custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se referibilidade”¹²⁸. Nesse sentido, não pressupõe benefício ao contribuinte, mas, enquanto integrante de determinado grupo, que a atividade se relacione a ele.

As contribuições especiais são divididas em subespécies definidas de acordo com a finalidade a que se propõem: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio público, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e contribuições de iluminação pública.

Há dois tipos de contribuições sociais. Contribuições de seguridade social, as quais são destinadas ao custeio da previdência social, da assistência social e da saúde, estão previstas nos arts. 195, I, II, III e § 4º e 239 da Constituição Federal e englobam as contribuições previdenciárias, a COFINS, a CSLL e as contribuições para o PIS/PASEP; e contribuições sociais gerais, voltadas para outras finalidades, representadas pelo FGTS, contribuições para o salário-educação e as contribuições do sistema S – SESI, SENAI, SESC, SENAC e SEBRAE.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também conhecidas por Cide, caracterizam-se por serem tributos setoriais que abrangem ramos da atividade econômica específicos. Constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares.¹²⁹

¹²⁸ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45.

¹²⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ed.- São Paulo: Saraiva, 2009, p. 133.

Segundo Difini, Cidi são aquelas contribuições “destinadas a exercer o Estado sua função reguladora da economia nacional, promover distribuição de renda, enfim, de atuação estatal no sentido de fomentar maior justiça social, exercendo função distributiva”¹³⁰. Eventual intervenção realizada pela União tem por finalidade corrigir distorções, como a formação de monopólios empresariais, ou promover objetivos positivos, como o desenvolvimento das microempresas.

Dentre as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, também chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, situam-se as contribuições para os conselhos de fiscalização profissional e a contribuição sindical.

Os conselhos profissionais são autarquias que fiscalizam o exercício de profissões regulamentadas por leis específicas respectivas. As contribuições devidas a esses conselhos são chamadas de anuidades, e tendo natureza tributária, submetem-se aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Exemplos destas autarquias são os Conselhos Regionais de Engenharia e Arquitetura, os Conselhos Regionais de Enfermagem, a Ordem dos advogados do Brasil, entre outros.¹³¹

A contribuição sindical representa mais uma das fontes de receita dos sindicatos. Cumpre salientar que ela, para ser tributo, deverá ser estabelecida por lei, cumprindo assim, os requisitos para sua instituição e cobrança. Nessa contribuição, tanto há interesse da categoria econômica, representada pelos empregadores, como da categoria profissional, representada pelos trabalhadores. A contribuição sindical, quando autorizada, será recolhida, anualmente em parcela única, e consistirá na importância correspondente à remuneração de 1 (um) dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração.

A Emenda Constitucional n.39/2002 adicionou o art.149-A¹³² à Constituição Federal, outorgando competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

¹³⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 53.

¹³¹ COSTA, *op. cit.*, p. 138.

¹³² Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica

Tal contribuição não é fonte que se preste a arrecadar recursos para investimentos e custeio de outros serviços prestados à população em caráter geral nos logradouros públicos. Sua destinação serve aos serviços de iluminação de ruas, praças, avenidas, parques e demais bens de uso comum.¹³³ A sua instituição deve observar as garantias de anterioridade e irretroatividade.

Tem como credor o Próprio Município, sendo o sujeito passivo a pessoa que reside, está domiciliada, mantém imóvel ou desenvolve atividade profissional no local onde é prestado o serviço. O montante a ser pago de contribuição deve ser modulado com cautela, guiado pela razoabilidade e levando-se em conta a capacidade econômica do contribuinte.¹³⁴

¹³³ PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 46.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 689.

4 NATUREZA JURÍDICA DO PEDÁGIO

4.1 NOÇÕES DE SERVIÇO PÚBLICO E CONCESSÕES

A atividade de operação e administração de rodovias abrange não só a conservação, manutenção e a ampliação das vias públicas, como o apoio ao usuário e a regulação do tráfego. Dessa maneira, busca a satisfação do interesse da coletividade, não se resumindo apenas à satisfação do usuário de determinada rodovia.

Assim, essa atividade se qualifica como serviço de relevante interesse público, recebendo tal tratamento pelo art. 1º, IV, da Lei federal 9.074/95¹³⁵:

Art. 1º Sujeitam-se ao regime de concessão ou, quando couber, de permissão, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, os seguintes serviços e obras públicas de competência da União:
IV - vias federais, precedidas ou não da execução de obra pública;

Destarte, é interessante relatar breves considerações sobre serviço público e o instituto das concessões desses serviços.

A constituição Federal dispõe expressamente que incumbe ao Poder Público, na forma da lei, a prestação de serviços públicos. Importante ressaltar que diante da natureza de alguns serviços, é permitida a delegação da prestação. Quando o Estado entende que não é conveniente deixá-las simplesmente à mercê da livre iniciativa, certas atividades que consistem na prestação de utilidades destinadas a satisfazer os anseios da coletividade em geral são qualificadas como serviços públicos.

Com efeito, Bandeira de Mello se manifesta sobre o assunto da seguinte forma:

“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 as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de

¹³⁵ BRASIL. Lei n. 9.074 de 7 de julho de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.”¹³⁶

A atribuição primordial da Administração pública é oferecer utilidades aos administrados, justificando sua presença ao prestar serviços à coletividade. Assim, Meirelles define o serviço público como “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”.¹³⁷

Há serviços públicos que, por sua natureza de utilidade e essencialidade, são exclusivos e privativos do ente estatal e somente por seus órgãos devem ser executados. Em razão disso, são prestados pelo Estado direta ou indiretamente, através de delegação, com controle e fiscalização do Poder Público.¹³⁸

A base constitucional do instituto é o art. 175¹³⁹ da Constituição Federal. A concessão de serviço público é o mais importante contrato administrativo. Nele o Poder Público opta por promover a prestação indireta dos serviços públicos. Serviços concedidos são aqueles que o particular recebe por delegação e executa em seu nome, por sua conta e risco, remunerado por tarifa, na forma regulamentar.

Bandeira de Mello se manifesta no mesmo sentido:

Concessão de serviço público é o instituto através do qual o Estado atribui o *exercício* de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteráveis unilateralmente pelo Poder público, mas sob garantia contratual de um equilíbrio econômico financeiro, remunerando-se *pela própria exploração do serviço*, em geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.

¹³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 699.

¹³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes, atual. ALEIXO, Délcio Balestero, BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 374.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 375.

¹³⁹ 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.

A delegação contratual da execução do serviço é autorizada e regulamentada pelo Poder Executivo e o contrato de concessão é ajuste de Direito Administrativo, bilateral, oneroso, comutativo e realizado *intuitu personae*. Portanto, é acordo com vantagens e encargos recíprocos, em que se observam as condições de prestação, o interesse coletivo na obtenção de serviço e a capacidade pessoal de quem se propõem a executá-lo.¹⁴⁰

Na concessão não há transferência de propriedade ao concessionário, mantém, o Estado, totais direitos e prerrogativas públicas. Apenas delega a execução de serviços, os quais ficam sujeitos à regulamentação e fiscalização do poder concedente.

A Lei Geral das Concessões - Lei 8.987/95¹⁴¹ - estabelece normas gerais sobre o regime de concessão de serviços públicos. Essa lei sistematizou vários aspectos básicos da matéria, estabelecendo direitos e obrigações dos usuários, fixando regras da política tarifária, relacionando encargos do concessionário e do poder concedente.

O conceito de concessão de serviços públicos vem definido no art. 2º, II, da Lei 8.987/95¹⁴². Reunindo as características gerais, podemos definir como contrato administrativo por meio do qual o Estado transfere a uma pessoa jurídica privada a prestação de um serviço público, sendo remunerado pelo pagamento de tarifa diretamente pelo usuário final¹⁴³. Importante observar que o *status* de concessionária não pode ser atribuído a pessoa física, mas tão somente para pessoas jurídicas ou consórcios de empresas.

O concessionário, ao assumir a prestação do serviço por sua conta e risco, assume a responsabilidade civil pelos danos e prejuízos causados aos usuários ou terceiros não usuários de forma objetiva e direta, respondendo o poder concedente somente de forma subsidiária.¹⁴⁴

¹⁴⁰ MEIRELLES, Hely Lopes, atual. ALEIXO, Délcio Balestero, BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p 435.

¹⁴¹ BRASIL, Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18987cons.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

¹⁴² Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

¹⁴³ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011, p.375.

¹⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 784 e 785.

Cabe ressaltar que a execução de serviços por meio de concessão tem a obrigatoriedade de lei específica que autorize e fixe os respectivos termos deste contrato, isso é resultante da Lei 9.074/95.

Portanto, é sempre necessária a instituição de lei autorizadora, que fixe os termos do contrato, como complementação à norma geral justificadora da transferência do serviço ao concessionário. Assim, as concessões ficam submetidas a duas categorias de normas: a primeira de natureza regulamentadora e outra de ordem contratual.

As normas regulamentadoras são as estabelecidas em lei e que disciplinam a prestação de serviço adequado, podendo ser alteradas pelo poder concedente, segundo critérios de interesse público. As normas contratuais são consideradas cláusulas econômicas e financeiras do contrato, e dizem respeito à retribuição pecuniária e às vantagens e encargos das partes, sendo fixas, somente por acordo podem ser modificadas.¹⁴⁵

É como sintetiza Mello, quando afirma que “para o concessionário, a prestação do serviço é um *meio* através do qual obtém o *fim* que almeja: o lucro. Reversamente, para o Estado, o lucro que propicia ao concessionário é *meio* por cuja via busca sua *finalidade*, que é a boa prestação do serviço”¹⁴⁶.

A outorga da concessão será sempre efetuada mediante processo de licitação, observada a modalidade de concorrência e no julgamento será analisando critérios como os de menor tarifa, melhor proposta técnica, ou ainda, combinação de menor tarifa com melhor proposta técnica, etc., enfim, deve o edital fixar os parâmetros e exigências para a formulação das propostas.¹⁴⁷

A fiscalização do contrato cabe ao Poder Público, que é fiador da execução e regularidade dos serviços públicos concedidos perante os usuários. Em razão disso, a Administração Pública tem o direito de fiscalizar as empresas, a fim de verificar sua boa administração, contabilidade, recursos técnicos, econômicos e financeiros.¹⁴⁸

¹⁴⁵ MEIRELLES, Hely Lopes, atual. ALEIXO, Délcio Balestero, BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 439.

¹⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 740.

¹⁴⁷ MEIRELLES, *op. cit.*, p. 441.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 444.

Quanto à remuneração do concessionário, tem-se que deva ser realizada por tarifa (preço público), a qual deve assegurar o equilíbrio econômico e financeiro do contrato e permitir a justa remuneração do capital e expansão de serviço. A revisão da tarifa é ato de negociação. Deve demonstrar a renda e as despesas do serviço, de modo a readequá-la a valores que cubram o custo operacional e os investimentos em melhorias, permitindo, assim, a estipulação de valor que mantenha a justa remuneração do concessionário.¹⁴⁹

A reversão é o término do prazo de concessão, com o retorno do serviço ao poder concedente, acompanhada dos bens de natureza vinculada à prestação do serviço. Os demais bens, que não constituem objeto da concessão, pertencem ao patrimônio privado do concessionário e, mediante cláusula contratual, podem ser indenizados ao final do contrato.¹⁵⁰

4.2 DISTINÇÕES ENTRE TAXA E PREÇO PÚBLICO

A distinção entre taxa e preço público é assunto que traz muita divergência na doutrina. Não se encontra consenso em suas diferenças, cujas consequências têm importante relevância. Taxa é tributo, desta feita sua instituição e/ou majoração decorre de lei, por conta disso está sujeita aos princípios constitucionais tributários, como, *v. g.*, a estrita legalidade e a anterioridade. Preço é obrigação de relação contratual, assumida voluntariamente entre o particular e prestadora de serviço que possui natureza jurídica privada.

Questão importante é discutir determinados critérios que estabeleçam algum consenso em relação à separação dos serviços e sua devida remuneração por taxa ou preço público.

De início, pode-se afirmar que os atos decorrentes do exercício regular do poder de polícia, fundados na restrição aos interesses individuais em favor do interesse público, não são passíveis de remuneração contratual, devendo, então, serem cobrados por taxas pelo exercício do poder de polícia.¹⁵¹

¹⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, atual. ALEIXO, Délcio Balestero, BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 445.

¹⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 781.

¹⁵¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 41.

Quanto às taxas de serviço público, divididas em utilização potencial ou efetiva, somente no segundo caso poderão ser exigidas por meio de preço, tendo em vista que nesse caso existe a possibilidade de o particular aderir a um contrato de contraprestação por utilização efetiva de algum serviço.

A doutrina mais numerosa estabelece a qualidade do serviço prestado como elemento diferenciador entre taxas e preços. Assim, analisam o serviço conforme critérios de compulsoriedade, essencialidade e inerência ou não à soberania do Estado.

Nesses casos, o Estado poderá adotar a figura da taxa se o serviço por ele realizado contiver imperativo de ordem pública. De outro lado, se o serviço puder ser remunerado por preço público, não apresentando as características que o restrinjam à remuneração por taxas, o legislador poderá aderir ao regime de taxas.

A Súmula 545, do STF, parece corroborar este pensamento, no que se refere a serviço compulsório ou facultativo:

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.¹⁵²

Outra corrente defende que a escolha do regime jurídico é exclusividade da lei. Haveria discricionariedade ao legislador para o estabelecimento da forma remuneratória do serviço, se por taxa ou por preço. Geraldo Ataliba manifesta contrariedade a tal entendimento, *in verbis*:

Do contrário, todas essas restrições – que tolhem a discricção legislativa – podem ser superadas, contornadas, em prejuízo da segurança jurídica. Ora, parece-nos absurda a afirmação – entre nós tradicional e dominante – de que o legislador é livre para escolher o regime a que se submeterá a remuneração dos serviços públicos.¹⁵³

Há doutrinadores que se referem ao regime jurídico de prestação do serviço público: se de direito público, será remunerado por taxa; se de direito privado, por preço. Pelo que podemos observar, Luciano Amaro defende tal posicionamento:

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2346>. Acesso em: 22/11/2019.

¹⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 168.

Em suma, há situações em que o legislador (à vista da execução pelo Estado de um serviço divisível) só tem a via da taxa. Noutros casos, *para os quais seja possível o preço público*, o legislador pode optar entre adotar o regime jurídico das taxas ou o dos preços. Se institui a *taxa* (por opção ou porque não é aplicável o regime de preços), a exação sujeita-se ao *regime jurídico respectivo*: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, restrições quanto a base de cálculo (CF, art. 145, § 2º) etc. Se adotado o regime jurídico de *preço público* (nos casos em que o Estado não esteja adstrito a utilizar a taxa, é óbvio), sua cobrança dependerá do que estipular o contrato com os indivíduos que solicitarem a prestação do serviço.¹⁵⁴

Por fim, também é critério distintivo proposto pela doutrina observar se o serviço é prestado por pessoa jurídica de direito público ou de direito privado. Se o Poder Público (União, Estado, Distrito Federal, Município ou autarquias) prestar diretamente o serviço, ter-se-á taxa. Se a prestação de serviço for delegada a empresa pública, sociedade de economia mista ou a particulares, esses serão remunerados por preço público.

Para Difini, a distinção pela natureza jurídica do prestador do serviço se mostra adequada e traz mais segurança por ser “critério objetivo, prático e limitador do arbítrio fiscal do legislador ordinário, assegurando efetividade às garantias constitucionais tributárias”.¹⁵⁵

4.3 O PEDÁGIO COMO TAXA

No art. 150, V, da Constituição Federal, abaixo transcrito, o pedágio aparece como uma ressalva ao princípio constitucional afeto a tributos – o princípio da liberdade ao tráfego de pessoas e bens –, inserindo-se no capítulo dedicado às limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal ressalva parece oferecer ao pedágio a indubitosa feição tributária. Prescreve o dispositivo:

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;

¹⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 68.

¹⁵⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 43.

A doutrina majoritária, nesse sentido, vem entendendo que o pedágio pode assumir a forma de tributo. E o fazem sob o argumento de estar a figura do pedágio mencionada no texto constitucional em dispositivo que se refere à limitação tributária. Conforme Difini¹⁵⁶, o art. 150, V da CF, atribuiu legitimação constitucional expressa ao pedágio, reconhecendo, ainda, sua natureza tributária.

No mesmo sentido se manifesta Carrazza:

[...] percebe-se com nitidez que o pedágio teve expressamente reconhecida, pela Constituição Federal, sua natureza tributária. Com efeito, além de mencionado na seção que regula as “limitações do poder de tributar” (Seção II do capítulo I do Título VI da Constituição Federal), está inserido em dispositivo que cuida de tributos e, ainda por cima, como exceção a princípio que veda a criação de tributos interestaduais ou intermunicipais limitadores do tráfego de pessoas ou bens.¹⁵⁷

Sabbag menciona que esse posicionamento doutrinário está baseado na adoção de um exclusivo critério topológico normativo no texto constitucional, fiel à previsão do instituto em capítulo próprio de tributos. Tal posição afasta outros recursos interpretativos sistêmicos que poderiam evidenciar uma configuração mais abrangente da natureza jurídica do pedágio.¹⁵⁸

Luciano Amaro relata que, constitucionalmente, há uma relação entre a atuação estatal específica e o fato gerador do pedágio, que é a utilização de vias conservadas pelo poder público. Não é a construção de uma estrada que pode embasar o pedágio, essa talvez até possa permitir exação por intermédio da contribuição de melhoria; pedágio somente pode ser cobrado de quem trafegue pela via e usufrua a utilidade da rodovia do poder público.¹⁵⁹

Aires Barreto afirma que pedágio é espécie de taxa exigível, e paga pelo contribuinte, diante da efetiva utilização dos serviços de vias intermunicipais ou interestaduais conservadas pelo Poder Público. Sobre a terminologia usada no texto constitucional, ao falar em tributo cobrado pela “utilização” de vias conservadas pelo Poder Público, e não pela “prestação” de serviços públicos de conservação de vias, leciona:

¹⁵⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 44.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 589.

¹⁵⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 267. p. 265.

¹⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 71.

Repare-se que o vocábulo do qual se valeu o texto constitucional é idêntico àquele empregado pela Constituição, ao versar a criação de taxa. Deveras, o art.145, II, autoriza a criação de taxas (além daquelas exigíveis em razão do exercício do poder de polícia) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos efetivos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Nada obstante, é equivocado concluir que o tributo taxa é devido pela utilização. O tributo é devido pela prestação do serviço público: todavia, como é obvio, não pode haver prestação sem utilização (efetiva ou potencial). Se, no caso do pedágio, fala-se em conservadas (conservar é prestar) pelo Poder Público, já se pode ver que se trata de taxa, devida:

- a) pela prestação de um serviço público, específico e divisível, de conservação de vias;
- b) apenas pela utilização efetiva desses serviços públicos de conservação.¹⁶⁰

Portanto, na visão do autor, se trata da taxa cobrada pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição de que trata o art. 145, II, da Constituição Federal. E, no caso do pedágio, haverá remuneração somente diante da efetiva utilização dos serviços da via conservada pela Administração pública.

Esse mesmo sentido é sustentado por Aliomar Baleeiro, asseverando que serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados pela Administração Pública a teor do que menciona o texto constitucional no art. 150, V, têm, necessariamente, natureza de taxa de serviço público de conservação de vias publicas.¹⁶¹

Luciano Amaro apresenta um ponto divergente do autor anterior, no que tange às taxas. Para ele pedágio não é imposto, pois este não requer uma atuação do Estado referida ao contribuinte. Também não se confunde com contribuição de melhoria, visto que não é cobrado em função da mais valia ocasionada pela obra pública. De taxa de polícia não se trata, porquanto não se está disciplinado exercício de direito conciliado com o interesse público. Taxa de serviço não é porque não se trata de conservar ou manter a rodovia em perfeito estado de preservação. Até porque rodovias novas, que ainda não exigem reparos de qualquer natureza, ensejam a cobrança de pedágio. O pedágio não se liga ao efetivo dispêndio com restauração, e sim ao fato do Estado manter a via em condições de uso. O fato gerador do pedágio não é a conservação da via pública e sim a utilização. Assim,

¹⁶⁰ BARRETO, Aires F.: in MARTINS, Ives Gandra da Silva, coord. Comentários ao código tributário nacional. vol. I, 5.ed. São Paulo:Saraiva, 2008, p. 637.

¹⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 , pp. 862-863

busca demonstrar uma distinção entre a figura do pedágio e a das taxas de serviço, in verbis:

O fato gerador do pedágio é a *utilização* da via pública e não a *conservação* desta. A utilização há de ser *efetiva* e não meramente potencial (simples colocação da via à disposição). Não se pode dizer que o fato gerador seja o "serviço" (de restauração) que o Poder Público execute, pois essa tarefa é *meio* (para manter a via pública *utilizável*) e não fim da atuação estatal. A utilidade que o Estado propicia ao indivíduo *não* é o *conserto*, mas sim a *utilização da estrada*. Noutras palavras, a *coisa* ou *fato estatal* a que se liga o pedágio *não* é uma *prestação de serviço* (de conserto), é a *estrada*, com cuja *utilização* se concretiza o enlace do indivíduo à obrigação tributária.¹⁶²

À vista disso, segundo Amaro, o contribuinte não paga o pedágio para utilizar um serviço do Estado. Ele na verdade utiliza um bem público, e paga para utilizar esse bem; nada impede de se chamar essa prestação pecuniária de taxa de utilização de bem público. Todavia, reconhece que a Constituição Federal somente previu as taxas de serviço e de polícia, sem especificar tipo em que se pudesse enquadrar o pedágio.¹⁶³

4.4 O PEDÁGIO COMO IMPOSTO

Conforme os defensores da natureza tributária desta exação, a leitura do art.5, V, da Constituição Federal, apresenta por núcleo do fato gerador do pedágio “a utilização das vias”, sendo a expressão “conservadas pelo poder público” uma qualificação daquele elemento nuclear. Não há dúvida tratar-se o pedágio de tributo, importante é definir qual é a sua espécie.

Cassiano é o defensor da corrente doutrinária que atribui ao pedágio espécie tributária de imposto¹⁶⁴. Diante disso, a exposição a seguir reflete um enunciado de argumentos do referido autor, que, coordenados, permitem chegar à conclusão de ser o pedágio uma exação característica de imposto.

Contribuição de melhoria não é porque somente pode ser cobrada uma única vez pela construção da estrada, e mesmo assim dos proprietários dos imóveis beneficiados pela valorização.

¹⁶² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.72.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 73.

¹⁶⁴ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; BERNI, Maurício; DANILEVICZ, Ígor. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, pp. 67-71.

Não se configura como taxa, visto que serviços de caráter geral e genérico não são divisíveis, a teor do art. 145, II, da CF e do art. 77, do CTN, o que é o caso do serviço de conservação do patrimônio público representado pelas estradas. Tal serviço não é passível de individualização em medidas de unidade para ser utilizado pelo usuário. À vista disso, a conservação do patrimônio público é uma atividade estatal que não permite a cobrança por taxa. E sendo assim, também não enseja a delegação, tampouco a cobrança por preço público.

Da leitura do dispositivo constitucional, percebe-se que o fato gerador não é uma atividade estatal. A utilização de via conservada pelo poder público representa uma atuação do particular, o qual tem a prerrogativa de realizar ou não o fato gerador, como de fato o faz em outros tributos. Assim, atos de particulares, como comprar, vender, ter renda, ser proprietário, e.g., representam fatos geradores de impostos (IPI, ICMS, IR, IPTU, ITR), justamente por serem alheios a qualquer atuação estatal.

No pedágio, o Estado cobra e o contribuinte paga para utilizar um bem público de uso comum do povo¹⁶⁵. O uso desse bem público pode ser gratuito ou retribuído, conforme o art. 103, do Código Civil¹⁶⁶. Sendo assim, em caso de retribuição, a determinação expressa no art. 150, V, da CF, deve se observar obrigatoriamente a fórmula tributária do imposto.

Por fim, dado que a competência tributária é indelegável, o pedágio não pode ter sua arrecadação afetada a particulares. Entretanto, a entidade privada poderá realizar a arrecadação do tributo para posterior repasse aos cofres públicos, o que não configura a delegação do art. 7, §3º, do CTN¹⁶⁷. Por essa atividade o cobrador receberá uma retribuição financeira de acordo com o contrato firmado com a Administração Pública.

¹⁶⁵ Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças[...].

¹⁶⁶ Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

BRASIL, Código Civil Brasileiro. Lei n. 10.406 de 10 jan. 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

¹⁶⁷ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[...]

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

4.5 O PEDÁGIO COMO PREÇO

Como dissemos anteriormente, a doutrina que defende o pedágio como taxa o faz usando o argumento contundente de estar o pedágio citado em dispositivo que trata das limitações ao poder de tributar. Por óbvio não estamos a dizer que é esse o único argumento, apenas que é o mais robusto.

Em relação à vedação expressa no art. 150, V, da CF, Ricardo Lobo Torres assevera que ao fundamento da imunidade é a *liberdade de ir-e-vir*, que no Estado de Direito é absoluta e prioritária, não guardando relação com ideias de justiça ou utilidade. Conforme o autor, “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”.¹⁶⁸

Para Sacha Calmon, a leitura do art.150 da Constituição Federal permite duas interpretações. De um lado, seriam proibidos tributos que causem embaraço ao tráfego de pessoas e bens pelo território nacional, excetuando-se o tributo denominado pedágio. De outro, seriam proibidos tributos interestaduais ou intermunicipais que embarquem o livre trânsito, ressalvado o pedágio, o qual não se classifica como um tributo.¹⁶⁹

O referido autor se vincula à segunda leitura, afirmando que o pedágio é o preço que se paga para passar: preço público se cobrado pelo Estado; preço privado, sujeito às regras reguladoras dos contratos administrativos, quando cobrado por concessionárias.¹⁷⁰

Posição similar é exposta por Maurício Berni ao afirmar que “o Poder Executivo pode criar o preço-pedágio para a construção ou manutenção das rodovias públicas, seja o serviço explorado diretamente ou através de particular, pois se trata de um serviço público não essencial, de utilização pública...”.¹⁷¹

Sacha Calmon esposava sua tese em virtude do texto constitucional não incluir o pedágio no rol taxativo de impostos competentes à União, Estados ou Municípios.

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: renovar, 2013, p. 67

¹⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ªed. Rio de Janeiro: editora Forense, 2015, p. 414.

¹⁷⁰ *Ibidem*.

¹⁷¹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; BERNI, Maurício; DANILEVICZ, Ígor. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 30.

Também afirma que não seria possível classificá-lo como taxa porque não há prestação de serviço público, específico e divisível ao contribuinte. Igualmente, cobrança não se dá pela mera disponibilidade das vias trafegáveis, a qual autorizaria o Poder Público cobrar a 'taxa' sob a alegação de colocar estradas e ruas "à disposição dos cidadãos, pedestres ou motorizados".¹⁷²

Sergio Martins parece seguir a mesma corrente ao comentar que pedágio "não é receita pública, mas de empresa privada que explora a concessão da rodovia. Não é exatamente compulsório, pois concorre a vontade da pessoa em não pagar o pedágio, indo por outra estrada ou não viajando para não usá-la".¹⁷³

Ensina que o uso das estradas não caracteriza o fato gerador das taxas tal qual prescrito na Constituição. O texto constitucional prescreve que a taxa poderá ser instituída para serviços públicos, específicos e divisíveis prestados ou postos à disposição do contribuinte. No caso do pedágio, a utilização da rodovia deveria ser declarada compulsória para permitir a cobrança pela mera disponibilidade do serviço de utilidade.¹⁷⁴

Em verdade o que há é o uso de via pública, e o uso de bem público é feito pelo pagamento de preços. E assevera categoricamente: "O uso de bem público não enseja tributos. A Constituição não prevê a hipótese".¹⁷⁵

Leandro Paulsen, aderindo à tese de pedágio como preço, destaca que o serviço público de manutenção das rodovias muitas vezes é realizado por meio de concessões, razão pela qual atrai a incidência do art.175, da Constituição Federal¹⁷⁶, exigir licitação e a devida observação da política tarifária definida em lei.

¹⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ªed. Rio de Janeiro: editora Forense, 2015, p. 414.

¹⁷³ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 84.

¹⁷⁴ COELHO, *loc. cit.*

¹⁷⁵ *Ibidem.*

¹⁷⁶ 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;

4.6 TEORIA MISTA

Há autores que defendem uma característica híbrida para a cobrança do pedágio. A classificação da exação como taxa ou como preço vai depender das circunstâncias e da forma como for exigido pelo ente arrecadador.

Eduardo Sabbag afirma que atualmente a cobrança de pedágio nas rodovias brasileiras não segue o modelo de taxa previsto pelos moldes constitucionais na época do selo-pedágio. Assim, a arrecadação nas rodovias de maior movimento e, conseqüentemente, de melhor rendimento financeiro se faz, no mais das vezes, por meio de preço público.¹⁷⁷

Continuando, o referido autor entende que se a administração da via pública pedagiada estiver ao encargo de órgão da administração direta (autarquia ou empresa pública), considerar-se-á a exação como taxa. Ao contrário, caso haja exploração da rodovia por concessionário ou permissionário, o legislador terá a discricionariedade de atribuir à exação a classificação de pedágio-taxa ou pedágio-tarifa.¹⁷⁸

Difini critica essa discricionariedade atribuída ao legislador, de forma que a distinção ficando ao arbítrio do legislador ordinário seria conceder poder em demasia, o que poderia tornar apenas virtuais as garantias constitucionais dos contribuintes em relação às limitações ao poder de tributar.¹⁷⁹

Em que pese admitir correção a caracterização de taxa em virtude do teor do art. 150, V, da CF, Difini adota posicionamento análogo a corrente do pedágio com caráter híbrido, *in verbis*:

Coerentemente com a posição sustentada sobre o problema da distinção de taxas e preços públicos, o pedágio será taxa de serviço quando exigido pelo Estado diretamente. Quando se tratar de concessão a particulares (pessoas jurídicas de direito privado) dos serviços de conservação de rodovias e conseqüentemente cobrança de pedágio, será preço público contratual e não sujeito às regras que regem a exigência de tributos.¹⁸⁰

4.7 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

¹⁷⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 267.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 268.

¹⁷⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 43.

¹⁸⁰ *Ibidem*, pp. 44 e 45.

Passamos à análise do Recurso Extraordinário 181.475-6¹⁸¹, do Rio Grande do Sul, em que foram partes, como recorrente, Sindicato das Empresas de Transportes de Carga no Estado do Rio Grande do Sul – SETCERGS e, recorrido, Departamento Nacional de Estradas de Rodagem – DNER, com a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. Lei 7.712, de 22.12.88. I.- Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.- Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III.- R.E. não conhecido.

O referido julgado foi relatado pelo Ministro Carlos Velloso, e diz respeito à lei 7712/88 que dispunha sobre a cobrança de pedágio em rodovias federais. Dentre os pontos suscitados se encontravam referências a não observância do princípio da anterioridade, a utilização de base de cálculo própria de imposto e o desrespeito ao princípio da isonomia.

De início, o magistrado expressou seu entendimento de que pedágio é espécie tributária, sendo significativo o fato de ser tratado constitucionalmente no Sistema Tributário Nacional exatamente nas limitações ao poder de tributar, conforme o art.150, V, CF., assim, não haveria sentido em limitar um preço, cujo caráter é contratual e regido pelo direito privado.

Quanto à base de cálculo, que seria idêntica a de IPVA, ensinou o julgador que a hipótese de incidência deste é a propriedade de veículo automotor e sua base de cálculo é o valor do bem; enquanto a hipótese de incidência do pedágio é a conservação das estradas e rodovias, e ocorre quando da utilização das mesmas, já a base de cálculo não havia, pois o tributo continha um valor fixo e que o *quantum* era predeterminado pelo tipo e características do veículo (e não por seu valor).

Quanto à ofensa ao princípio da isonomia, sustentou o ministro que tal princípio não é sinônimo de igualdade matemática. Que fez bem o poder público ao deixar de optar pelo custeio mediante impostos, caso em que todos dariam sua parcela de contribuição, mesmo que não usassem a rodovia, para estabelecer o pagamento mediante taxa, a qual seria paga apenas por quem se beneficiasse do serviço de conservação da estrada. Ainda esclareceu que sendo o valor do pedágio

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 181.475-6. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=226079>. Acesso em: 27 set. 2019.

válido para o mês inteiro, a rodovia estaria aberta ao uso, podendo uns utilizá-la mais do que outros sem que isso constituísse ofensa ao princípio da igualdade.

O Ministro Maurício Corrêa, ao prolatar seu voto-vista, discorreu sobre as diferenças entre taxas e preço; a natureza tributária e suas limitações ao poder de tributar; a utilização potencial e efetiva dos serviços públicos específicos e divisíveis; sobre os princípios da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade; sobre a base de cálculo dos tributos, para ao fim encampar a tese do relator.

O Ministro Marco Aurélio acompanhou o relator, asseverando que “tratando-se de taxa, a obrigatoriedade de satisfação da parcela não pressupõe, necessariamente, a utilização dos serviços, bastando que estes estejam colocados à disposição do contribuinte”.

Passamos à análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade 800¹⁸², em que foram partes o Partido Socialista Brasileiro – PSB e o Governador do Estado do Rio Grande do Sul qual possui a seguinte ementa:

Ementa: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

O referido julgado foi relatado pelo Ministro Teori Zavascki, e diz respeito ao objeto do Decreto 34.417/92, do Estado do Rio Grande do Sul que autorizou a cobrança de pedágio na Rodovia Estadual RS-135, e que teria afrontado os princípios da Estrita Legalidade e da Anterioridade.

Em suas razões de decidir, o ministro discorreu sobre os quesitos que entendeu necessários para o deslinde da causa.

O julgador traz considerações dos doutrinadores que defendem a natureza contratual do pedágio, tais como: a inclusão no texto constitucional apenas esclarece que o pedágio é uma espécie jurídica diferenciada; não existência de

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 800. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>. Acesso em: 27 set. 2019.

compulsoriedade na utilização de rodovias; e a cobrança se dá em virtude da utilização efetiva do serviço, não sendo devida com base no seu oferecimento.

Elencou o voto do Ministro Ilmar Galvão prolatado na medida cautelar desta ADI 800, no sentido de ser o pedágio uma retribuição facultativa paga apenas mediante o uso voluntário do serviço, tratando-se, assim de preço público por não ser cobrado compulsoriamente de quem não utilizar a rodovia.

Afirma que o enquadramento do pedágio como taxa não depende de sua localização topológica na Constituição, mas do preenchimento dos requisitos do conceito de tributo do art. 3, do CTN.

Aduziu o elemento nuclear da compulsoriedade para identificar taxa e preço público, conforme a Súmula 545 do STF, abaixo transcrita. Declara que no caso em tela está ausente tal elemento nuclear, tratando-se, pois, de preço público.

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.

Enumera vários precedentes que avalizam o elemento da compulsoriedade e adiciona os elementos voluntariedade, interesse coletivo e a natureza do serviço prestado.

Ao final, decide que no atual estágio normativo, o pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias não tem natureza tributária, mas sim de preço público, não estando, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.

5 CONCLUSÃO

De início, cumpre salientar que não podemos concordar que o pedágio possa assumir a figura tributária de imposto. Esse é identificado por obrigação que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica dirigida ao contribuinte. O imposto também custeia os serviços públicos de caráter geral, chamados de *uti universi*, que são prestados a todos os indivíduos da comunidade.

Não constatamos na doutrina qualquer defesa do pedágio como figura tributária diferente de imposto ou de taxa. Talvez a contribuição de melhoria preenchesse algum dos requisitos, mas temos que não poderia se sustentar, visto que essa remuneraria uma única vez e mesmo assim na construção da estrada e somente pelos imóveis beneficiados ou valorizados pela obra pública.

A corrente doutrinária que defende o pedágio com natureza tributária de taxa, utiliza como fundamento principal o fato de este estar previsto no art. 150, V, da Constituição Federal, o qual pertence ao Capítulo referente ao Sistema Tributário e, ainda, dentro da Seção das limitações ao poder de tributar. A corrente contrária refuta esse critério sob alegação de que o enquadramento como taxa não deveria se dar por mera localização topológica ou topográfica na Constituição.

Quanto a isso, temos que o fato de o pedágio estar mencionado em dispositivo constitucional pertencente à Seção das limitações ao poder de tributar não encerra a questão quanto a sua natureza tributária. Pelo contrário, compartilhamos, em parte, com o entendimento de Sacha Calmon, exposto anteriormente, no qual o preceito constitucional comportaria duas leituras: de um lado, estaria ressalvado o tributo pedágio, e de outro, estaria ressalvado o pedágio, que não é tributo. Em nossa opinião, o pedágio pode se revestir de ambas as figuras.

Argumenta-se ainda que a cobrança do pedágio dar-se-ia pelo serviço de conservação das rodovias utilizadas pelos contribuintes, sendo assim serviço público efetivo e divisível característico de taxas.

O contraponto vem no sentido de que o dispositivo é claro quando menciona a utilização da rodovia como causa do pedágio, e utilização não seria uso. Como restou claro quando tratamos dos tributos em espécies, não há no ordenamento

brasileiro a figura de taxa de uso de bem público, e nisso se segura quem rebate o argumento.

Embora não se admita no nosso ordenamento a instituição de taxa pelo uso de bens do domínio público, tal exação seria permitida em relação ao pedágio porque a própria Constituição Federal não suprimiu o poder de tributar ao ressaltar a cobrança do pedágio pela utilização, ou se quisermos dizer, pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público.

As considerações que têm como base sustentar a natureza contratual do pedágio estão ligadas a não existência de compulsoriedade da utilização da rodovia. Também alegam que a cobrança somente se realiza em virtude da utilização efetiva do serviço, não sendo devida pelo oferecimento em potencial.

Assim, visualiza-se, também, que a forma de remuneração do serviço público pode decorrer da modalidade em que for executado. Em vista disso, temos que a Concessão de serviços públicos é modalidade que apresenta remuneração orientada por princípios distintos dos serviços prestados diretamente pelo Estado, de modo que, se o serviço prestado for delegado a concessionário, deverá ser remunerado por preço, mas se for prestado diretamente pelo Ente Estatal, a cobrança deverá ser realizada por meio de taxa.

Assumindo o concessionário a prestação do serviço público, o faz por sua conta e risco próprio, organizando sua estrutura de acordo com o postulado de direito privado. Cabe ressaltar que o regime da prestação dos serviços continua sendo pública, no entanto o particular exercita os serviços de acordo com as regras privadas, ficando sujeito à regulamentação e fiscalização do poder concedente.

As normas regulamentadoras da prestação de serviço seguem critérios de interesse público. As normas contratuais são consideradas cláusulas econômicas e financeiras do contrato, e dizem respeito à retribuição pecuniária e às vantagens e encargos das partes. Quanto à remuneração do concessionário, tem-se que deva ser realizada por tarifa que assegure o equilíbrio econômico e financeiro do contrato e permita uma remuneração justa do capital e a expansão de serviço.

Em vista dos argumentos aqui apresentados, nos filiamos à corrente que vê o pedágio como um instituto híbrido, que tanto pode aceitar a feição tributária de taxa, quanto pode assumir a roupagem de preço público.

Ademais, verificamos que há a necessidade de prévia determinação legal, tanto para a cobrança de serviços prestados por meio de preços, quanto por meio de

taxas. Assim, quando o legislador optar pela instituição de taxa, deverá atrelar sua cobrança às demais limitações tributárias; se optar pela cobrança na forma de preço, deverá enunciar os elementos e critérios para sua formação, cobrança e reajuste.

Assim, se o serviço é prestado diretamente por pessoa jurídica de direito público (União, Estado, Distrito Federal, Municípios ou Autarquias) deve ser remunerado por taxa. Caso contrário, se for prestado por pessoa jurídica de direito privado (empresa pública, sociedade de economia mista ou delegado a concessionárias) a contraprestação tomará a espécie de tarifa.

O pedágio instituído como taxa deverá, obrigatoriamente, revestir-se de todas as exigências no que diz respeito às limitações ao poder de tributar, em respeito aos princípios constitucionais tributários da legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, entre outros.

Instituído como preço, será serviço público delegado a concessionários e deverá respeitar as cláusulas contratuais, legais e reguladoras dos contratos administrativos.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. Taxa de polícia – Localização e funcionamento. **Estudos e pareceres de direito tributário**, vol. 3, São Paulo, Ed. RT, 1980.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro; Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica à luz do sistema constitucional**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2003.
- BRASIL, **Código Civil Brasileiro**. Lei n. 10.406 de 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 27 set. 2019.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao88.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL, Lei n. **8.987, de 13 de fevereiro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Lei n. **9.074 de 7 de julho de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 800. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 181.475-6. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=226079>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 545. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2346>. Acesso em: 22/11/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; BERNI, Maurício; DANILEVICZ, Ígor. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio De Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed.- São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FREITAS, Wladimir Passos de, coord.. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Editora revista dos Tribunais, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Pedágio: condições para sua cobrança**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO, Karl. **Concessões de rodovias**. Mito e realidade. São Paulo: Prêmio, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Pedágio** – Natureza jurídica – condições para sua cobrança. Parecer, 1970.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Pedágio**. In: Letícia Queiroz de Andrade (Org.). Decisões e pareceres jurídicos sobre pedágios. São Paulo: ABCR – Associação Brasileira de Concessionárias de Rodovias, 2002.

PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SAVARIS, José Antonio. **Pedágio**: pressupostos jurídicos. Curitiba: Juruá, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

LACOMBE, Rodrigo Santos Masset; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coordenadores. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011.

VASQUEZ, Pedro Kamp. **Álbum da estrada união e indústria**. Rio de Janeiro: Quatratim G, 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Comentada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.