



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

VITOR CARVALHO CURVINA COSTA DE ARAUJO

O PEDÁGIO E A SUA NATUREZA JURÍDICA

**FORTALEZA
2014**

VITOR CARVALHO CURVINA COSTA DE ARAUJO

O PEDÁGIO E A SUA NATUREZA JURÍDICA

Monografia apresentada à
Coordenação do Curso de
Direito da Universidade
Federal do Ceará como
requisito para obtenção do
Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de
Araujo Macedo.

**FORTALEZA
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

A663p Araújo, Vitor Carvalho Curvina Costa de.
 O pedágio e a sua natureza jurídica / Vitor Carvalho Curvina Costa de Araújo. – 2014.
 53 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.

Área de Concentração: Direito Tributário .

Orientação: Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho.

1. Pedágio de rodovias - Brasil. 2. Tributos - Brasil. 3. Impostos - Arrecadação - Brasil. I. Macedo Filho, Francisco de Araújo (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

VITOR CARVALHO CURVINA COSTA DE ARAUJO

O PEDÁGIO E A SUA NATUREZA JURÍDICA

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito em conformidade com os atos normativos do MEC e do Regulamento de Monografia Jurídica aprovado pelo Conselho Departamental da Faculdade de Direito da UFC.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco de Araujo Macedo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Dimas Macedo
Universidade Federal do Ceará – UFC

Mestrando Cristiano de Aguiar Portela Moita
Universidade Federal do Ceará - UFC

Aos meus pais, por todo o amor a mim dedicado e pelas valorosas lições de vida que eles me passam até hoje.

Às minhas irmãs, por todo o companheirismo compartilhado ao longo dos anos.

A minha namorada, que batalhou lado a lado comigo não só durante esta graduação, mas desde o vestibular.

Aos meus amigos e familiares, por fazerem da minha vida completa.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço imensamente a Deus pelo dom da vida que me foi concedido e pela oportunidade de cursar Direito na renomada Universidade Federal do Ceará. Sei que esse é um privilégio restrito a poucos afortunados e espero usar todo o conhecimento adquirido ao longo da minha graduação para realizar o plano que Deus concebeu para mim, para que eu possa retribuir o que a sociedade investiu na minha formação.

Queria agradecer também aos meus pais, Silvia e Werbyster. Suas vidas são exemplos de integridade, retidão e de amor incondicional aos filhos. Tudo que eu tenho devo a eles e tudo que eu ainda vou conquistar tem grande mérito deles, que muitas vezes abdicaram de projetos pessoais para proporcionar o melhor para mim. Muito obrigado, pai e mãe, por vocês serem essa fonte de inspiração para mim. Amo vocês.

Às minhas queridas irmãs, Cynara e Anna Clara, eu agradeço por todos esses anos de companheirismo, fidelidade e de amor recíproco. Foi com vocês que eu celebrei as minhas vitórias, dividi as minhas angústias e compartilhei grandes momentos ao longo de todo o meu crescimento como pessoa. Sei que, sem o apoio, os conselhos e a torcida de vocês, irmãs, eu não seria nem de perto a pessoa que eu sou hoje. O amor que nos une me faz mais forte e confiante para enfrentar os desafios que a vida guarda para mim, porque eu tenho a certeza que posso contar com o apoio de duas garotas incríveis.

Ao amor da minha vida, uma menina meiga, responsável, carinhosa, batalhadora e que me completa perfeitamente, Isabella Maria Collmann. Todo esse tempo de convivência foi capaz de mostrar o quanto nós fomos feitos um para o outro e que a minha felicidade está diretamente ligada a sua. Sou eternamente grato por tudo que você tem feito por mim e jamais me esquecerei dos grandes momentos que vivemos juntos durante todos esses anos de namoro. Te amo hoje, amanhã e sempre, minha pequena.

Devo um agradecimento especial para um irmão que eu encontrei nessa Faculdade. Fernando Demétrio, sua amizade foi um dos maiores presentes que esta graduação me deu. Esses cinco anos, que passaram voando, me mostraram que se tem um cara que eu posso considerar como um amigo de verdade, daqueles que eu posso levar das salas da faculdade para a vida, foi você e mais um dois caras de quem eu falo logo a seguir. Valeu, Fernandim, se eu fosse listar tudo que você fez por mim nesse pouco tempo de amizade, esses agradecimentos seriam maiores que o meu próprio trabalho. Sua inteligência, força de vontade para vencer e a sua lealdade como amigo me motivam. Saiba que eu torço imensamente pela sua felicidade plena, exceto pela futebolística, e que você tem em mim um cara para confiar como se fossemos da mesma família.

À dupla Renan e Renato. Eu nunca imaginei que eu fosse encontrar duas pessoas com a personalidade tão parecida com a minha, mas aqueles acasos que a vida nos prega me fez me aproximar de dois caras excepcionais. Que sorte que eu tive de morar perto de vocês dois e bendito o dia em que decidimos dividir a vaga do estacionamento e as caronas para a Faculdade. A amizade que foi construída no trânsito de Fortaleza, ouvindo Muçã, que passou por meses memoráveis na PFN e agora continua nos grupos de estudos e nos rachas, segue, com certeza, para a vida toda, porque vocês dois, cada um com suas qualidades, tem a minha admiração profunda.

À agremiação Rosetas Esporte Clube e todos os seus membros, pelos campeonatos nunca vencidos, mas sempre disputados com muita garra e, principalmente, com muita animação. Somos, sem dúvida o time mais carismático que essa faculdade já viu e só por isso já entramos para a história. Eu não posso deixar de agradecê-los pela melhor e mais hilária disputa de CA que aqueles quadros velhos e a estátua do Clóvis Beviláqua já viu. Rosetas no CA revolucionou o pleito pelo centro acadêmico e só por isso nós jamais seremos esquecidos.

Devo agradecimentos especiais a todas as pessoas que fizeram parte da minha formação jurídica ao longo dos vários estágios pelos quais eu passei, desde o primeiro, na Terceira Vara do Trabalho, passando pela PFN e pela Defensoria Pública do Estado do Ceará, até o Ministério Público Federal. Por onde eu passei dei-

xei amigos de verdade e eu sou imensamente grato pelo papel importante na construção do profissional que eu sou hoje que cada um exerceu sobre mim.

Ao professor e orientador, Francisco de Araujo Macedo, ao professor Dimas Macedo, que aceitou gentilmente fazer parte da minha banca de monografia, assim como o amigo Cristiano Moita. Agradeço também a todos os professores que tive na centenária Faculdade de Direito da Universidade Federal, em especial, Hugo de Brito Machado Segundo, Janaína Noletto, Raul Nepomuceno, Sérgio Rebouças, Raimundo Falcão, Lino Menezes, Samuel Arruda, Bruno Weyne, Maria Vital e William Marques.

“O mais sábio dos homens é aquele que conhece os limites da sua própria ignorância.”

Sócrates

RESUMO

O pedágio é uma das formas mais antigas que se tem notícia para arrecadar fundos. A cobrança pela utilização de estradas remete-nos a tempos longínquos – Antiga Mesopotâmia, Império Romano, Idade Média. Passados vários séculos, o instituto permanece atual e a investigação a respeito da sua natureza no vigente sistema jurídico brasileiro é assunto que divide opiniões. Alguns defendem que se trata de taxa, outros de preço público. Este trabalho tem a pretensão de, ao analisar os conceitos de tributo, taxa e de tarifa, à luz da doutrina pátria e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, determinar, definitivamente, a que categoria o pedágio pertence, discussão essa que tem a sua razão ser, tendo em vista que os regimes jurídicos para cada um dos institutos são extremamente diversos.

Palavras-chave: Pedágio; Natureza Jurídica; Tributo; Taxa; Tarifa.

ABSTRACT

Turnpikes are one of the oldest ways to collect money. The charge for using roads brings us to ancient times – Mesopotamia, Roman Empire, Middle Age. After several centuries, tolls are still used and the research about its legal nature in the Brazilian current legal system shows different results. Some scholars argue that tolls are fees, but there's another group who thinks they are fares. This article intends to analyze the concepts of tax, fee and fare, according to the national doctrine and the Supremo Tribunal Federal's judge-made law, in order to finally ascertain which of the possible tax type belongs the toll. This discussion is based on the great difference between the legal framework of each tax type.

Keywords: Toll; Legal Nature; Tax; Fee; Fare.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 O TRIBUTO.....	17
1.1 Conceito.....	17
1.2 O Conceito constitucional de tributo.....	19
1.3 O Conceito legal (art. 3º do CTN).....	21
2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	24
2.1 Critérios de classificação.....	25
2.2 Impostos.....	27
2.3 Contribuição de Melhoria.....	28
2.4 Empréstimo Compulsório.....	31
2.5 Contribuições.....	32
2.6 Taxas.....	33
3 A TARIFA.....	36
3.1 Conceito.....	37
3.2 Serviços sujeitos ao regime tarifário.....	39
4 PROBLEMÁTICA DO PEDÁGIO.....	41
3.1 Pedágio como taxa.....	42
3.2 Pedágio como preço público.....	44
3.3 Pedágio como preço público ou tributo.....	45
5 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL.....	46
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

INTRODUÇÃO

O Estado é uma instituição indispensável ao modelo de sociedade na qual vivemos. É ele que proporciona os meios necessários para que o homem deixe de viver em uma condição de absoluta liberdade individual e extremo caos, em guerra constante, para se unir em sociedade, abdicando de parte de sua liberdade em prol de um “guarda noturno” invisível capaz de garantir o mínimo de segurança a todos.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2011, p.23) leciona:

[...] para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito tributário.

Assim, o que o homem fez, ao organizar-se em coletividades, foi abdicar de parte de sua liberdade por meio de uma espécie de pacto social para obter um pouco mais de segurança, pois esta sempre foi uma condição imprescindível para o seu pleno desenvolvimento.

É essa a linha geral que seguem os contratualistas, Thomas Hobbes, John Lock e Jean-Jacques Rousseau, que explicam o surgimento da sociedade civil, ainda que com consideráveis diferenças em suas premissas, a partir de um contrato social celebrado entre os indivíduos, que renunciaram parte de sua liberdade a fim de que uma entidade dotada de autoridade suficiente possa impor sua vontade a todos.

Assim, ensina Cristiano Carvalho sobre as funções do Estado (2013, p. 137):

[...] [O Estado] terá a função de proteger e garantir a liberdade dos mesmos indivíduos que abdicaram de parcela dela ao pactuarem o contrato social. Por paradoxal que possa parecer, é a renúncia parcial da liberdade que possibilita a manutenção dessa mesma liberdade, pelo monopólio estatal do uso da violência, por exemplo, a segurança contra violência interna (polícia), contra violência externa (forças armadas) e árbitros para dirimir conflitos de interesses entre os indivíduos (juízes).

Para executar as suas funções e para a própria manutenção de todo o seu aparelhamento, o Estado demanda uma quantidade vultosa de recursos. Pagar os seus agentes; fornecer serviços públicos para a população como saúde, educação, segurança, assistência social, previdência; custeamento das forças armadas, execução de obras pú-

blicas; manutenção da estrutura estatal dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são alguns dos vários gastos que Estado possui.

Em vista disso, conforme nos ensina Renato Lopes Becho (2014, p. 27), “é necessário que o Estado tenha um sistema de finanças públicas para realizar e suportar os dispêndios, em moeda, para sua manutenção e do seu povo.”

Entretanto, não são muitas as forma que o Poder Público detém para capitalizar-se. Muito pelo contrário, os meios de financiamento do Estado utilizados ao longo de toda a história da humanidade resumem-se a apenas cinco: 1) realizar extorsões sobre outros povos ou deles receber doações voluntárias; 2) recolher as rendas produzidas pelo desenvolvimento de seu próprio capital, através de seus bens e empresas; 3) exigir coativamente tributos ou penalidades; 4) tomar ou forçar empréstimos; 5) emitir dinheiro metálico ou de papel.

Ainda assim, atualmente, não são mais todas essas fontes utilizadas, segundo leciona Renato Lopes Becho (2014, p. 27), que afirma:

[...] há algumas possibilidades para arrecadar dinheiro aos cofres públicos: exploração do patrimônio estatal [2], arrecadação de tributos [3] e mecanismos financeiros [4 e 5], por exemplo. O Estado recebe quando explora seu patrimônio, produzindo e extraíndo bens que são vendidos em troca de moeda. Arrecada tributos quando exige das pessoas que estão sujeitas a seu império a entrega de parte de suas riquezas a ele, Estado. O Poder Público vale-se de mecanismos financeiros, v.g., quando produz a própria moeda, quando toma empréstimos, quando aplica no mercado financeiro ou quando emite títulos.

Neste diapasão, dentre essas opções que os governos soberanos possuem de arrecadação, destaca Hugo de Brito Machado (2011, p.24):

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Podemos assim concluir, da mesma forma que Machado (2012, p. 23-24), de que:

[...] qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando o patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer

forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

Portanto, é possível afirmarmos que, sem tributos, não há viabilidade de existência para qualquer tipo de Estado que seja. Os dois institutos estão intimamente ligados. A existência de um, implica necessariamente na existência do outro. É o que destaca Leandro Paulsen (2013, p 15), ao assim afirmar:

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.

Em razão da importância que a tributação assume como principal fonte de custeio para os serviços públicos, o direito positivo dos atuais regimes democráticos têm uma enorme preocupação em estabelecer limites a essa prerrogativa estatal de exigir coativamente do contribuinte prestações pecuniárias. A ganância do Poder Público é incontida e configura uma ameaça à livre iniciativa e às liberdades individuais se não for limitada. “Por isso, as normas jurídicas que têm por objeto os tributos despontam em importância no quadro das normas de direito público.” (Becho, 2014, p. 27)

Um fenômeno comum dos últimos tempos é a transferência da prestação de serviços públicos para a iniciativa privada. Assim, menosprezando as regras pertinentes às taxas de serviço público, cresce o número de serviços remunerados por meio de tarifas, cobrança típica de regime de concessão e regidas pelo direito privado. Como exemplo dessas práticas temos as tarifas de energia elétrica, de água encanada e de esgoto. Além dessas, temos o exemplo a ser abordado neste trabalho: o pedágio.

Quando se pede, seja para um leigo, seja para uma pessoa com formação em Direito, citar alguns exemplos de tributos, a maioria lembrará imediatamente dos impostos – IPI, IR, ICMS, II e IE. Taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições raramente serão lembrados, principalmente pelos que não tem formação em Direito – alguns em razão da raridade com que são cobrados, como a contribuição de melhoria e o empréstimo compulsório, outros simplesmente porque no Brasil não há educação fiscal, a maioria da população não sabe quanto paga de tributo, nem a que título o faz, alguns pensam até que não pagam tributo algum, simplesmente porque estão na faixa de isenção do imposto de renda.

Certo é que dificilmente alguém citará o pedágio como um exemplo. Paradoxalmente todos esses que são mais citados tratam-se de construções extremamente recentes no direito. Pelo contrário, o pedágio sempre foi uma forma muito utilizada pelos governos para a arrecadação de recursos. Tem-se registros de cobrança pela passagem ou utilização de vias no Império Romano, na Índia, na Babilônia, na Idade Média.

“Pedágio” faz referência à palavra do latim “*pes*”, que significa “pé”. No latim medieval *pedaticum* designava o “direito de colocar o pé”. Tratava-se de um direito obtido mediante prévio pagamento para passar por determinada estrada, ponte ou porto, cobrados pelo seu proprietário, sendo este na maioria das vezes o Rei, que, àquela época, confundia-se com o próprio Estado.

Hodiernamente, o pedágio, com o desenvolvimento da indústria automobilística e a expansão das rodovias, passou a ser cobrado do condutor de veículo automotor que utiliza determinada via de transporte terrestre, seja ela uma estrada, ponte ou um túnel, e não mais daquele que passa a pé, quando da sua origem, mas o princípio continua o mesmo: tem-se uma via que para ser atravessada deve-se pagar previamente pela sua utilização. Todos os valores arrecadados serão revertidos para custear o que já foi gasto com a sua construção, bem como para a devida manutenção.

A Constituição Federal de 1988 cita o termo uma única vez, no título VI (da tributação e do orçamento), capítulo I (do sistema tributário nacional), seção II (das limitações ao poder de tributar), especificamente no art. 150, V, onde se lê:

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;

A doutrina e os tribunais promovem acalorados debates, no âmbito da ciência tributária, a respeito da natureza jurídica do pedágio e o conseqüente regime jurídico ao qual deve ser submetido.

Enquanto uns defendem a sua natureza de tributo e, logicamente, sua subordinação a todas as regras e princípios rigorosos do Direito Tributário, tanto para sua instituição, quanto para majoração, bem como para a execução desse crédito; há quem defenda a sua natureza como de preço público, devendo obedecer assim o regime jurídico tarifário, bem menos protetivo que o tributário.

Ademais, há ainda aqueles que adotam uma terceira via, uma espécie de posição mista. Desta forma, a depender de alguns critérios, como a existência ou não de caminhos alternativos e a administração da via pertencer a entidade de direito público ou a uma pessoa jurídica de direito privado, a prestação pecuniária assumirá conteúdo ora de tarifa, ora de taxa.

O Supremo, a respeito desse embate entre preço público e taxa, vem apresentando, ao longo dos anos, posicionamento de que em serviços aos quais não se tem uma obrigatoriedade de serem fornecidos, como o serviço de fornecimento de água e energia¹. Quando se pode livremente requerer a cessação da prestação do serviço, estamos diante de um preço público.

No caso específico do pedágio, a jurisprudência é vacilante. Há precedentes que apontam para a natureza de taxa², como também há aqueles que apontam como tarifa. O mais recente, de relatoria do ministro Teori Zavascki, traz que “o pedágio é tarifa (espécie de preço público) em razão de não ser cobrado compulsoriamente de quem não utilizar a rodovia; ou seja, é uma retribuição facultativa paga apenas mediante o uso voluntário do serviço”³, sendo irrelevante a existência ou não de via alternativa gratuita para o usuário trafegar.

O presente trabalho tem, portanto, o objetivo de estudar a natureza jurídica do pedágio e definir o regime jurídico ao qual deve ser submetido, analisando os argumentos trazidos por todas as posições existentes na doutrina brasileira e apresentando de forma crítica a maneira como os tribunais vem decidindo sobre o tema, mais especificamente o Supremo Tribunal Federal.

Para tanto, no primeiro capítulo, analisaremos o conceito de tributo sob a ótica da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da doutrina especializada, detalhando todos os aspectos relevantes para se poder caracterizar determinada prestação como tributária.

No segundo capítulo, serão estudadas todas as espécies tributárias admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, em especial a taxa em decorrência da prestação de serviço público, categoria a qual alguns indicam que o pedágio pertence.

¹STF, Primeira Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, Areg. 201.630/DF, 2002; STF, Tribunal Pleno, relator Min RICARDO LEWANDOWSKI, RE 576.189, 2009

²STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 181.475, 1999.

³STF, Plenário. ADI 800 RS, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 11/06/2014 (inf. 750)

O terceiro capítulo, analisaremos o conceito de preço público e as condições em que ele pode ser cobrado, bem como a sua distinção em relação à taxa por serviço público específico e divisível.

A polêmica envolvendo a natureza jurídica do pedágio será enfrentada no quarto capítulo, onde se elencará as diversas posições defendidas pela doutrina, bem como os seus argumentos utilizados.

Por fim, no derradeiro capítulo, para arrematar o presente trabalho, estudaremos as soluções sugeridas pelo judiciário a respeito da polêmica que envolve a natureza do pedágio, sempre com vistas ao entendimento do Supremo Tribunal Federal.

1 O TRIBUTO

1.1 Conceito

Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário (2013, p. 45), nos ensina que o vocábulo “tributo” possui ao menos seis diferentes significados, quando utilizados nos textos do direito positivo, nas lições doutrinárias e nas manifestações jurisprudenciais, quais sejam:

1) “tributo” como quantia em dinheiro. Esta é uma das acepções mais corriqueiras da palavra e significa exatamente a importância pecuniária, o valor pago em moeda. Podemos encontrar o vocábulo neste sentido, por exemplo, no art. 166 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

2) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo. Sob esta perspectiva, o termo não faz mais referência ao valor, a quantia em dinheiro, mas a própria ação, o próprio conteúdo da obrigação. “A ênfase, neste passo, não incide no dinheiro em si, antes recai no proceder de conduzi-lo ao lugar preestabelecido para solver-se o débito.” (Carvalho, 2013, p. 46)

3) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo. Esta acepção, junto com o étimo anterior, são faces opostas de uma mesma moeda. Se naquele caso acentuava-se a perspectiva do próprio dever jurídico, neste o que se desponha é o direito subjetivo de que investido o sujeito ativo para exigir o objeto da prestação (primeira acepção).

4) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária. Este quarto sentido engloba todos os outros anteriores, para significar a relação jurídica como um todo e não mais com foco exclusivo no direito subjetivo do credor, no dever jurídico do sujeito passivo ou no seu próprio conteúdo patrimonial.

5) “tributo” como norma jurídica tributária. Nesta semântica, o termo é sinônimo de preceito normativo de conteúdo tributário. Equivale a afirmar “tributo” como regra de direito, como preceito normativo (Carvalho, 2013, p. 46). É neste contexto que afirmamos competir a determinado ente instituir determinado tributo.

6) Por fim, “tributo” como norma, fato e relação jurídica. Neste derradeiro significado, “tributo”, nos termos que ensina Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 48), “quer exprimir toda a fenomenologia da incidência tributária, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato.”

A doutrina é recorrente ao criticar a posição do legislador de oferecer conceitos. Defende que este não é um papel do direito positivo. “O local próprio para as definições jurídicas é a ciência do direito.” (Becho, 2014, p. 64)

Ademais, destaca o mesmo autor (ibidem, p.65):

[...] é voz corrente na dogmática jurídico-tributária nacional (v.g. Ataliba, 1996, p.31) que o legislador agiu mal ao elaborar a definição de tributo. Não pelo seu conteúdo, que apesar de imperfeito (como, de resto, todas as obras humanas) é muito razoável. O legislador deveria, apenas e simplesmente, compor os comandos normativos, deixando para a doutrina as definições.

Desta forma, dentro dos conceitos fornecidos pela própria doutrina, podemos indicar o de Geraldo Ataliba (1996, p. 32), que oferece a seguinte definição:

Juridicamente define-se tributo como a 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 posta pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos e implícitos).

Outro conceito importante é o escrito por Roque Antonio Carrazza (2012, p. 414), que diz ser “a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoas colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer.”

Já Renato Lopes Becho (2014, p. 65) entende da seguinte forma:

[...] apresentamos o tributo com o objeto da relação jurídica de direito público interno, criado por lei, de natureza pecuniária, compulsória e decorrente de fatos jurídicos lícitos.

Por fim, Leandro Paulsen (2013, p. 26) apresenta, no nosso entender, um dos conceitos mais completos para tributo, afirmando que:

[...] [trata-se] de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

Entretanto, até em razão do conceito razoavelmente satisfatório que o art. 3º do CTN dispõe, é comum encontrar na doutrina uma já aceitação pacífica da definição legal, o que faz com que a dogmática passe a laborar no entorno dos termos utilizados pelo referido comando normativo. Essa é a opção, por exemplo, de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 49 e s.) e de Hugo de Brito Machado (2011, p. 56 e s.).

1.2 O Conceito Constitucional de Tributo

A Constituição Federal não vem a estabelecer textualmente um conceito para o que seja um tributo, no entanto, a análise sistemática de todo o regramento positivado nos títulos VI e VII nos leva a uma conclusão.

Os limites ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários, a repartição de competência e das receitas tributárias, a definição dos próprios fatos geradores dão pistas do que o Constituinte entendeu por tributo.

De acordo com Leandro Paulsen (2013, p. 27):

A outorga de competência se dá para que os entes políticos obtenham receita através da instituição de impostos (arts. 145,I,153,154,155 e 156), de taxas (arts. 145,II e 150,V), de contribuições de melhoria (art. 145,III), de empréstimo compulsório (art. 148) e de contribuições especiais (arts. 149 e 195). Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigação em dinheiro, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para a aplicação em tais ou quais áreas.

Portanto, podemos, de início, concluir que tributo é obrigação prestada pelo contribuinte em favor do ente constitucionalmente outorgado da competência de cobrá-lo, sempre em dinheiro, para satisfazer as necessidades estatais, sejam elas específicas ou não. Não há mais no direito brasileiro a possibilidade de pagamento de tributo *in natura*. Prestações como o serviço militar, a participação no Tribunal do Júri, trabalho como mensário nas eleições, dentre outras imposições do Poder Público não podem ser considerados tributos.

Outro atributo importante para o conceito de tributo é o seu caráter obrigatório, ou a sua compulsoriedade. Tanto é verdade que a própria Constituição vincula a sua instituição, bem como a majoração, a edição de lei, instrumento pelo qual o Estado impõe deveres a todos.

Neste sentido é importante observarmos as lições de Leandro Paulsen (2013, p. 27):

De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independentemente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. A adequada consideração do traço da compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terreno de marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto, nestes casos, não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.

Seguindo com a análise da Constituição para destacar aspectos importantes do tributo, podemos observar que dos seus fatos geradores, ou melhor, das hipóteses de incidências outorgadas pelo constituinte, é possível constatar que tributo, em nenhuma condição, é sanção a ato ilícito, pelo contrário, são “manifestações de riqueza do contribuinte (critério da base econômica na distribuição das competências), (prestação de) serviços públicos específicos e divisíveis prestados pelos entes políticos, exercício efetivo

(ou potencial) do poder de polícia, realização de obra que implique riqueza para os proprietários de imóveis ou, ainda, em face da necessidade de buscar meios para custear determinadas atividades vinculadas a finalidades específicas previstas no texto constitucional.” (Paulsen, 2013, p.28)

Portanto, a conclusão que chegamos, a esta altura neste presente trabalho monográfico, é que a Constituição recepcionou de forma completa o conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 3º, que a partir de agora passamos a analisar.

1.3 O conceito legal (art. 3º do CTN)

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.

Esta é a definição trazida pelo art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, e que é abraçada pela doutrina pátria, destacando cada um de seus elementos, quais sejam, a) toda prestação pecuniária b) compulsória, c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, d) que não constitua sanção de ato ilícito, e) instituída em lei e f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É obrigação pecuniária (a), conforme já explicado, porque é “prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos de dinheiro.” (Machado, 2011, p. 56)

É compulsório (b) porque decorre da lei e portanto a vontade do contribuinte ou do ente tributante é irrelevante para o seu surgimento. “Não se espera, juridicamente, que as pessoas queiram recolher tributos. Paga-se tributo ao Estado porque o ordenamento jurídico assim determina.” (Becho, 2014, p. 69)

A referência legal que o tributo deve ser pago em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (c) configura até mesmo uma redundância, tendo em vista que no início do dispositivo legal já havia se destacado que a prestação era pecuniária, ou seja, em moeda. Conforme já destacado, “o direito brasileiro não admite a instituição de tributo em na-

tureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.” (Machado, 2011, p. 57)

Prosseguindo, a obrigação tributária não pode decorrer de sanção por ato ilícito (d). A distinção entre tributo e penalidade é fundamental, enquanto o segundo tem como hipótese de incidência um ato ilícito, o primeiro é sempre algo lícito.

Entretanto, não há de se concluir, conforme alerta Hugo de Brito Machado (2011, p. 58), “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 de ilícito. É importante, neste particular, a distinção entre hipótese de incidência, que é a descrição normativa da situação de fato, e o fato gerador do tributo”, que é o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico tal qual como previsto de forma abstrata da hipótese de incidência.

E prossegue o mesmo autor (ibidem, p. 58):

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituído um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Ademais, todo tributo deve ser instituído por lei (e). Trata-se de consequência do próprio princípio da legalidade, um dos alicerces do Estado democrático de direito, como uma garantia de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF), bem como de que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem prévia lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF). “A fonte imediata da obrigação tributária é só a lei (ou o direito positivado: legislação e jurisprudência). Não há espaço, nesse terreno, para discussões a respeito da vontade das partes envolvidas na relação jurídica.” (Becho, 2014, p.69)

Portanto, a instituição de tributos segue a regra da estrita legalidade, admitida a criação na maioria dos casos por meio de lei ordinária, sem olvidar, no entanto, que em alguns casos excepcionais a própria norma constitucional impõe o rito mais rígido da lei complementar, é o caso, por exemplo, do imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 154 da C.

Importante, neste momento, ressaltar as ponderações a respeito da instituição do tributo feitas por Hugo de Brito Machado (2011, p. 60):

Instituir tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou das hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. Tratando-se de tributo fixo obviamente não se cogitará de base de cálculo, nem de alíquota, pois a lei já refere o próprio valor devido, independentemente de qualquer cálculo, como acontece com o ISS dos profissionais liberais. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residem na lei, em sentido estrito.

Ainda sobre este ponto da legalidade, alerta Renato Lopes Becho (2014, p.69):

Algumas práticas podem aparentemente confundir o aspecto *ex lege* do tributo. Por exemplo, as declarações firmadas pelos contribuintes em acordos de parcelamento, notadamente quando a própria legislação condiciona a adesão do contribuinte à assinatura de um termo de reconhecimento de dívida, como ocorria com o Refis (Lei n. 9.946, de 10-4-2000, art. 3º, I) e sucede com outros planos de repactuação de tributos devidos e não recolhidos. Para nós, a assinatura do contribuinte reconhecendo uma dívida tributária não possui o significado de alterar sua natureza. Melhor dizendo, o contribuinte não se vincula ao reconhecimento da dívida, que pode ser reconhecida pessoalmente, por ser objeto de pactos, acordos, contratos ou tratativas do gênero. Entretanto, em havendo descumprimento do firmado, o Fisco não pode executar o contribuinte como fundamento legal o termo de reconhecimento de dívida. Terá a procuradoria fiscal que apontar exatamente qual foi o descumprimento do direito tributário por parte do contribuinte. Em outros termos, entendemos que o contribuinte não pode ser executado simplesmente pela declaração de reconhecimento de dívida. Ele terá que ser executado sob fundamento de ter descumprido o dever de recolher determinado tributo estipulado na lei de regência da exação – e não a lei que estipulou a possibilidade de parcelamento dos débitos. Inclusive, a execução deverá consignar os valores eventualmente recolhidos no plano de alongamento dos débitos a que estamos nos referindo.

A característica final do tributo, nos termos em que dispõe o Código Tributário Nacional, é que ele deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (f). Quer dizer que a Autoridade Administrativa dotada da atribuição de cobrar não pode realizar juízos de valor para determinar se irá cobrar ou não determinado tributo. Sua atuação é vinculada tal qual a lei dispõe a forma como ele deve atuar.

A atividade administrativa, ensina Hugo de Brito Machado (2011, p. 61), pode ser classificada em arbitrária, discricionária e vinculada, conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho. E prossegue o autor:

Atividade arbitrária é aquela em cujo desempenho a autoridade não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta. Não deve obediência a qualquer regra jurídica. Esse tipo de atividade é evidentemente incompatível com o Estado de Direito e nele, quanto é praticada, representa violação da ordem jurídica.

Atividade discricionária é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para 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.

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

Nesta toada, Renato Lopes Becho (2014, p. 101) destaca que:

A cobrança de tributo é uma atribuição estatal, um serviço público, regido por textos legais que partem da Constituição Federal, como o art. 37, que declara os princípios que regem a Administração Pública. As atividades administrativas podem ser de duas categorias: discricionárias e vinculadas. As discricionárias estão ligadas à vontade do agente público, conferindo-lhe alguma margem de disposição, enquanto nas vinculadas sua vontade é irrelevante devendo o servidor apenas cumprir a lei, independentemente de suas considerações subjetivas. A obrigação tributária é plenamente vinculada, não importando em nada a vontade do servidor público. Assim sendo, um fiscal deve verificar o recolhimento do tributo a despeito de, em sua consideração pessoal, a norma instituidora da exação estar em desconformidade com o sistema jurídico.

Portanto a conclusão em que chegamos é que a atividade de cobrança do tributo é vinculada, não cabendo à autoridade administrativa juízos de conveniência e oportunidade para promover-lhe a cobrança, seja extrajudicial, seja por meio da execução fiscal. Em que pese a expressão “plenamente” utilizada pelo legislador, é importante ressaltar que se trata de uma hipérbole do legislador, que talvez tenha tentado afastar qualquer dúvida a respeito do tema. Conforme já exposto, existem atos discricionários e atos vinculados, não há uma terceira categoria caracterizada por ser plenamente vinculada. Ou é vinculada ou não o é. O termo “plenamente” não tem relevância jurídica alguma.

2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O estudo das espécies tributárias no âmbito da ciência jurídica ganha importância no momento em que o sistema jurídico brasileiro estabelece regimes jurídicos diferenciados para cada um deles.

Assim, apesar de todos os tributos seguirem regramentos gerais dispostos para toda e qualquer espécie, existem características essenciais e regras específicas que devem ser observadas para cada tipo de exação.

A Constituição Federal, por exemplo, em seu artigo 154, I, dispõe que a União não poderá instituir dois impostos com a mesma base de cálculo e fato de gerador de um outro já existente, sob pena de configurar *bis in idem*.

Da mesma forma o art. 195, §4º, que aplica semelhante vedação só que para as contribuições. Já as taxas, devem ser cobradas 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, devendo guardar, no momento da definição do seu critério quantitativo, relação com o custo que o serviço prestado possui, tendo em vista que se trata de tributo de natureza contraprestacional, como adiante será estudado.

Deste modo, saber identificar as espécies tributárias é de grande valia, tendo em vista que, conforme alerta Leandro Paulsen (2013, p.33):

[...] nem sempre o legislador nomeia os tributos que institui de acordo com as características essenciais de que se revestem. Por vezes, chama de taxa tributo que constitui verdadeira contribuição, ou de contribuição o que configura imposto. Equívocos de denominação podem decorrer da errônea compreensão das diversas espécies tributárias ou mesmo do intuito de burlar exigências formais (lei complementar) ou mesmo materiais (vinculação a determinadas bases econômicas) estabelecidas pelo texto constitucional.

Mais especificamente para os anseios deste presente trabalho, identificar cada espécie tributária e destacar os seus aspectos relevantes têm sua razão de ser porque, dentro da posição daqueles que defendem o pedágio com uma exação tributária, certamente ele deverá se inserir em uma das cinco espécies que conhecemos no atual siste-

ma tributário, quais sejam: Impostos, Taxas, Contribuição de melhoria, Empréstimo Compulsório e Contribuições.

2.1 Critérios de classificação

A classificação dos tributos é um assunto que sempre dividiu opiniões na doutrina brasileira. Teoria dicotômica, tripartite, quadripartite e pentapartite são alguns dos modelos apresentados para elencar as espécies de tributos possíveis no direito brasileiro.

Curiosamente, o tema perdeu um tanto de sua importância desde que o Supremo Tribunal Federal pacificou o seu entendimento, adotando a teoria pentapartida.

Quem primeiro se aventurou nos desafios de classificar os tributos em diferentes espécies foram Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, que falavam em tributo vinculados ou não vinculados. Surgia, assim, a teoria dicotômica na qual o critério relevante para a distinção era a vinculação ou não da hipótese de incidência tributária a uma atividade estatal no seu aspecto material.

A teoria tripartite, fundada na interpretação literal do art. 5º do CTN e no art. 145 da Constituição Federal, distingue os tributos entre impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Já a teoria tetrapartite, preconizada, por exemplo por Luciano Amaro, reconhece, além das três espécies já citadas, o empréstimo compulsório também como exação tributária, de modo que ele distingue-se das demais espécies por ser restituível.

Todavia, a classificação mais aceita pela doutrina pátria e já adotada pacificamente pelo Supremo Tribunal Federal é a pentapartite, que divide os tributos entre impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais, de modo que este trabalho seguirá o seu desenvolvimento com base nessas premissas.

Neste sentido é o teor do voto do Min. Moreira Alves, quando do julgamento do RE 146.733-9/SP:

De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arti-

gos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

2.2 Impostos

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Assim positiva o CTN, em seu artigo 16, o conceito de imposto. Trata-se da espécie tributária utilizada para fazer frente às despesas gerais da Administração, tais como pagamento dos salários de seu pessoal, realização de obras públicas, fornecimento de serviços gerais – como segurança, saúde, educação etc. “Os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ou contribuinte.” (Amaro, 2007, p.82)

Conhecidos, conforme destaca Renato Lopes Becho (2014, p. 261), também por suas siglas, como IRPF, IPI, ICMS, IPVA, IPTU, seu grande diferencial é a sua natureza não-vinculada. Assim, independente de contraprestação direta em relação ao contribuinte, este tem que recolher o tributo porque é devido no momento em que ocorre o fato gerador, que é sempre uma manifestação externa de riqueza.

Para a definição dos fatos geradores dos impostos, como se pode observar, serão sempre utilizados conceitos do direito privado – negócios jurídicos, relação de propriedade, sucessão – todos institutos estudados pelo direito civil. É na vida civil que se manifesta capacidade contributiva.

Salutares são as lições de Renato Lopes Becho (2014, p. 261) sobre o presente tema as quais colacionamos:

Podemos afirmar, portanto, que conhecemos o imposto verificando seu critério material. Nele não haverá a descrição de nenhuma atuação estatal, o que levou Aliomar Baleeiro (1970, p.118) a ensinar que, para o Código Tributário Nacional, no citado art.16, o imposto é identificado por exclusão: “não se enquadra nos conceitos de taxa ou de contribuição de melhoria”. É também o magistério de Geraldo Ataliba (1996, p. 122). Todavia, acompanhando as lições dessas grandes mestres, podemos identificar o imposto por um critério afirmativo: é o tributo cuja materialidade estipula uma atuação do particular. Nos critérios materiais dos impostos encontramos ações e situações tipicamente próprias dos contribuintes, como

ser proprietário ou auferir renda. Essa característica não se repetirá nas taxas ou na contribuição de melhoria.

Ademais, exatamente em decorrência da sua natureza não-vinculada e por ser prestação que visa custear as despesas gerais do Estado, conforme alerta Leandro Paulsen (2013, p. 38), bem como dispõe o art. 164, IV, da CF, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, salvo exceções previstas expressamente pela própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária. A doutrina chama essa característica do imposto de princípio da não afetação.

Sobre a legitimidade para instituir e cobrar os impostos, a própria Constituição Federal realiza a repartição de competências, atribuindo, para cada ente, campos específicos e privativos de atuação.

Nesta toada, Flávio de Azambuja Berti (2009, p. 77) destaca:

Observa-se que em relação aos impostos, a competência para sua instituição é privativa, é exclusiva consoante a repartição prevista na Lei Maior, particularmente em seus arts. 153, 154, 155 e 156. Aqueles impostos elencados no primeiro dispositivo mencionado somente podem ser instituídos pela União, sendo vedado às demais pessoas políticas interferirem em tal competência, mesmo que esta não seja exercitada pela União, haja vista que a competência é inderrogável e intransferível. Seu exercício ou não, decorre de discricionariedade do legislador, no caso federal. Já aqueles impostos previstos no art. 155 somente podem ser criados pelos Estados sendo vedado aos demais entes sobre eles legislar. Da mesma forma em relação aos Municípios. O constituinte houve por bem ainda entregar à União a chamada competência residual do art. 154, I, bem como, a autorização para a criação do chamado imposto extraordinário de guerra, cuja previsão está no mesmo artigo, porém em seu inc. II.

2.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é talvez um dos tributos mais isonômicos que o direito já conseguiu produzir, ao menos na sua condição hipotética, tendo em vista que, pragmaticamente falando, é um instituto de difícil instituição e raramente utilizado pelas autoridades por diversos fatores.

Na constituição está prevista no art. 145, III, e o CTN estabelece a sua hipótese de incidência em seu art. 81, como se segue:

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.

Portanto, trata-se de um tributo, ao contrário dos imposto e assim como as taxas, de natureza vinculada, ou seja, sua cobrança está diretamente ligada a uma atuação estatal específica em relação ao contribuinte, no caso, a realização de obra pública da qual decorra necessariamente valorização imobiliária em benefício do particular.

Importante destacar que a doutrina diferencia a taxa da contribuição de melhoria por esta, ao contrário daquela, ter uma hipótese de incidência indiretamente referida ao contribuinte, isto porque não basta a realização da obra pública, mas depende-se essencialmente da valorização individual dos imóveis dispostos ao seu entorno. Neste sentido Roque Antonio Carrazza (2010, p. 570):

Já estamos percebendo, pois, que a contribuição de melhoria, embora decorra da obra pública, depende, para nascer, de um fator intermediário: a valorização do imóvel do contribuinte, em razão desta atuação estatal. É por isso que é considerado um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal, que, no caso, é a obra pública.

Da mesma forma Luciano Amaro (2007, p. 48):

A contribuição de melhoria liga-se a uma atuação estatal que por reflexo se relaciona com o indivíduo (valorização de sua propriedade). Esse reflexo é eventual, já que a obra nem sempre resulta aquela valorização; por vezes ocorre o contrário: a obra desvaloriza o imóvel, ensejando pedido de reparação do indivíduo contra o Estado, com o mesmo fundamento lógico que embasa a contribuição de melhoria: se a coletividade não deve financiar a obra que enriquece um grupo de indivíduos, também não se pode empobrecer esse grupo, para financiar uma obra que interessa à coletividade.

Prosseguindo com o estudo da contribuição de melhoria, Leandro Paulsen, sobre o instituto e as condições necessárias para a sua cobrança, assim se manifesta:

Realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

Exatamente por isso que se diz que a contribuição de melhoria é um dos tributos mais justos que o direito já produziu porque ela induz a contraprestação daqueles que se beneficiam com a realização de obra pública, geralmente custeada somente pelos impostos para com os quais toda a sociedade contribuiu, conforme já mencionado, na exata medida em que a obra lhe ofereceu ganho econômico por meio da valorização imobiliária, evitando, assim, desvios por parte do Administrador que intente ilicitamente em utilizar-se do patrimônio público para promover o seu enriquecimento, como infelizmente ainda ocorre muito no Brasil.

Sobre este tema, salutar são as palavras de Luciano Amaro (2007, p. 48):

O fundamento da contribuição de melhoria, comum às taxas, está em que a atuação estatal que possa ser referível a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, deve ser financiada por tributos específicos, exigidos desses indivíduos, e não pelos tributos (impostos) arrecadados de toda a coletividade. Antônio Sampaio Dória realça as virtudes dessa espécie tributária, que evita “o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras (públicas)”.

Da mesma forma pensa Renato Lopes Becho (2014, p. 302):

Há uma justificativa axiológica (relativa aos valores) para a contribuição de melhoria: se a obra pública vai trazer valorização para imóveis próximos, seus proprietários devem devolver aos cofres públicos uma parte dessa valorização, que repõe os custos gastos pelo Estado.

Ademais, é essencial ressaltar que o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 81 que a contribuição de melhoria deve respeitar dois limites: 1) o limite individual, que seria o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, e 2) o limite geral, que seria o total da despesa realizada. De modo que o contribuinte não deve pagar além do que o seu imóvel valorizou, nem a mais do que foi despendido para a realização da obra.

Por fim, registra-se que a competência para a instituição de referido tributo, conforme Flávio de Azambuja Berti (2009, p. 88), é comum e definida de acordo com a competência administrativa para a execução de obras públicas atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cabendo ao ente competente realizar todas as exigências legais tais como a publicação de edital com a delimitação da área beneficiada, orçamento e plano de rateio, bem como a edição de lei específica.

2.4 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório está previsto na CF em seu art. 148, conforme se infere a seguir:

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

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

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

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

Trata-se de tributo de competência da União que se distingue das demais espécies tributárias por dois aspectos relevantes: 1) as finalidades as quais o produto da sua arrecadação se destina e 2) o fato de haver uma promessa de devolução na sua instituição, daí seu nome “empréstimo compulsório”, nada obstante destacar Renato Lopes Becho (2014, p. 309) que não pode ser empréstimo se é compulsório, revelando verdadeira contradição entre os dois termos.

Por muito tempo a doutrina questionou o status de exação tributária do empréstimo compulsório. Argumentava-se que não se tratava de receita derivada do Estado, logo não seria tributo, exatamente porque presente a necessidade de o valor arrecadado pelo poder público ser devolvido ao contribuinte futuramente, não configurando um ingresso permanente no patrimônio estatal.

Entretanto essa discussão já restou superada com o advento da atual Constituição, que lhe dá tratamento de espécie tributária, pois, topologicamente plantado no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, deve obedecer todo regime jurídico-tributário constitucional, ressalvadas as exceções dispostas pelo próprio constituinte.

Ademais, o empréstimo compulsório se amolda perfeitamente no art. 3º do CTN, pois “em momento algum constata-se como requisito do tributo sua não devolução ao contribuinte posteriormente.” (Berti, 2009, p. 90)

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2013, p.55):

Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entente por 'tributo', de nada impostando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de 'empréstimo', porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º).

Sobre a espécie em si, a Constituição atribui a competência da União para instituir empréstimo compulsório em caso de calamidade pública, guerra externa ou na sua iminência e ainda no caso de necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevância nacional. Fora esses casos, não será mais possível a criação deste tributo que a constituição não atribui qualquer fato gerador, podendo o legislador adotar qualquer um, seja vinculado a uma atuação estatal ou não.

Ademais, deve-se ainda respeitar a regra do parágrafo único de destinar toda a arrecadação às despesas que fundamentaram sua instituição, além da consequente previsão da restituição do valor arrecadado.

2.5 Contribuições

A Constituição Federal não arrolou as contribuições no seu art. 145, assim como também não o fez em relação ao empréstimo compulsório. Entretanto, como já vimos, adota-se a teoria pentapartite, segundo a qual são cinco as espécies tributárias de modo que não há mais razão em discutir se as contribuições são ou não tributos.

O grande diferencial das contribuições, que podem ser 1) de intervenção no domínio econômico, 2) corporativa, 3) social e 4) para o custeio de iluminação pública, é que elas são exações tributárias com destinações específicas, o que não pode ocorrer com os impostos, mas não tem origem em prestações específicas e divisíveis.

Salutares são os ensinamentos de Leandro Paulsen (2013, p.42):

Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.

As contribuições têm origem no Estado Social exatamente para viabilizar as atuações que o Poder Público se compromete, daí terem a destinação da sua receita como condição de validade para a sua instituição. Trata-se de uma exceção ao art. 4º do CTN, que diz que a destinação do produto da arrecadação do tributo não é relevante para a sua qualificação.

A competência para instituir as contribuições vai depender de cada tipo. A contribuição para o custeio da iluminação pública pertence aos Municípios e ao Distrito Federal; já a contribuição social para financiar os sistemas previdenciários e assistência social que beneficiem os seus servidores é de cada um dos entes; as demais são de competência da União, que também é dotada da competência residual, assim como ocorre com os impostos.

A respeito de cada um dos quatro tipos de contribuições, não se insere nos anseios deste modesto trabalho analisar cada um deles a fundo, mas apenas distinguir a espécie tributária das demais.

2.6 Taxas

Como já foi dito, é função do Estado fornecer serviços públicos, que por sua vez são custeados por contribuições compulsórias recolhidas de todas as pessoas de acordo com a sua capacidade contributiva por meio dos impostos.

No entanto, em um dado momento, observou-se que havia determinados serviços públicos individualmente considerados que tinham como destinatários pessoas específicas, de modo que não seria justo toda a coletividade custear aquele serviço que facilmente se identificava o seu beneficiário.

Desta necessidade nasce a taxa, que é um tributo de natureza vinculada a uma atuação estatal específica e divisível destinada a remunerar um serviço público prestado em favor de um particular, manifestando assim um caráter contraprestacional da exação tributária, diferentemente dos impostos, que têm natureza contributiva e são devidos independentemente de qualquer ato estatal, muito pelo contrário, surgirá a obrigação sempre por decorrência de ato do particular.

Não é diferente a posição de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 60) a qual colacionamos aqui para ilustrar:

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação estatal. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.

Por outro lado, importante a ressalva que faz Hugo de Brito Machado (2011, p. 301) para os riscos que a ideia de contraprestação pode trazer:

Costuma-se distinguir o imposto da taxa dizendo que o imposto não é contraprestacional, enquanto a taxa é contraprestacional. Tal assertiva é correta apenas no sentido de que [...] o fato gerador do dever jurídico de pagar taxa é uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, enquanto o fato gerador do dever de pagar imposto é independente de qualquer atuação estatal específica ao contribuinte. Ocorre que a afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir à ideia – inexata – de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal, equivalente à quantia paga. Preferimos, portanto, em lugar dessa ideia de contraprestação, empregar – como fez o Código Tributário Nacional – a ideia de vinculação à atividade estatal, de atividade de Estado dirigida ao contribuinte, para distinguir o imposto das demais espécies do gênero tributo.

As lições de Hugo de Brito Machado são preciosas, pois, conforme ressalta, nem sempre se observará o caráter contraprestacional da taxa, tendo em vista que ela pode ser cobrada apenas pela mera disponibilização do serviço ao contribuinte, de modo que, ainda que ele não utilize, subsistirá o dever de pagar.

Sobre a competência para instituir, o Art. 145 da CF classifica-a como comum a todos os entes (Município, Estados, Distrito Federal e União), especificando ainda as razões que permitem a sua cobrança, além de ressaltar que ela não poderão assumir bases de cálculo típicas de impostos, *in verbis*:

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;

[...]

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Portanto, segundo a própria Constituição só existem dois tipos de fato gerador para as taxas: 1) o exercício regular do poder de polícia ou 2) a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou ao menos postos a sua disposição.

Para o primeiro caso, é preciso analisarmos o conceito de poder de polícia consignado no art. 78 do CTN, que diz ser a 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 e coletivos.

Já mencionamos neste trabalho que o Estado foi concebido para regulamentar as liberdades individuais impondo sua vontade à coletividade para que sejam garantidas condições mínimas de convivência social. Esta regulação das liberdades individuais é feita muitas das vezes por meio do exercício deste poder que a Administração tem. “Exercendo o poder de polícia, ou, mais exatamente, exercitando atividade fundada no poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.” (Machado, 2011, p. 436)

Podemos visualizar exemplos do exercício do poder de polícia quando se emite uma autorização para se edificar um determinado prédio, ou quando se regula e fiscaliza as normas de vigilância sanitária a que são submetidos os estabelecimentos comerciais, ou ainda quando se emite permissão para portar arma de fogo ou para dirigir.

Todos esses atos são considerados exercício do poder de polícia estatal e a Constituição permite, por meio do seu art. 145,II, que os custos inerentes a essas atividades sejam remunerados mediante taxas, pagas diretamente por aqueles que se utilizam do serviço.

Em se tratando de taxa por prestação de serviço público, a Constituição autoriza a sua cobrança quando estivermos diante de prestação estatal específica e divisível utilizada pelo contribuinte ou ao menos posto a sua disposição.

O Código Tributário Nacional não definiu o que se deve entender por serviço público, ao contrário do que fez com o poder de polícia. Fiquemos, para efeitos deste trabalho, com a ideia de Hugo de Brito Machado (2011, p. 437):

[...] podemos entender por serviço público toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas. Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.

Ainda assim, não é por qualquer serviço público prestado pelo Estado que se pode exigir taxa, mas tão somente em razão daquele considerado como específico e divisível, o que significa, nos termos do art. 79, incisos II e III, como aqueles que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidade pública (específico) e que são suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários (divisível).

Ademais, é ainda necessário que o serviço seja utilizado efetiva ou potencialmente pelo contribuinte, assim considerados na explicação de Renato Lopes Becho (2014, p. 277):

A utilização efetiva do serviço público, pelo contribuinte, ocorre quando a descrição hipoteticamente estipulada na norma jurídica é seguida da verificação fática de sua ocorrência no chamado mundo fenomênico. Assim, se o serviço público prestado é o de coleta de lixo, a utilização efetiva acontece quando o contribuinte coloca seus resíduos sólidos em frente a sua residência e os vê sendo carregados por um caminhão da Prefeitura ou de quem atue em seu nome.

A utilização potencial é de outra natureza. O serviço é posto à disposição do contribuinte (o caminhão do lixo passa em frente a residência, recolhendo os resíduos disponibilizados). Mesmo que o administrado não se valha do serviço, deverá pagar por ele.

Por fim, em relação ao critério quantitativo, “o montante cobrado a título de taxa, diferentemente do que acontece com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal.” (Paulsen, 2013, p. 39)

3 A TARIFA

Ultrapassados os estudos a respeito das espécies tributárias, passemos agora a entender, minimamente, o que vem a ser uma tarifa e destacar no que ela se diferencia das exações tributárias até aqui estudadas, bem como as hipóteses em que pode ser cobrada.

Antes de mais nada, cumpre-nos destacar que há alguns autores que diferenciam tarifa (espécie) de preço público (gênero). Afirmam que a tarifa é a contraprestação cobrada por entidade de direito privado prestadora de serviço público por delegação, conceito menos amplo que preço público, que pode ser considerado o preço cobrado pela prestação de uma atividade de interesse público qualquer, privativa ou não do Estado, desde que prestada pela Administração Direta ou Indireta ou ainda por entidade de direito privado em regime de concessão, permissão ou autorização.

Entretanto, para os intentos deste trabalho, consideremos os termos como sinônimos, uma vez que tal distinção não enseja consequência prática alguma especificamente para o estudo aqui realizado, momento em que passaremos a usar qualquer um dos termos indistintamente como se equivalentes fossem.

3.1 Conceito

O Estado avoca para si inúmera responsabilidades perante os seus administrados. São vários os serviços públicos que ele se compromete a fornecer de modo que, ao longo dos últimos anos, com o alargamento ainda maior das atribuições estatais, causado pelo advento do Estado Social e, concorrentemente, com o desenvolvimento de conceitos do direito administrativo como a eficiência, a economicidade, do modelo gerencial de administração pública, possuiu-se a adotar uma política de terceirização de algumas dessas atividades através da execução indireta e não mais pela direta – esta inclusive é uma tendência da modernidade largamente utilizada pela iniciativa privada para delegar a terceiros tarefas que não são consideradas preponderantes da sua atividade econômica, mas que são necessárias para este fim.

Assim, podemos observar que o Estado, em alguns momentos, pode fazer a escolha entre a execução direta, realizando por conta própria todas as obras e serviços públicos necessários a satisfação do administrado, ou pode contar com o auxílio das entidades privadas sob as mais diversas formas de delegação admitidas no direito: autorização, permissão ou concessão.

Para esses casos em que a Administração delega a execução de determinado serviço público para um particular, deverá ser observados o regime jurídico disposto pelo art. 175 da Constituição Federal, devidamente regulamentado pela Lei nº 8.987 de 13 de Fevereiro de 1995, que dentre outras coisas estabelece que a tarifa do serviço público

concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta mesma Lei, no edital e no contrato administrativo, podendo este último prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico e financeiro, nos termos do art. 9º, §2º.

Deste modo, realizada a delegação de serviço público, as tarifas serão a contraprestação cobrada pelas entidades de direito privado que prestam serviço público em favor do administrado e em nome da própria Administração.

Destaque para as lições de José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 912) ao fazer a distinção entre preço privado e preço público:

Os preços classificam-se em privados, aqueles que se originam das condições normais do mercado, e públicos, aqueles fixados unilateralmente pelo Poder Público para os serviços que ele ou seus delegados prestem à coletividade, cobrados através de tarifas.

Ademais, corrobora com este entendimento aqui esposado Renato Lopes Becho (2014, p. 289), fornecendo o seguinte conceito:

Preço Público ou tarifa é, pois, a remuneração de serviços públicos prestados indiretamente pelo Estado, mediante concessão à iniciativa privada, de acordo com a legislação administrativa.

Em suma, trata-se de obrigação sujeita ao regime de direito privado, portanto tem origem contratual, ao contrário do tributo, que tem origem *ex lege*; não sendo dotada da compulsoriedade inerente às exações tributárias, porque são fruto da autonomia da vontade estabelecida entre o usuário e entidade delegatária de serviço público. Logicamente que tudo isso recebe sua devida regulamentação mediante o contrato administrativo celebrado entre o poder delegatário e o particular.

3.2 Serviços sujeitos ao regime tarifário

Dentro das diversas espécies tributárias, a grande discussão na doutrina é em relação a diferença entre taxa e preço público, porque realmente são bem semelhantes.

Renato Lopes Becho (2014, p. 280), por exemplo, destaca que o terreno que os separa é limítrofe e constitui-se em um dos temas mais difíceis que envolvem os tributos e a área de aplicação – ou não – do sistema constitucional tributário.

Há inclusive quem defenda que não existe diferença e que portanto seria inconstitucional qualquer tipo de cobrança realizada mediante preço público, como é o caso de Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza.

Entretanto, a doutrina majoritária, bem como os tribunais, já não mais discutem sobre a possibilidade ou não da coexistência desses dois regimes jurídicos distintos. Já se aceita a remuneração de serviços públicos por meio de tarifa. O grande desafio é outro, conforme destaca Leandro Paulsen (2013, p. 31), é, pois, definir sobre quais serviços a Administração pode optar pelo regime tarifário e qual deve necessariamente ser remunerado por taxa.

Neste ponto assevera o autor (Paulsen, 2013, pg. 100):

[...] é importante ter em consideração que a Constituição, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, prevê a prestação de serviço público por concessionárias ou permissionárias, estabelecendo regime específico para tal hipótese. O art. 175 da CF, de fato, estabelece cláusula de exceção nesses casos, fazendo com que as salvaguardas do contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar) sejam substituídas pela exigência de licitação (“sempre através de licitação”) e pela política tarifária definida em lei (“A lei disporá sobre: [...] III – política tarifária;”).

O próprio Supremo Tribunal Federal já abordou o tema e asseverou, inclusive em súmula (nº 545), o entendimento de que “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”. Isso era em meados de 1969, por isso a referência ao princípio da anualidade, já não mais em vigor no presente ordenamento jurídico, no trecho final da súmula.

O cerne da questão, então, é identificar os serviços de natureza compulsória, e aqui cabe a ressalva feita por Renato Lopes Becho (2014, p. 292) de que a compulsoriedade não é oposta à vontade do particular. Ela está ligada à disponibilidade da prestação: o serviço está disponível, logo é compulsório o recolhimento da contraprestação, no caso, da taxa.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins (1985 *apud* Amaro, 2007, p. 42), o elemento distintivo estaria na circunstância de haver ou não outra opção para o indivíduo fruir a utilidade que é objeto do serviço público. Se houver, o serviço ser remuneraria por preço. Se não, o caso seria de taxa.

Assim, em se tratando de taxa a compulsoriedade encontra-se nos dois polos, em relação a Administração, que deve necessariamente fornecer o serviço, pois é o único que pode fazê-lo por determinação constitucional – seria o caso, por exemplo, da prestação de serviço jurisdicional, não há ninguém mais que possa prestá-lo a não ser o próprio Estado – e em relação ao contribuinte, que não tem a opção de escolher uma outra forma de satisfazer a sua necessidade, nem de recusar o pagamento do valor cobrado, porque este é obrigatório.

Ademais, caso haja inadimplemento, é ilícito por parte da Autoridade Pública cessar o fornecimento do serviço em relação a este indivíduo, cabendo-lhe tão somente dar início a competente execução fiscal, como é feito com qualquer outro crédito tributário.

Em sentido contrário, ausente a compulsoriedade nesses dois vieses, o serviço ensejará a cobrança de preço público, facultado ao administrado optar pela cessação da prestação no momento que lhe aprouver, garantido que só lhe será exigido a contrapartida pecuniária em caso de uso efetivo – é o caso por exemplo do serviço telefônico. Não há dúvidas que se trata de tarifa, pois o serviço, independentemente de ser prestado pela própria Administração ou por pessoa jurídica de direito privado concessionária, está a disposição do administrado, que livremente escolhe se utiliza-o ou não, só devendo pagar pelo serviço no momento em que efetivamente fizer uso dele.

Para encerrar qualquer dúvida, colacionamos as lições de Renato Lopes Becho (2014, pg. 294) a respeito do tema:

Se indagarmos sobre o serviço público, poderemos ter uma indicação do regime jurídico aplicável, que nos levará ao ramo didático que o estuda. Assim, perguntamos: pode o cidadão se eximir de recolher o cobrado pelo serviço de coleta de resíduos sólidos (lixo)? [...] a resposta é negativa. Assim sendo, a cobrança por tal serviço é regida pelo direito tributário, sendo uma taxa. O administrado pode ser obrigado a recolher o valor cobrado pelo uso de transporte coletivo e público de passageiros, independentemente de seu uso? Sendo a resposta negativa (ele pode decidir por não usar veículos ou pode preferir usar seus próprios meios de transporte), a cobrança será por preço público, quer prestado pela Administração Pública indireta, quer prestado por concessionário.

Em síntese, onde não se cabe contrato, o serviço público é taxado, pois não há liberdade nem mesmo de adesão. Quando houver possibilidade de escolha por parte do administrado, aderindo a contrato (ainda que de adesão ou contrato verbal, como no transporte coletivo urbano), estaremos diante de preço público. (Becho, 2014, pg. 294)

4 PROBLEMÁTICA DO PEDÁGIO

Como já adiantamos, a natureza jurídica do pedágio enseja acalorados debates. São diversos os posicionamentos a esse respeito, cada um com argumentos substancialmente relevantes de modo que no decorrer deste capítulo iremos nos dedicar ao estudo pormenorizado de cada um deles.

Analisando cada uma das espécies tributárias estudadas ao longo deste trabalho, de imediato já podemos eliminar algumas possibilidades.

Por exemplo, o pedágio não pode ser considerado imposto, tendo em vista que, conforme já estudado, esta espécie tributária tem natureza desvinculada de qualquer atividade estatal e seu produto de arrecadação é destinado a custear as despesas gerais da administração, o que não ocorre no pedágio, onde se pode identificar claramente uma atuação estatal, seja direta ou indiretamente, na construção e manutenção da via pública, além de os recursos recebidos dessa exploração do patrimônio público ter a destinação específica.

Além disso, não há de se confundir com a contribuição de melhoria, porque neste caso, o tributo é devido em razão de obra pública que gera valorização imobiliária de propriedade particular. Não é o caso do pedágio, que é cobrado pela utilização efetiva de via pública.

Empréstimo compulsório também não é, pois, conforme já demonstrado neste trabalho, esta espécie tributária se caracteriza por dois fatores: 1) atendimento de necessidades extraordinárias dispostas no art. 148 da CF e 2) previsão de devolução para o contribuinte do montante arrecadado em momento posterior.

Seguindo a linha de pensamento, também não há de se cogitar o pedágio como contribuição especial, pois não se presta nem para realizar intervenção no domínio econômico, nem para financiar os interesses de categoria profissional ou econômica, tampouco para financiar a atividade de cunho social do Estado, tais como previdência, saúde, educação ou a assistência social.

Resta, por fim, a taxa, e aqui reside a grande questão, não em relação àquela cobrada em razão do exercício regular do poder de polícia, uma vez que não há dúvidas de que no caso do pedágio não se vislumbra qualquer manifestação neste sentido, mas em relação a taxa cobrada em razão da prestação, ou da simples colocação à disposição do contribuinte, de serviço público específico e divisível.

É deste ponto, portanto, que se parte a partir de agora para seguir com o estudo a respeito da natureza jurídica do pedágio.

4.1 Pedágio como taxa

No âmbito da doutrina pátria, não são poucos os doutrinadores que defendem a natureza tributária do pedágio. Tem-se por principal argumento para adotar este posicionamento o fato de o art. 150, V, fazer referência ao instituto, logo no capítulo que trata das limitações ao poder constitucional de tributar.

Deste modo há uma subdivisão entre duas correntes. A primeira é a daqueles que dizem que a Constituição de 1988 caracterizou o pedágio como uma espécie de taxa pela prestação do serviço de manutenção e conservação de estradas, como é o caso de Geraldo Ataliba e Aires Barreto (*apud* Paulsen, 2008, pg. 238):

O art. 150, V, da Constituição de 1988 põe término à discussão sobre o caráter tributário do pedágio. Não permite mais questionar: o pedágio é tributo. E da espécie taxa. Remunera os serviços de conservação de estradas. Como a conservação é necessária, em razão do desgaste, pagarão pelo serviço os usuários, na medida do uso. O art. 150, V, do Texto Constitucional dá a essência da materialidade da hipótese de incidência dessa taxa: 'pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público'. Essa descrição é plenamente harmônica como o conceito geral de taxa (art. 145, II): 'pela utilização... de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição'.

Posição para qual concorre, também, Regina Helena Costa (2009, pg. 120):

Filiamo-nos ao pensamento segundo o qual o pedágio reveste a natureza de taxa de serviço. Isso porque cuida-se de tributo vinculado a uma atuação estatal, diretamente referida ao sujeito passivo, qual seja, a utilização efetiva do serviço público, específico e divisível, de conservação de estradas.

Assim, para esses doutrinadores, o que autoriza o Poder Público instituir o pedágio, como espécie taxa que é, seria a utilização efetiva de via pública em razão do serviço público consistente na sua conservação. É o que leciona Aires Barreto (*apud* Paulsen, 2008, pg. 238):

O texto constitucional fala em tributo cobrado pela 'utilização' de vias conservadas pelo poder público, e não pela 'prestação' de serviços públicos de conservação de vias. Repare que o vocábulo do qual se valeu o texto constitucional é idêntico àquele empregado pela Constituição, ao versar a criação de taxas. [...] no caso do pedágio, fala-se em [vias] conservadas (conservar a prestar) pelo Poder Públi-

co, 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.

A segunda corrente é dos que dizem a CF criou uma nova espécie de taxa – a taxa por uso de via pública –, posição defendida por Bernardo Ribeiro Moraes (*apud* Paulsen, 2008, pg. 239), porque este, ao contrário daqueles, não visualiza exercício de poder de polícia, nem serviço público específico e divisível, capaz de fundamentar a cobrança de taxa nos moldes do CTN e do art. 145, II, da CF, conforme se observa:

[...] o art. 150, V, outorga implicitamente competência para a instituição de um tributo vinculado. Autoriza a instituição de uma terceira espécie de taxa, que não se confunde com aquelas arroladas no art. 145, II, da CF, pois não decorre do exercício do poder de polícia e tampouco de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado pelo Poder Público.

Esse é também o entendimento de Luciano Amaro (2007, pg. 50):

[...] o pedágio diferencia-se da taxa de serviço. Esta se refere a um serviço prestado pelo Estado ao indivíduo ou posto à sua disposição. Com o pedágio, isso não ocorre; mesmo os reparos que a via pública demande não configuram 'prestações' (de serviço) do Estado; a estrada que se restaura não é do contribuinte, é pública. Inexiste, assim, a figura do usuário (do 'serviço' de restauração), como decorrência lógica da inexistência de prestação de serviço.

O que o contribuinte do pedágio faz não é utilizar um serviço do Estado; utiliza, sim, um bem público e paga por utilizar esse bem. Se de taxa se quiser chamar essa prestação pecuniária (e, teoricamente, nada impede que assim se designe a exação), trata-se de taxa de utilização de bem público, e não de serviço.

4.2 Pedágio como preço público

Por outro lado, há aqueles que defendem a natureza jurídica de preço público do pedágio, independentemente de qualquer circunstância em que ele seja cobrado.

Neste caso, o principal argumento é semelhante ao defendido por Luciano Amaro, de que o pedágio é remuneração pela utilização de bem público, o que não se confunde com a prestação de serviço, de modo que jamais poderá se conceber o pedágio como espécie de taxa.

Nesta toada temos Paula Maia (*apud* Paulsen, 2008, pg. 240):

O pedágio é remuneração pela utilização de bem de uso comum do povo, constituindo um instituto jurídico que não se confunde com o da taxa de serviços ou o de preço por prestação de serviço público. O pedágio no Brasil, não configurando pagamento pela utilização de serviço público apto a ensejar a imposição de taxa ou de preço de serviço público, não é tributo e não pode assumir tal regime, o que vale dizer que a utilização de vias públicas não pode ser compulsória nem se pode cobrar pela disponibilidade de estradas, enquanto a Constituição Brasileira de 1988 não for emendada para conter a previsão de taxas pela utilização de bens do domínio público.

A diferença é sutil, mas enseja a conclusão, segundo a autora, de que, como não se concebeu, no ordenamento jurídico brasileiro, taxa por uso de bem público, o pedágio não tem outra natureza que não a de uma tarifa cobrada pelo uso de bem público.

Posição diferente, mas que enseja a mesma consequência prática é a de Hélio Simões Vidal (*apud* Paulsen, 2008, pg. 240), para o qual a contraprestação pela utilização de via pública também terá sempre natureza de preço público, mas com fundamento na facultatividade que detém o particular de utilizar a via ou não, sendo lhe cobrado apenas quando da sua efetiva utilização, pois decorre de contrato de direito privado, vejamos:

[...] a remuneração paga pelo usuário que deseja livremente e segundo sua própria conveniência utilizar-se do serviço concedido é feita mediante tarifa, modalidade de preço público e não por taxa. O pedágio, pois, paga-se mediante preço público, mais precisamente, através das tarifas fixadas pelo contrato e revistas a todo tempo, durante a concessão, pelo Poder Público.

4.3 Pedágio como preço público ou taxa

Por fim, existem aqueles que adotam uma tese mista. Para estes, nem sempre o pedágio terá a mesma natureza jurídica. Assim, poderá ter ora natureza de taxa, ora de preço público, a depender de alguns critérios elencados por duas correntes distintas.

A primeira delas condiciona a natureza do pedágio ao regime jurídico adotado pela Administração. Para seus defensores, o Poder Público tem a faculdade de escolher qual regime jurídico adotar para instituir e cobrar o pedágio. Se o fizer mediante lei, respeitando o limites constitucionais de tributar, para construir e explorar diretamente a estrada, teremos taxa.

Porém, o Estado tem a opção de delegar a construção e exploração a um terceiro particular, por meio de concessão. De modo que, para este caso, será aplicado o

regime jurídico tarifário, conforme disposto no art. 175 da CF, regulamentado pela Lei 8.987/95. Segue esta linha de pensamento, por exemplo, Sacha Calmon Navarro.

Por outro lado, há ainda aqueles que condicionam a natureza jurídica do pedágio e, conseqüentemente, o regime jurídico ao qual é submetido a existência ou não de via alternativa gratuita para que o cidadão possa chegar ao mesmo ponto sem que tenha que fazer uso do pedágio.

Para esta linha de pensamento, a compulsoriedade do serviço se afere neste ponto – do indivíduo dispor, caso queira, de outro caminho gratuito, ainda que mais longo, desde que haja condições mínimas de rodagem, conforme se vê das lições de Andrei Pitten Velloso (*apud* Paulsen, 2008, pg. 240), grande defensor desta corrente:

À aferição da subsunção do pedágio ao conceito de tributo, é essencial a identificação do seu caráter compulsório, que, ao nosso juízo, somente estará presente nas hipóteses em que não for disponibilizada aos cidadãos uma via alternativa em condições razoáveis de rodagem. [...] Com base nessa premissa, compreende-se a ressalva do art. 150, V, da CF: revelou-se necessária para viabilizar a cobrança do tributo pedágio e adequada relativamente à tarifa pedágio, visto que também esta forma de limitação do tráfego de pessoas e bens é permitida pela Constituição. A mera ressalva do preceito não é idônea a sustentar a tese de que o pedágio possui invariavelmente natureza tributária [...].

5 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

Conforme já explanado, a natureza jurídica do pedágio nunca encontrou uma posição segura. A doutrina diverge por várias teorias, já analisadas neste trabalho. Nos tribunais não podia ser diferente.

A Constituição de 1988, quando mencionou o pedágio dentro do capítulo que trata dos limites ao poder de tributar, fez surgir dentro da doutrina nacional, em um primeiro momento, a ideia de que finalmente a polêmica havia encontrado um fim, qualificando de vez o pedágio como tributo.

O Supremo Tribunal não ficou imune a esse pensamento e, em 1999, o Ministro Carlos Velloso, relator do RE nº 181.475-6, assim proferiu o seu voto em causa que apreciava a constitucionalidade do selo pedágio:

Primeiro que tudo, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que o pedágio, objeto da causa, é espécie tributária, constitui-se numa taxa. O fato de ter sido o pedágio tratado no Sistema Tributário Nacional exatamente nas limitações ao poder de tributar - CF, art. 150, V – é significativo. Ora, incluído

numa ressalva a uma limitação à tributação, se fosse preço, a ressalva não teria sentido. É dizer, se está a Constituição tratando de limitações à tributação, não haveria sentido impor limitação a um preço (tarifa), que tem caráter contratual, assim incluído no regime de direito privado.

O RE nº 181.475-6 visava reformar decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou provimento a recurso interposto face a sentença que denegou segurança ao Sindicato das Empresas de Transporte de Carga no Estado do Rio Grande do Sul – SETCERGS. O fato curioso é que, naquele tempo, o Min. Teori Zavascki participou como relator do acórdão recorrido, já indicando o seu entendimento que posteriormente seria ratificado em decisão recentemente proferida, agora no cargo de Ministro do STF, a ser analisada nas próximas linhas.

Antes dessa decisão, porém, em novembro de 1992, é imperioso destacarmos que a Corte Constitucional consignou em decisão de relatoria do Min. Ilmar Galvão, ainda que sem sede de liminar, entendimento pela natureza de preço público:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO Nº 34.417, DE 24.7.92, DO GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, QUE INSTITUI E AUTORIZA A COBRANÇA DE PEGÁGIO EM RODOVIA ESTADUAL. ALEGADA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE.

Tudo está a indicar, entretanto, que se configura, no caso, mero preço público, não sujeito aos princípios invocados, carecendo de plausibilidade, por isso, a tese da inconstitucionalidade.

De outra parte, não há falar-se em periculum in mora, já que, se risco de dano existe no pagar o pedágio, o mesmo acontece, na frustração de seu recebimento, com a diferença, apenas, de que, na primeira hipótese, não é ele de todo irreparável, como ocorre na segunda.

Cautelar indeferida. (STF, ADIn 800, Rel. o Min. Ilmar Galvão, nov/92)

Deste modo, o Ministro Ilmar Galvão asseverou no teor do seu voto que o pedágio é espécie de preço público por não ser cobrado compulsoriamente de quem não utilizar a rodovia, de modo que deve ser considerado, em última análise, como uma retribuição facultativa paga apenas mediante o uso voluntário do serviço. *In verbis*:

Por isso mesmo que de tributo não se trata, mas sim de tarifa, não pode ser exigido, indiscriminadamente, pela utilização de todas as estradas, mas tão somente em relação a estradas que apresentam 'condições especiais de tráfego (via expressa de alta velocidade e segurança) seja bloqueada e ofereça possibilidade de alternativa para o usuário (outra estrada que o conduza livremente ao mesmo destino), embora em condições menos vantajosas de tráfego' (ainda HELY MEIRELLES, ob. cit. pág. 19), que após observar 'estes requisitos são hoje considerados indispensáveis pela doutrina rodoviária estrangeira e nacional', (...).

(...)

No caso dos autos, resta saber se a rodovia estadual 'RS/135', que liga Passo Fundo a Erechim, apresenta as características de estrada especial, seja pelas condições de tráfego, seja em face de melhoramentos nela construídos em benefício do usuário, e, principalmente, se os seus usuários têm alternativa para cobrir, com seus veículos, o mencionado trecho, já que, se assim não for, estar-se-á exigindo verdadeiro imposto pela utilização de via pública específica, o que não está ao alcance dos Estados instituir.

A inicial não esclarece. Tampouco o decreto impugnado. A Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, todavia, apressou-se em demonstrar que, no caso, existe via alternativa para ser utilizada pelos usuários que não quiserem pagar o preço estipulado para o pedágio, o que fez por meio de memorial com oferta de mapa rodoviário da região.

Finalmente, em junho de 2014, a ADI nº 800/RS veio a ser definitivamente julgada para, em fim, nos apresentar decisão emblemática que promete por fim à celeuma construída ao redor do pedágio, pelo menos no âmbito dos Tribunais.

O Plenário julgou, por unanimidade, a improcedência da ação para reconhecer a natureza de preço público do pedágio, nos termos do voto do Min. Relator, o Min. Teori Zavascki.

Assim, o voto relator conduz argumento para legitimar a decisão, ressaltando que o enquadramento do pedágio como espécie tributária ou como preço público independe de sua localização topológica no texto constitucional, mas sim do preenchimento ou não dos requisitos previstos no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Ressalta o ministro que o elemento nuclear para identificar e distinguir taxa e preço público é o da compulsoriedade, presente na primeira e ausente no segundo, conforme preconizado na já citada Súmula 545, critério utilizado para determinar a natureza de preço público para o serviço de fornecimento de água, por exemplo.

De modo que, como não há obrigatoriedade no uso de rodovias, e a cobrança só pode decorrer do uso efetivo do serviço, não se cogitando ser plausível exigir contraprestação pela sua mera disponibilização em favor do contribuinte, como ocorre com as taxas, não há outra conclusão a se chegar que não seja pela natureza de preço público do pedágio.

Ademais, sustentou que a discussão apresentada na doutrina e na jurisprudência a respeito da existência ou não de via alternativa e gratuita para o usuário trafegar como condição para aferir, definitivamente, se o pedágio é taxa ou tarifa é irrelevante, pois tal condição não é estabelecida pela Constituição, nem por qualquer outro diploma normativo, arrematando que a cobrança de pedágio pode importar, indiretamente, em forma de limitar o tráfego de pessoas, entretanto, essa restrição ocorre

em condições em que o próprio Estado assume a sua incapacidade de gerir por si só as rodovias, de modo que ele passa a utilizar o pedágio como forma de capitalização, não obstante a limitação ao tráfego que tal medida pode vir a provocar.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A organização em sociedade foi o meio encontrado pelo ser humano para otimizar todas as suas potencialidades enquanto espécie animal. Para que esse convívio coletivo fosse possível, foi concebida a ideia de Estado, uma entidade que, centralizando o monopólio do uso legítimo da força, fornece um mínimo de segurança aos administrados, garantindo o cumprimento das regras básicas de convivência e fornecendo serviços públicos essenciais, como a execução de obras públicas, serviço de saúde, segurança, educação, dentre outros.

A fim de executar todas essas atribuições, além de manter toda a máquina pública que elas exigem, o Estado necessita prover-se de recursos públicos, que nos tempos atuais advêm quase que em sua totalidade da tributação dos particulares.

Portanto, tributo é a prestação exigida pelo Estado em face do contribuinte para que o Poder Público possa arrecadar fundos na intenção de fazer frente às despesas que fundamentam a sua existência. Essa prestação deve, necessariamente, ter fundamento em lei previamente instituída e não pode possuir caráter de sanção por ato ilícito, além de ser materializada sempre em pecúnia.

O ordenamento jurídico brasileiro atualmente vigente admite cinco espécies de tributo, cada uma com um tratamento jurídico peculiar. Os impostos são tributos desvinculados de qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte e não podem ser previamente afetados a determinado órgão, fundo ou despesa. Trata-se de uma espécie tributária que visa custear as expensas gerais da administração.

A contribuição de melhoria, em sentido contrário, é exação que está diretamente ligada a uma atividade estatal, no caso, a realização de obra pública que cause valorização imobiliária em propriedade do contribuinte. Esta prestação deve invariavelmente ser utilizada para ressarcir os cofres públicos pelos gastos realizados com a referida obra pública.

Outra espécie tributária é o empréstimo compulsório, que se destaca das demais por dois aspectos relevantes: as situações emergenciais que legitimam a sua cobrança, previstas no art. 148 da CF, e a promessa de devolução ao contribuinte da quantia arrecada em um momento futuro.

As contribuições, que podem ser de intervenção no domínio econômico, corporativa, social ou para o custeio da iluminação pública, por sua vez, são prestações tribu-

tárias com destinação específica, configurando exceção ao dispositivo previsto no art. 4º, II, da CTN.

Finalmente, as taxas, que podem ser cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia ou por serviço público específico e divisível, é tributo de natureza contraprestacional, portanto, que possui natureza vinculada a uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte.

Encarregado de prestar serviços dos mais variados possíveis, o Estado, por vezes, vê-se na necessidade de recorrer aos particulares para executar alguns deles em regime de concessão. Esta forma de delegação de serviço público está prevista no art. 175 da CF e recebe todo um tratamento jurídico diferenciado, mais detalhado pela lei 8.987/95. Aspecto importante é a forma que esses serviços são remunerados, mediante tarifa, que consiste na contraprestação cobrada pela entidade de direito privado que presta serviço público em benefício do administrado em nome da própria administração.

O Supremo Tribunal Federal tem posicionamento de longa data, materializada na súmula de nº 545, de que o diferencial entre preço público e taxa é a compulsoriedade que é particular aos tributos, presente na taxa e ausente no preço público. Foi assim que se decidiu pelo caráter de preço público das tarifas de energia elétrica, de água e de esgoto.

A respeito do pedágio, entretanto, havia considerável dúvida principalmente em razão da topologia dada pelo constituinte ao instituto, alocado na parte que trata dos limites ao poder de tributar.

Todavia, com o julgamento definitivo da ADI nº 800/RS, restou claro para o Tribunal que o fato do pedágio estar no texto constitucional na parte que trata sobre tributação é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica, devendo-se usar, também para este caso, o critério da súmula nº 545. De modo que foi reconhecido que não há compulsoriedade do uso de rodovias, bem como a cobrança só pode ser realizada mediante a sua efetiva utilização, não sendo devida com base no seu oferecimento potencial, configurando assim a sua natureza de preço público.

Ademais, pacificou-se o entendimento de que é irrelevante o critério ventilado pela doutrina da existência de via gratuita alternativa ou não, pois em nenhum momento o texto constitucional faz menção a isto, nem mesmo a legislação infraconstitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 1996.

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

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2ª Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2014.

BERTI, Flavio de Azambuja. **Pedagogia: Natureza jurídica**. 2. ed. rev. e ampl. Curitiba: Jurua, 2006.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

_____. Lei nº 8.987 de 13 de fevereiro de 1995. **Lei das Concessões**. Brasília, DF: Presidência da República, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. rev., ampl. e atual. Até a Lei nº 12.587, de 3-1-2012. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1996.

COSTA, Regina Helene. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2007-09.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Pedágio: condições para sua cobrança**. Revista dos Tribunais. V. 430.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5ª Ed, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2013.

_____. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAVARIS, José Antônio. Artigo **Pedágio: conceitos e trajetória histórica**. Caderno da Escola de Direito e Relações Internacionais. Número 9. 2008

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições.** São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 31ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

STF, Plenário. ADI 800 RS, Rel. Ministro TEORI ZAVASCKI, julgado em 11/06/2014.

STF, Primeira Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, Areg. 201.630/DF, 2002; STF; Tribunal Pleno, relator Min RICARDO LEWANDOWSKI, RE 576.189, 2009.

STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 181.475, 1999.

VETTORATO, Gustavo. A diferenciação entre a taxa e preço público: sua interpretação doutrinário-jurisprudencial e uma possível perspectiva economicista. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 17, fevereiro/março/abril, 2009.**