

SERVIÇOS PÚBLICOS E TRIBUTAÇÃO

*Hugo de Brito Machado**

1 INTRODUÇÃO. 2 SERVIÇO PÚBLICO. 2.1 Elemento essencial. 2.2 Modicidade das tarifas. 2.3 Espécies. 2.3.1 Especificidade e divisibilidade. 2.3.2 O prestador do serviço. 2.3.3 Regime jurídico da utilização. 3 OS TRIBUTOS. 3.1 Poder de tributar. 3.2 Finalidade essencial do tributo. 3.3 Espécies de tributo. 3.4 Tributo oculto. 3.4.1 Conceito de tributo oculto. 3.4.2 Valor da outorga e outros exemplos de tributo oculto. 4 IMPOSTOS E SERVIÇOS PÚBLICOS. 4.1 Serviços públicos e imunidade tributária. 4.2 Razão da imunidade do serviço público. 4.3 O limite da imunidade. 4.4 Delegação de serviços públicos. 5 REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS. 5.1 Tributo ou tarifa. 5.2 Tarifa de energia elétrica. 6 TRIBUTAÇÃO DAS OBRAS PÚBLICAS. 6.1 Distinção entre obra e serviço. 6.2 Cobrança do ISS sobre obras públicas. 6.3 Imunidade tributária de obras e serviços públicos. 6.4 Regulação e tributação.

RESUMO

No presente estudo, examina-se a questão da tributação dos serviços públicos diante da ordem jurídica brasileira o que, para tanto, requer a análise do conceito e elementos essenciais do serviço público, das modalidades de tarifas, da prestação e do prestador desses serviços e, por fim, do regime jurídico de sua utilização. Em seguida, passa-se à análise do poder de tributar como aspecto da soberania estatal, examina-se as finalidades e espécies dos tributos, a fim de se chegar ao conceito de tributo oculto e à idéia de valor da outorga. Posteriormente, traça-se parâmetros dos serviços públicos e da imunidade tributária dos entes públicos, bem como da razão da imunidade daqueles e o limite dessa imunidade. São tecidos comentários sobre as formas de remuneração dos serviços públicos, se mediante taxa ou tarifa. Por fim, trata-se da tributação das obras públicas, mormente quanto à cobrança de ISS sobre obras públicas, a imunidade tributária dessas obras, bem como a regulação e tributação nesse setor.

PALAVRAS-CHAVE: Serviços Públicos. Valor da outorga. Especificidade. Divisibilidade. Tarifa. Tributos. Imunidade. Remuneração. Obras públicas.

* Juiz aposentado do TRF da 5a Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

1 INTRODUÇÃO

No exercício do cargo de Presidente da ARCE (Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará), tivemos de examinar algumas questões atinentes à prestação de serviços públicos, entre as quais as licitações para concessão de serviços públicos no bojo das quais nos deparamos com a figura do denominado valor da outorga, que nos pareceu verdadeiramente absurdo, não obstante tratado com certa naturalidade pelos administrativistas.

Temos meditado bastante a respeito da tributação de serviços públicos, que nos parece ser uma flagrante incoerência, na medida que se trata de atividade desenvolvida para atender necessidades coletivas consideradas essenciais. Preconiza-se a modicidade das tarifas exatamente porque o atendimento dessas necessidades deve implicar o mínimo sacrifício para os seus destinatários, e ao mesmo tempo admite-se que o Estado, o grande benfeitor da coletividade, considere a utilização de serviços públicos como fato signo presuntivo de capacidade contributiva, utilizando a prestação desses serviços como canal para a arrecadação de tributos.

A nosso ver, a idéia de custo mínimo possível para o usuário não se harmoniza com a oneração desse custo com tributos, salvo situações excepcionais. Em princípio, o Estado deve contribuir para a redução do custo dos serviços públicos. Jamais para a elevação destes, com a inserção de custo adicional, vale dizer, com a cobrança de tributos, a pretexto de atender a necessidade de recursos financeiros destinados ao financiamento de outras atividades.

Contra nossa tese temos ouvido o argumento de que em quase todos os países do mundo os serviços públicos são tributados. Não nos parece, porém, que devamos incorrer em erro apenas porque outros o praticam. Reconhecemos que geralmente coisas ruins são imitadas mais facilmente do que coisas boas, mas não podemos concordar com tais imitações. Nem aceitamos o argumento de que o fato de muitos outros fazerem algo significa que algo é bom. A ilicitude tem sido praticada em todo o mundo, durante toda a história da humanidade, e nem por isto vamos defender as práticas ilícitas.

Existem também práticas admitidas em países do primeiro mundo, países os mais destacados, como é o caso da prisão de menores, que no Brasil é fortemente rejeitada. Logo, o argumento de que em outros países existe a tributação dos serviços públicos não é suficiente para que a aceitemos sem questionamentos. Está a merecer análise crítica. Está a exigir que se faça o teste da coerência. Se o serviço é público exatamente porque se destina a atender necessidades essenciais, como se justifica que seja a sua prestação onerada com tributos que bem podem ser cobrados em outras situações, onerando outros aspectos da atividade econômica?

Mesmo nos casos em que um serviço público constitui verdadeiro insumo em atividade industrial, ou instrumento utilizado em apoio de atividades comerciais, não sendo nesses casos destinado ao atendimento de ne-

cessidades coletivas das pessoas em geral, mas destinado a satisfazer necessidades empresariais, necessidades de entidades lucrativas, mesmo nesses casos não se justifica a sua oneração com o tributo. Pode e deve este incidir sobre os lucros dessas atividades. Não, porém, sobre os seus custos.

Não desconhecemos que em nosso sistema jurídico existem previsões legais expressas de tributação de serviços públicos. Exemplo disto temos na Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que autoriza a cobrança, pelos Municípios, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre diversos serviços públicos. Outro exemplo é a cobrança do ICMS sobre energia elétrica e sobre telefonia. É difícil, portanto, sustentarmos que no plano do nosso direito positivo não incidem tributos sobre serviços públicos. Difícil especialmente porque já não buscamos a razão de ser das coisas e geralmente nos satisfazemos com o que se vem afirmando ser correto.

Não temos dúvida de que a tributação dos serviços públicos prestados por empresas privadas, sob controle, inclusive tarifário, do Poder Público, somente se explica diante do que Alfredo Augusto Becker denominou sistema de fundamentos óbvios.¹ Justifica-se o tributo porque a empresa tem finalidade lucrativa. Não se investiga mais nada. É óbvio que em se tratando de uma empresa, que tem finalidade lucrativa, deve pagar tributo.

Mesmo assim, com este pequeno estudo pretendemos demonstrar que constitui grave incoerência a tributação de serviços públicos, ainda que prestados por empresas privadas. E que a rigor essa tributação contraria o princípio da razoabilidade, podendo, portanto, ser considerado inconstitucional. Inconstitucionalidade que se mostra mais evidente, ainda, quando se trata de tributação oculta, como acontece, por exemplo, com o denominado “valor da outorga.”

2 SERVIÇO PÚBLICO

2.1 Elemento essencial

O conceito de serviço público tem sido controvertido na doutrina. A rigor, esse conceito depende da postura ideológica de quem o formula, podendo ser mais amplo, como vêem os que defendem um Estado totalitário, ou bem restrito, como vêem os partidários do liberalismo. Seja como for, todos estão de acordo quanto a um elemento essencial do conceito de serviço público, que na qualificação das prestações que o consubstanciam como imprescindíveis ou correspondentes a conveniências básicas da sociedade.

Reportando-se ao substrato material da noção de serviço público, doutrina Celso Antônio:

Quanto ao primeiro elemento – seu substrato material – cumpre observar que a atividade estatal denominada serviço público é a prestação consistente no oferecimento, aos administrados em

geral, de utilidades ou comodidades materiais (como água, luz, gás, telefone, transporte coletivo etc.) singularmente fruíveis pelos administrados que o Estado assume como próprias, por serem reputadas imprescindíveis, necessárias ou apenas correspondentes a conveniências básicas da sociedade, em dado tempo histórico. Aliás, é por isto que o presta sob regime de Direito Público, diretamente ou através de alguém por ele qualificado para tanto. Esta oferta é feita aos administrados em geral. Daí falar-se, com razão, no princípio da generalidade ou universalidade do serviço público, pois o serviço diz respeito a necessidades ou comodidades básicas da sociedade.²

Pode-se afirmar, com apoio na doutrina dos mais eminentes administrativistas, que o Estado assume o ônus de desempenhar as atividades que tenha qualificado como serviços públicos. Por isto mesmo se diz que diante da distinção entre serviço público e atividade econômica “claramente configura-se a obrigatoriedade imposta pelo legislador constituinte de que os serviços públicos sejam prestados pelo Poder Público.”³ E se diz também que mesmo ocorrendo delegação, “a responsabilidade pela prestação dos serviços permanecerá com o Poder Público.”⁴

Na verdade o Estado é, sempre, o titular do dever de prestar os serviços públicos. É a lição autorizada de Juarez Freitas:

A titularidade do serviço público, em última instância, pertence irrenunciavelmente ao Poder Público, ainda que não necessariamente em caráter privativo, nas exceções constitucionais (por exemplo, educação e saúde). A execução tanto pode ser realizada pela Administração direta como, por lei, ser conferida às autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, assim como delegada a entes privados por contrato (concessão ou permissão, nos termos do art. 175 da CF) ou por ato administrativo (autorização, nos termos de outros dispositivos constitucionais, tais como o art. 21), pressuposta a subordinação a regime dos princípios de Direito Público, ainda quando privados os métodos e riscos de gestão. Em outros termos, propõe-se a superação (não a simples negação, que seria absurda) da dicotomia rígida entre serviços tipicamente administrativos – executados pela Administração – e atípicos – serviços comerciais ou industriais que visariam a produzir renda, que poderiam ser prestados pela Administração ou por terceiros –, pois somente existe a categoria una de serviços públicos, independentemente de a contraprestação existir ou não, assim como de quem quer que seja o executor.⁵

As divergências em torno do conceito de serviço público derivam de divergências em torno da definição do papel do Estado. Assim também as divergências em torno da questão de saber quais serviços públicos devem ser

prestados diretamente pelo Estado, e quais os serviços públicos cuja prestação pode ser objeto de delegação a empresas privadas. Neste sentido, reportando-se ao Direito brasileiro vigente, ensina Vitor Rhein Schirato com inteira propriedade:

A partir da disciplina constitucional dos serviços públicos (que, aliás, é consideravelmente semelhante com as disciplinas constitucionais anteriores), verifica-se claramente a existência de dois posicionamentos do Estado brasileiro, variantes conforme as ideologias político-econômicas vigentes.

Em um primeiro momento, compreendido desde o Estado novo até a primeira metade da década de 90, o Poder Público reserva para si a *obrigação de prestar* os serviços públicos diretamente, sem se valer da possibilidade de outorgar concessões ou permissões. Havia forte controle sobre o meio de prestação dos serviços públicos, posto que o próprio Poder Público *obrigava-se a prestar* tais serviços.

A partir da segunda metade da década de 90, entretanto, verifica-se profunda alteração na postura estatal relacionada com a prestação de serviços públicos na medida em que se passa a adotar, com cada vez maior freqüência, a utilização da outorga de concessões (sobretudo) e permissões para que terceiros prestem os serviços públicos, sob os auspícios de emendas constitucionais e legislações novas editadas para tal mister (por exemplo, em âmbito federal, Lei n. 8.987/95, Lei n. 9.074/95, entre outras). O meio pelo qual o serviço público é prestado perde importância para um controle de sua efetiva prestação (finalidade precípua constitucionalmente estabelecida).

Tal alteração é devida, principalmente, a uma revisão das funções do Estado e à falta de recursos por parte do Poder Público para realizar investimentos necessários à modernização, à atualização e à universalização dos serviços públicos, bem como à constante restrição da capacidade do Poder Público de captar os recursos necessários para tanto, sendo conseqüência de tais falta de recursos e restrições de endividamento uma redução cada vez maior do aparelhamento estatal, promovida por meio de processos e privatização (Lei Federal n. 9.491, de 9 de setembro de 1997, por exemplo) e reduções no número de cargos e empregos públicos.

Todavia, a transferência da prestação dos serviços públicos à iniciativa privada não implicou, de forma alguma, o afastamento do Estado de *seus deveres frente à prestação* dos serviços públicos.⁶

Definido o *serviço público* pela ordem jurídica, pode-se considerar pacífica a idéia segundo a qual as atividades por essa ordem jurídica reservadas ao Estado são consideradas *essenciais* para a comunidade, de sorte que não podem ficar a depender da iniciativa privada, nem ser fonte de lucros dimensionados

simplesmente pelas leis do mercado. A *importância* que a ordem jurídica atribui às atividades que define como *serviços públicos*, que justifica essa definição, é que faz com que o Estado assuma o *ônus* de prestá-las à comunidade.

Precisamente por isto é que, mesmo em se tratando de serviços públicos prestados por empresas privadas mediante delegação do Poder Público, a este fica reservado o poder de fixar o valor da retribuição que pode ser cobrado dos respectivos usuários. *Poder* que é apenas a outra face do *dever* do Estado de assegurar à comunidade não apenas a existência do serviço, mas assegurar também que este seja desfrutado pelo menor custo possível.

2.2 Modicidade das tarifas

Corolários indiscutíveis da natureza essencial dos serviços públicos para a coletividade são os princípios jurídicos que regem a respectiva prestação, entre os quais no âmbito deste estudo merece destaque o princípio da modicidade das tarifas, “segundo o qual a tarifa cobrada dos usuários pela fruição dos serviços deverá ser a menor possível para a adequada remuneração do prestador dos serviços.”⁷

Nesse sentido a autorizada lição de Celso Antônio afirmando, com inteira propriedade, que:

... se o Estado atribui tão assinalado relevo à atividade a que conferiu tal qualificação, por considerá-lo importante para o conjunto de membros do corpo social, seria rematado dislate que os integrantes desta coletividade a que se destinam devessem, para desfrutá-lo, pagar importâncias que os onerassem excessivamente e, pior que isto, que os marginalizassem

Destarte, em um país como o Brasil, no qual a esmagadora maioria do povo vive em estado de pobreza ou miserabilidade, é óbvio que o serviço público, para cumprir sua função jurídica natural, terá de ser remunerado por valores baixos, *muitas vezes subsidiados*. Tal circunstância – que não ocorre em países desenvolvidos –, dificulta ou impossibilita a obtenção de resultados bem sucedidos com o impropriamente chamado movimento das “privatizações”, isto é, da concessão de tais serviços a terceiros para que os explorem com evidentes e naturais objetivos de lucro.⁸

Os que defendem as privatizações, todavia, o fazem por entenderem que a prestação de serviços por empresas privadas termina sendo menos onerosa do que essa mesma prestação levada a efeito pelo Estado, ao qual de resto caberá o controle, se não dos meios utilizados na atividade prestacional, ao menos da qualidade dos serviços e das tarifas correspondentes.

Não cabe aqui o exame da questão de saber com quem está a razão quanto à conveniência das privatizações, mas é importante considerarmos

que tanto os que a elas são contrários, como os que as defendem, estão todos de acordo em que as tarifas cobradas como remuneração pelos serviços públicos devem ser sempre as menores possíveis.

2.3 Espécies

Os serviços públicos podem ser classificados por diversos critérios. No contexto do presente estudo faremos três classificações. Na primeira adotaremos o critério da especificidade e divisibilidade, classificando os serviços públicos em duas espécies, a saber, (a) a dos serviços de interesse geral, e indivisíveis, e (b) a dos serviços específicos e divisíveis. Na segunda classificação adotaremos o critério do prestador, classificando os serviços públicos também em duas espécies, a saber, (a) a dos prestados diretamente pelo Poder Público, e (b) a dos prestados por pessoas jurídicas de direito privado mediante concessão ou permissão. E finalmente, na terceira classificação adotaremos o critério da compulsoriedade do uso do serviço, e também aqui classificaremos os serviços públicos em duas espécies, a saber, (a) os de uso compulsórios e (b) os de uso facultativo.

Vejam os em linhas gerais cada uma dessas espécies, estabelecendo assim os pressupostos que nos permitirão adiante examinar a inserção do tributo em cada uma delas.

2.3.1 Especificidade e divisibilidade

Pelo critério da especificidade e divisibilidade os serviços podem ser, repita-se, gerais e indivisíveis ou então específicos e divisíveis. Os primeiros são aqueles prestados à comunidade em geral, sem que seja possível a identificação ou individualização de seus usuários e sem que se possa dividir a prestação em unidades para dimensionar a correspondente utilização. Já os específicos e divisíveis são aqueles que podem ser destacados em unidades autônomas de atividade prestacional, de sorte a tornar possível a atribuição dessas unidades autônomas a cada usuário. No que importa diretamente ao assunto aqui estudado, tomemos um exemplo que tem sido colocado em questão perante o Judiciário, que é o da coleta de lixo.

Depois de muitas disputas chegou-se à conclusão de que esse serviço deve ser dividido, para fins da classificação de que se cuida, em duas atividades distintas, a saber, o serviço de limpeza urbana, que compreende a limpeza de ruas, praças e outros logradouros públicos, e a coleta domiciliar de lixo.

O serviço de limpeza pública pertence à primeira das duas espécies referidas. É um serviço geral e indivisível, e o seu custeio, portanto, não pode ser imputado diretamente aos usuários, cabendo ao Estado providenciar esse custeio utilizando-se dos recursos dos quais dispõe, geralmente provindos da arrecadação de impostos.

2.3.2 O prestador do serviço

Considerando-se quem seja o prestador, o serviço público pode ser classificado em duas espécies que são, como já afirmado, os prestados diretamente pelo Estado e os que têm a respectiva prestação delegada a particulares.

Há quem sustente que sendo o serviço público prestado por empresa concessionária ou permissionária a correspondente remuneração cobrada do usuário tem sempre natureza contratual, qualificando-se como preço ou tarifa. Jamais como taxa, vale dizer, tal remuneração não tem natureza tributária. Não nos parece, porém, que seja assim. A nosso ver o que define se a natureza da remuneração pela prestação de serviços públicos é taxa, ou tarifa, é o regime jurídico da utilização do serviço.

Em princípio, o custeio dos serviços cuja prestação é delegada a particulares pode ser feito diretamente pelos usuários do mesmo, mediante o pagamento de preço público, ou tarifa. Não é certo, todavia, que o custeio de um serviço público cuja prestação seja delegada a empresas privadas tenha de ocorrer, sempre, dessa forma. Pode dar-se a delegação da atividade prestacional e com a remuneração a cargo do próprio Poder Público, que poderá para tanto utilizar recursos derivados de impostos, ou recursos derivados de taxas cobradas dos correspondentes usuários, desde que se trate de serviços específicos e divisíveis, como definidos no item precedente.

O critério que define a remuneração cobrada do usuário como tributo (taxa) ou como tarifa, é o do regime jurídico da utilização do serviço, como se passa a explicar.

2.3.3 Regime jurídico da utilização

Os serviços públicos podem ser de uso facultativo e de uso compulsório. É a terceira das classificações referidas há pouco, que se presta, repita-se, para definir a natureza jurídica da correspondente remuneração cobrada pelo prestador do serviço do respectivo usuário.

Voltemos ao exemplo do serviço de limpeza pública.

Em alguns países o usuário paga por um vasilhame no qual deposita o lixo. O tamanho do vasilhame, do qual depende o valor por ele cobrado, define a quantidade de lixo produzido pelo usuário do serviço. Por razões de ordem cultural esse critério talvez não seja de utilização viável no Brasil. Pode ser que no futuro venha a ser.

Seja como for, a divisão do ônus do custo do serviço é possível. É certo que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de lei municipal relativos a taxa para o custeio de serviços de limpeza pública, conceito no qual se inclui o serviço de varrição e remoção do lixo de ruas e logradouros público, que na verdade é indivisível.⁹ Entretanto, o Município do Rio de Janeiro¹⁰ e o Município de São Carlos (em São Paulo),

tiveram reconhecida a constitucionalidade de leis instituidoras de taxa para o custeio dos serviços de coleta, remoção, tratamento e disposição final do lixo domiciliar, que colocam como elemento básico para a definição do valor da taxa em questão a área do imóvel.¹¹

Tem-se hoje como ponto pacífico, portanto, que a área do imóvel pode ser considerada na determinação do valor da taxa de coleta de lixo domiciliar. Assim, um dos critérios válidos para a determinação do valor dessa taxa pode ser o custo total do serviço, que se pode determinar pela remuneração paga pelo Município à empresa executora do mesmo, dividido pelo número de contribuintes cadastrados no Município, considerada a área do imóvel de cada um.

Seja como for, importante no âmbito deste estudo é a consideração de que o serviço público de uso compulsório não pode ensejar a cobrança de preço ou tarifa, e sim de taxa, e por isto mesmo essa remuneração há de ser estabelecida em lei, que estabelecerá a base de cálculo desse tributo e assim os critérios úteis na determinação do valor a ser cobrado de cada usuário.

3 OS TRIBUTOS

3.1 Poder de tributar

O poder de tributar é um aspecto da soberania do Estado. A este respeito já escrevemos:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.¹²

3.2 Finalidade essencial do tributo

A finalidade essencial do tributo é suprir o Estado dos recursos financeiros de que necessita para exercer suas atividades, e entre estas se destaca como de suma importância, precisamente, a prestação de serviços públicos.

Na prestação de alguns serviços públicos, que classificamos como específicos e divisíveis, o Estado pode obter e geralmente obtém dos próprios usuários os recursos destinados ao custeio de sua atividade prestacional. Para grande parte dos serviços prestados pelo Estado, todavia, essa fonte de custeio não se mostra viável.

Pudesse o Estado obter dos usuários de serviços públicos todos os recursos financeiros dos quais necessita para o custeio desses serviços, de bem pouco mais haveria de necessitar. Ocorre que muitos serviços públicos são prestados pelo Estado a pessoas praticamente sem nenhuma capacidade contributiva, e por isto mesmo não tem como haver destas a remuneração pelos serviços que presta.

Daí a necessidade dos impostos, que são tributos que somos obrigados a pagar independentemente de qualquer atividade estatal específica a cada um de nós destinada. Dos impostos é que originam os recursos destinados ao custeio das atividades estatais desenvolvidas no interesse geral da coletividade.

3.3 Espécies de tributo

Realmente, os tributos são classificados em três espécies distintas, a saber, os impostos, as taxas e as contribuições. No âmbito do presente estudo importa-nos apenas cuidar dos impostos e das taxas. Podemos, entretanto, afirmar que em nosso sistema jurídico as contribuições caracterizam-se pela finalidade específica a que se destinam e, assim, porque existe um vínculo entre essa espécie de tributo e as atividades estatais que devem ser por ela custeadas, ficam elas, ao menos para os fins deste estudo, equiparadas às taxas. Poderíamos desenvolver outras considerações, especialmente a respeito da contribuição de melhoria, mais nos parece impertinente aprofundar o tema das contribuições no âmbito deste estudo.

Diz-se que um tributo é qualificado como imposto quando a obrigação de fazer o respectivo pagamento tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.¹³

Diz-se que um tributo é taxa quando a obrigação de fazer o respectivo pagamento tem como fato gerador uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Essa atividade estatal, no ordenamento jurídico brasileiro, pode ser o exercício do poder de polícia, ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Assim, não há dúvida de que os serviços públicos podem gerar recursos para o Estado pela via da tributação quando se trate de taxas, que cons-

tituem a própria remuneração paga pelo usuário pelo serviço efetiva ou potencialmente por ele utilizado. E não se pode esquecer que o valor das taxas deve ser apenas o correspondente ao custo da atividade estatal que a justifica, dimensionado com a possível aproximação, mas sempre respeitando a idéia de que o Estado não se pode valer das taxas para arrecadar recursos além dos necessários para o custeio da atividade à qual se vinculam esses tributos.

A questão que se coloca, então, é a de saber se pode o Estado obter recursos financeiros utilizando o seu poder de tributar, pela via dos impostos, onerando serviços públicos remunerados mediante preços públicos ou tarifas.

3.4 TRIBUTO OCULTO

3.4.1 Conceito de tributo oculto

Conhecido o conceito de tributo na Teoria Geral do Direito Tributário, resta fácil a dedução do que se deve entender por tributação oculta. Chega-se a esse conceito por exclusão. A prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, e que é instituída e cobrada sem obediência aos padrões que o ordenamento jurídico estabelece para a instituição e cobrança dos tributos pode ser considerada um tributo oculto.

Tributo disfarçado ou oculto, então, é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na Teoria Geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo.

Para instituir e cobrar tributo oculto o Estado se vale de sua soberania, impõe a prestação fazendo-a compulsória por via oblíqua.

O tributo disfarçado ou oculto caracteriza-se como tal em nosso ordenamento jurídico pelo fato de não ser instituído com obediência às normas e princípios que, em nosso Direito, regem a instituição e cobrança de tributo. Ele é instituído e cobrado disfarçadamente, embutido no preço de bens ou de serviços prestados pelo Estado, através de empresas suas ou de concessionárias, a salvo das leis do mercado e, portanto, preços fixados de forma unilateral e sem qualquer possibilidade de controle em face do conluio que se estabelece entre o Estado e a empresa vendedora do bem ou prestadora do serviço.

3.4.2 Valor da outorga e outros exemplos de tributo oculto

Tem sido freqüente essa forma de tributação oculta, que tem passado sem ser percebida até por juristas eminentes. Ao licitar a concessão de um serviço público, o Estado coloca entre os itens a serem avaliados na licitação o denomi-

nado *valor da outorga*. Uma quantia a ser paga pela empresa vencedora da licitação ao Poder Concedente, vale dizer, ao Estado outorgante da concessão.

O serviço público caracteriza-se como tal por ser um serviço essencial. Por isto o Estado não deixa a sua prestação a cargo das empresas. Assume o ônus de prestá-lo. Entretanto, como não dispõe de meios adequados ou suficientes para tanto, concede a uma empresa a atribuição para esse fim. Faz um contrato de concessão do serviço público, e nesse contrato é estabelecido que o preço a ser cobrado do usuário do serviço, denominado tarifa, será fixado pelo Poder Concedente, em face de uma planilha dos custos da atividade desenvolvida na prestação do serviço.

Como a empresa vai pagar ao Poder Concedente aquele *valor da outorga*, ela naturalmente o inclui como custo de sua atividade. E assim esse valor é considerado na fixação da tarifa correspondente, cobrada do usuário do serviço que, por essa via paga o tributo oculto na mesma.

Ressalte-se que o Estado, ou Poder Concedente, nada faz para o usuário do serviço. O denominado valor da outorga, portanto, não é uma contraprestação por qualquer utilidade que deva ser ofertada pelo Estado. É cobrado simplesmente porque o poder de decidir quem vai prestar o serviço é um poder estatal. Parcela da soberania estatal. Poder de tributar, portanto.

Outra forma de tributo oculto é a parcela do preço cobrado pelas empresas estatais no caso de atividades monopolizadas. O preço é fixado unilateralmente pelo Estado empresário, a partir dos custos da atividade. Acrescenta a esses custos a margem de lucro que deseja para a sua empresa e, ainda, uma parcela que pretende arrecadar. Essa parcela, tenha o nome que tiver, é um verdadeiro tributo, porque cobrada dos adquirentes do bem com fundamento exclusivamente na soberania estatal.

Exemplo disto entre nós era a denominada PPE, cobrada por intermédio da PETROBRÁS, depois substituída por contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja validade pode ser questionada, mas não é pertinente no âmbito deste estudo.

Mais um exemplo de tributo oculto é a contraprestação de serviços de utilização compulsória. Realmente, se um serviço público é de utilização compulsória, a contraprestação por ele paga pelo usuário não é tarifa, mas taxa.

Exemplo de serviço que se tem colocado como de utilização compulsória é o de esgotamento sanitário. No Município de Fortaleza existe uma lei municipal dizendo que é obrigatória a ligação à rede pública de esgoto sanitário. Em sendo assim, a contraprestação correspondente a tal serviço será uma taxa. E assim só poderá ser cobrada pelo próprio município, e nos termos da lei que a instituir, dentro dos padrões constitucionais próprios para os tributos.

O valor cobrado pela Companhia de Água e Esgoto do Ceará – CAGECE configura típico tributo oculto. Ilegal e abusivamente cobrado.

Mais um exemplo de tributação oculta temos nos encargos com SEDEX ou outras formas de fazer chegar documentos à repartição, tendo-se em vista que o contribuinte tem indiscutível direito de entregá-los pessoalmente, ou pelo meio que entender de sua conveniência.

A propósito, o Juiz Federal da 2ª Vara de Chepecó (SC), Narciso Leandro Xavier Baez, concedeu medida liminar em ação civil pública promovida pelo Ministério Público Federal, garantindo aos contribuintes de todo o país o direito de entregar diretamente nas repartições da DRF documentos como pedidos de inscrição no CNPJ. Com isto declarou a nulidade de um item da Instrução Normativa 35 da SRF que impunha o uso do SEDEX.

4 IMPOSTOS E SERVIÇOS PÚBLICOS

4.1 Serviços públicos e imunidade tributária

Há quem considere que os serviços públicos são tributáveis, posto que imunes são os entes públicos. Nessa linha de pensamento, Cristina Lino Moreira afirma que:

O serviço público só é tributável enquanto concedido (ou permitido) a pessoa privada ou ente autárquico que não o exerça como finalidade essencial ou como decorrência dessa finalidade. Assim, se concessionárias de serviço público, sociedades de economia mista e empresas públicas são tributáveis...¹⁴

Mesmo os que pensam nessa linha e adotam postura estritamente positivista-normativista, admitem que um serviço é público independentemente de quem o presta. Admitem que o serviço é público porque assim a ordem jurídica o definiu, submetendo sua prestação ao regime do Direito Administrativo. Assim, Cristina Moreira, à luz da Constituição anterior, sustentou que

... na concessão ocorre apenas a transferência do exercício do serviço público (e não de sua titularidade) a uma pessoa geralmente privada; daí decorre que o concessionário não se assenhoreia do serviço, mas presta-o em nome do Estado (em sentido lato) concedente. O mesmo se diga, nesse aspecto, quanto à permissão, *a fortiori*, embora não mencionada no texto constitucional.

Aqui se evidencia com nitidez a distinção entre titularidade e exercício de serviço público e por que sustentamos que o serviço público não é imune, mas apenas intributável (de regra) se e enquanto exercido por pessoa pública; de modo que intributável se exercido por pessoa política, ainda que sob a forma de concessão ou permissão, uma vez que o art. 19, III, "a", não contém qualquer cláusula restritiva ou quantificadora da subjetividade da imunidade recíproca.¹⁵

4.2 Razão da imunidade do serviço público

A razão da imunidade tributária dos serviços públicos é a própria natureza pública desses serviços. Na medida em que o ordenamento jurídico qualifica um serviço como público, pela mesma razão que o faz deve também imunizar a atividade de prestação respectiva.

A mesma razão pela qual a entidade estatal, ou entidade política, é subjetivamente imune à tributação, justifica plenamente que os serviços públicos sejam, objetivamente, imunes à tributação. A entidade política é *subjetivamente* imune porque existe para servir ao público. Da mesma forma, os serviços públicos devem ser *objetivamente* imunes porque existem para atender às necessidades essenciais do público.

4.3 O limite da imunidade

É certo que o § 3º, do art. 150, da vigente Constituição Federal, estabelece um limite à imunidade tributária ao dizer que as limitações da regra imunizante “não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.” Essa norma da Constituição, todavia, precisa ser adequadamente interpretada.

Em primeiro lugar, no que se refere à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, a razão é muito clara: não se pode pretender que o Estado se valha de sua condição para, gozando de imunidade tributária, desenvolva atividades em regime de direito privado, competindo com as empresas que pagam tributos. Nem é preciso desenvolver qualquer argumentação para demonstrar essa tese.

A questão mais delicada diz respeito a atividades que alguns qualificam como atividades econômicas enquanto para outros constituem serviços públicos. E essa questão há de ser resolvida a partir do regime jurídico ao qual o desempenho dessas atividades esteja submetido. Em se tratando de atividades desenvolvidas sob controle direto do Estado, inclusive quanto à fixação das tarifas, a nosso ver existe a imunidade. É uma evidente falácia o argumento segundo o qual sendo o agente da atividade uma empresa privada, que visa o lucro, deve ser afastada a imunidade. Falácia porque na verdade o tributo nada tem a ver com o lucro que pode ser auferido, vez que a lei garante o ajuste da tarifa, para menos e para mais, sempre que ocorre alteração no ônus tributário, o que deixa fora de qualquer dúvida não ser a empresa o destinatário desse ônus que, que em qualquer caso é suportado pelos usuários do serviço.

4.4 Delegação de serviços públicos

A delegação da atividade de prestação de serviços públicos deve ocorrer simplesmente para que se faça a prestação mais conveniente ao público. Assim, deve ocorrer somente como forma pela qual se torna possível a prestação de serviço melhor e a custo menor. Apenas na medida que se reconhece que uma entidade, organizada nos moldes privados, organizada como empresa, agindo segundo os princípios próprios do agir das entidades empresariais, mas sob o controle do Estado, tem condições de servir melhor e a custo mais baixo.

A delegação deve ocorrer sempre mediante licitação. Não para que o Estado possa auferir um maior *valor da outorga*, evidentemente, pois isto iria simplesmente onerar mais o custo da prestação dos serviços. Mas, isto sim, para que se possa obter o serviço para o público pelo menor custo possível.

Na licitação, portanto, deveriam ser colocados como critérios decisivos o *técnico* e o *financeiro*. O primeiro consubstanciado na qualidade do serviço. Terá mais pontos na licitação a empresa que demonstrasse estar melhor aparelhada para prestar o serviço de melhor qualidade. E o segundo, consubstanciado na menor tarifa a ser cobrada do usuário.

Mesmo prestado por empresas, mediante delegação, o serviço público não deveria ser onerado por impostos. Na verdade, constitui brutal incoerência falar-se de modicidade de tarifas, com isto pretendendo afirmar que os serviços públicos devem ser oferecidos a seus usuários pelo menor preço possível, e ao mesmo tempo admitir-se a oneração desses preços com a incidência de impostos.

E não se venha argumentar que a imunidade é subjetiva, vez que pertence apenas ao prestador dos serviços enquanto entidade política, vale dizer, enquanto pessoa jurídica de Direito Público. O que na verdade deve prevalecer é a razão de ser da imunidade. Esta, enquanto imunidade recíproca a impedir que um ente público tribute outro ente público, presta-se para preservar o equilíbrio federativo, impedindo que uma entidade pública possa destruir outras, pois o poder de tributar envolve o poder de destruir, e em última análise toda e qualquer imunidade tributária no que diz respeito à prestação de serviços públicos existe para favorecer os destinatários do serviço, e estes são sempre os seus usuários.

Diz-se, é certo, que a imunidade não pode favorecer empresas privadas, que estas atuam visando lucros. Tal argumento, porém, é inteiramente falacioso, posto que a lei determina a tais empresas prestadoras de serviços públicos que repassem aos usuários dos serviços todas as vantagens, e todos os ônus tributários, estabelecendo expressamente que:

Serão transferidos integralmente aos usuários os ganhos econômicos que não decorram diretamente da eficiência empresarial, em casos como os de diminuição de tributos ou encargos legais e de novas regras sobre os serviços.¹⁶

E ainda, que:

A oneração causada por novas regras sobre os serviços, pela álea econômica extraordinária, bem como pelo aumento dos encargos legais ou tributos, salvo o imposto sobre a renda, implicará revisão do contrato.¹⁷

Por isto mesmo é que se preconiza o denominado reequilíbrio econômico financeiro do contrato. Nas palavras de Juarez Freitas:

Em matéria de reequilíbrio econômico-financeiro, a revisão da tarifa poderá ser para mais ou para menos? O equilíbrio econômico-financeiro é direito intangível do concessionário? Sim, nos termos do mesmo art. 9º da Lei n. 8.987/95, os contratos poderão-deverão prever mecanismos de revisão, a fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro. Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.¹⁸

Logo se vê, muito facilmente, aliás, que os encargos tributários pesam sobre os usuários e são absolutamente indiferentes para as empresas prestadoras dos serviços públicos. É uma falácia, portanto, repetimos, dizer-se que em sendo prestados por empresas privadas, mediante delegação, os serviços públicos devem ser tributados, posto que tais prestadoras, como empresas que são, visam o lucro, e que a não tributação resultaria em indevido benefício destas.

É da maior evidência que em se tratando de serviços remunerados mediante tarifas controladas pelo Poder Público, não submetidas às leis do mercado, onerar o custo dos serviços com a incidência de tributos é onerar os usuários desses serviços. Só o preconceito gerado pela ignorância é que pode sustentar tamanha falácia, que a rigor somente se presta para permitir que se ponha em prática os princípios da máxima arrecadação e da comodidade arrecadatória. A rigor, a delegação da atividade de prestação de serviços públicos só justifica mesmo a incidência do imposto de renda, com o qual o Estado busca arrecadar uma parcela do proveito alcançado pela empresa prestadora do serviço ao valer-se de metodologia mais eficiente no desempenho da atividade e da álea ordinariamente presente nessa atividade.

5 REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

5.1 Tributo ou tarifa

A remuneração dos serviços públicos pode dar-se mediante tributo, da espécie taxa, ou mediante tarifas.

As taxas são a forma de remuneração de serviços públicos de uso compulsório. Não se pode dizer que oneram o serviço porque são na verdade o preço destes. São quantias pagas pelo usuário ao prestador do serviço, que devem corresponder tão aproximadamente quanto possível ao custo dos serviços.

Como já explicado em item anterior deste estudo, as taxas constituem a remuneração por serviços específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à disposição deste, e não se pode dizer – repita-se – que oneram o custo dos serviços públicos porque na verdade constituem a remuneração paga pelo usuário – efetivo ou potencial.

Já as tarifas são a remuneração paga pelos usuários de serviços públicos prestados por empresas privadas que agem na condição de delegadas do Poder Público. E estas, sim, têm sido indevidamente oneradas pela cobrança de impostos. Pondo em prática o princípio da máxima arrecadação, e o princípio da comodidade arrecadatória, os poderes públicos valem-se de sua soberania para extorquir os particulares, que não podem prescindir dos serviços públicos, exatamente porque eles são necessários ao atendimento de necessidades essenciais, e portanto são forçados a se submeterem ao ônus tributário.

5.2 Tarifa de energia elétrica

A tarifa de energia elétrica é um dos exemplos mais eloqüentes de como o Poder Público se vale de sua soberania para por em prática aqueles dois princípios extremamente perversos, a saber, o princípio da máxima arrecadação e o princípio da comodidade arrecadatória, aos quais emprestam a máxima efetividade, mesmo em prejuízo de importantes princípios constitucionais.

Realmente, a Constituição diz que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.¹⁹ Isto quer dizer que as alíquotas do ICMS poderão ser diferentes, sendo menores quando o imposto incida sobre mercadorias, ou sobre serviços essenciais. E maiores, quanto o imposto incida sobre mercadorias ou serviços não essenciais. Como assevera, com razão, Hugo de Brito Machado Segundo, a seletividade é facultativa, mas o critério da seletividade é impositivo. Em suas palavras:

Na verdade, o ICMS *poderá* ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrário ao preconizado pela Carta Magna.

Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, *ou*

a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.²⁰

Ocorre que os governos estaduais puseram em prática os dois princípios mais importantes para os governantes de todo o Mundo, vale dizer, o princípio da máxima arrecadação e o princípio da comodidade arrecadatória, e assim inverteram o critério da seletividade do ICMS, que tem alíquota mais elevada para a energia elétrica do que para as mercadorias e serviços em geral.

Aliás, a demonstrar a absoluta incoerência com que agem os governos estaduais nesse particular basta que se veja o que ocorreu com fundamento na Emenda Constitucional que criou o Fundo Nacional de Combate e Erradicação da Pobreza²¹. Autorizados a criar “adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos,” os Estados elevaram a alíquota do ICMS sobre produtos como a gasolina e a energia elétrica, pondo em prática mais uma vez os princípios da máxima arrecadação e da comodidade arrecadatória.

5.3 Conseqüência da natureza tributária da remuneração do serviço

É curioso observarmos que da definição da natureza tributária da remuneração do serviço público pode decorrer a imunidade. Uma vez admitido que o valor cobrado como contraprestação de um serviço público tem a natureza jurídica de *taxa* tem-se como conseqüência automática a não incidência de tributos, seja sobre a receita (COFINS e etc.) seja sobre o lucro decorrente.

Neste sentido veja-se o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região no Mandado de Segurança impetrado pela SEMASA – SERVIÇO MUNICIPAL DE ÁGUA, SANEAMENTO BÁSICO E INFRA-ESTRUTURA (de Santa Catarina), com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE RECÍPROCA – EXCLUSÃO – ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

As pessoas jurídicas de direito público interno que cobram, pelos serviços prestados, tarifa aos usuários, estão expressamente excluídas da imunidade do inc. VI, do art. 150 da Constituição Federal, nos termos do seu § 3º. Em matéria de exclusão, suspensão e dispensa de obrigações tributárias, interpretam-se literalmente as normas de regência. (fls. 87).

A impetrante recorreu ao Superior Tribunal de Justiça. Sustentou que é uma autarquia e presta serviços públicos típicos, não se regendo por nor-

mas aplicáveis a empreendimentos privados. Assim, seja taxa ou tarifa o valor cobrado dos usuários prevalece a sua imunidade.

O STJ deu provimento ao recurso proferindo o acórdão que porta a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTARQUIA. FORNECIMENTO DE ÁGUA. TAXA. IMUNIDADE.

1. São passíveis de cobrança de taxa os serviços públicos dotados de obrigatoriedade, como o fornecimento de água e esgoto, atividade inerente à função essencial do Estado de promoção da higiene e saúde.

2. Os valores percebidos por autarquia a título de taxa, decorrentes da prestação de serviços públicos vinculado à sua atividade essencial, são imunes à incidência do imposto de renda.

3. Recurso ordinário provido.²²

Como se vê, o Superior Tribunal de Justiça adotou a tese segundo a qual a definição da remuneração do serviço público como tributo tem como conseqüência o reconhecimento da imunidade.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal já afirmou a imunidade tributária da Empresa dos Correios e Telégrafos, por considerar que a mesma presta um serviço público essencial, independentemente da natureza da remuneração cobrada dos usuários. Tal entendimento, todavia, não nos parece aceitável porque implica admitir que o Poder Público cobre tarifas pela prestação de serviços públicos essenciais sem submeter-se às limitações constitucionais ao poder de tributar, entre as quais se destaca o princípio da legalidade.

6 TRIBUTAÇÃO DAS OBRAS PÚBLICAS

6.1 Distinção entre obra e serviço

Sabemos todos que enquanto a taxa está ligada à idéia de serviço público, a contribuição de melhoria liga-se à idéia de obra pública. Assim, ao estudarmos a diferença entre taxa e contribuição de melhoria, afirmamos:

Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de

existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público.²³

Realmente, a obra pública tem por objetivo a produção de um bem público e este é que se destina a atender a necessidade pública. Enquanto atividade a obra não atende necessidade pública e às vezes até prejudica o interesse do público, causando-lhe alguns transtornos. Cessada a atividade, vale dizer, concluída a obra, o bem público da mesma resultante, este sim, é que atende as necessidades públicas. Já o serviço público atende as necessidades públicas enquanto atividade.

Tal diferença entre obra e serviço, todavia, não tem sido respeitada na tributação.

6.2 Cobrança do ISS sobre obras públicas

Realmente, a lista dos serviços de qualquer natureza, tributáveis pelos municípios, inclui expressamente atividades que a rigor não constituem serviços, mas obras públicas. A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, aliás, cuidando da incidência do ISS refere-se mais de uma vez, expressamente, a obra pública. Assim, diz que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, e ressalva que o imposto será devido no local da execução da obra, no caso dos serviços descritos nos itens da lista, que indica. Nesses itens estariam descritos serviços, ou obras?

No item 7.02 da referida lista, por exemplo, está indicada como serviço tributável “execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes”.

O imposto é sobre *serviço* de qualquer natureza, mas incide também sobre *obras* públicas. Ignora-se a distinção e se distorce inteiramente a função do tributo, que no caso funciona como simples instrumento de transposição de recursos financeiros de um para outros segmentos do próprio Estado. Em vez se ser utilizado como um instrumento de transposição de recursos do setor privado para o setor público, o tributo, nesse caso, é um instrumento de transferência de recursos da entidade pública realizadora da obra, para os cofres do Município arrecadador do ISS. Pode ocorrer até um simples passeio de recursos financeiros que saem dos cofres de um Município sob a forma de pagamento da obra contratada e e retornam aos mesmos cofres municipais sob a forma de ISS.

6.3 Imunidade tributária de obras e serviços públicos

Por tudo isto é que sustentamos, como medida de coerência e de racionalização de nosso sistema tributário e de finanças públicas a imunidade objetiva das obras e dos serviços públicos.

Nessa, embora ainda timidamente, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, sendo exemplo dessa orientação jurisprudencial o acórdão no qual afirmou a não incidência do ISS no contrato de franquia. Merecem transcrição os trechos da ementa respectiva, onde se lê:

5. O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: 'a) as obrigações de fazer e nenhuma outra; b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, *a*, da Constituição); c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.); d) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar in comércio'. (Aires Fernandino Barreto, ISS – Não incidência sobre Franquia”, in *Rev. Direito Tributário*, Malheiros Editores, v. 64, p. 216/221).

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei n. 8.955/94, para fins de tributação do ISS.²⁴

Na verdade, para sermos coerentes, temos de entender que todo e qualquer serviço prestado ao Estado, vale dizer, toda e qualquer atividade que deva ser custeada pelo Estado, é imune, goza de plena imunidade tributária, pois não se justifica tributar alguém que presta serviço ao Estado, mesmo que seja na construção de uma obra pública, pague tributo cujo valor é incluído no custo da atividade, a final suportado pelo Estado.

A tributação de serviços prestados ao Estado significa simples complicação dos controles orçamentários, que contribui para a distorção dos valores expressos no orçamento. Eleva o custo das obras e eleva a arrecadação no montante necessário ao pagamento da elevação do custo. E mesmo quando se trate, como acontece com a tributação de obras públicas pelos municípios, a transposição de recursos de uma para outra entidade pública integrantes do Estado brasileiro, sem nenhum proveito efetivo para a comunidade.

6.4 Regulação e tributação

Com certeza se o Estado tem condições de exercer eficazmente a atividade de regulação das atividades de prestação de serviços públicos, e a exerce, não tem porque tributar essas atividades, embora possa e deva tributar a renda que das mesmas resulta.

Em excelente estudo a respeito da regulação dos serviços públicos, embora não se refira expressamente à questão da tributação, Vitor Schirato nos oferece importantes subsídios para demonstrarmos que esta é inteiramente inadequada, representando mesmo uma distorção do conceito de serviço público. Diz ele, entre outras coisas importantes, que:

No Brasil, é bastante rara a concessão de subsídios na prestação de serviços concedidos ou permitidos, sendo, inclusive, expressamente vedada em determinados casos. Isso ocorre, pois, na grande maioria dos casos das privatizações das empresas estatais prestadoras de serviços públicos ou das concessões de serviços públicos, o objetivo fundamental da Administração não foi outro que não o de arrecadar fundos para a cobertura de déficits orçamentários, o que configura total distorção das finalidade e da função do instituto da concessão de serviços públicos.²⁵

A nosso ver, essa distorção tem sido ainda muito maior com a tributação dos serviços públicos, que eleva o valor das tarifas correspondentes, e com a tributação de obras públicas, que eleva o preço destas, pago pelo Estado às empresas, que a rigor deveriam ser tributadas exclusivamente em razão de seus lucros.

7 SERVIÇO PÚBLICO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

7.1 Utilização de serviços públicos como indicador de capacidade contributiva

Para Maffezzoni a capacidade contributiva deve ser determinada não apenas pela capacidade econômica mas também pelo fato indicativo do gozo de vantagens decorrentes dos serviços públicos. Sustenta ele que a capacidade contributiva não pode ser identificada na pura e simples capacidade econômica do sujeito passivo da tributação. Para ele é problemática a determinação da capacidade econômica, tanto porque é impreciso o conceito de renda, como porque a capacidade econômica não pode ser dimensionada apenas pela renda, seja qual for a noção desta que se tenha adotado. A capacidade contributiva, no seu entender, há de envolver fato indicativo do gozo de vantagens decorrentes dos serviços públicos.²⁶

A tese de Maffezzoni, todavia, parece pressupor a gratuidade dos serviços públicos. Na verdade, portanto, não pode ser invocada em relação aos serviços públicos pelos quais o usuário para a correspondente remuneração.

Por outro lado os serviços públicos, especialmente os gratuitos, destinam-se especialmente aos menos dotados de capacidade econômica. Logo, não é razoável admitir-se que a utilização dos mesmos possa ser tomada como indicador de capacidade contributiva.

7.2 Serviços públicos e redistribuição da riqueza

Preferimos considerar que o melhor indicador da capacidade contributiva, se não a simples capacidade econômica, é esta somada ao dever de solidariedade que há de ser identificado pela forma de utilização da riqueza em relação às necessidades coletivas.

Com efeito, buscando justificar os incentivos fiscais, ou mais exatamente, isenções de tributos, em face do art. 53 da Constituição da República Italiana, Moschetti formula uma distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Para ele, a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalecente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas. Assim, se, por exemplo, em face de uma exigência do desenvolvimento econômico conforme as normas e princípios da Constituição, uma determinada fonte patrimonial não deve ser gravada em determinada região durante um certo período, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva: a aptidão para realizar o interesse público. Mais ainda, precisamente para realizar tal interesse, essa fonte não pode ser considerada manifestação de capacidade contributiva.²⁷

Em outras palavras, tem-se que a capacidade contributiva é consubstanciada pela capacidade econômica qualificada pela aplicação da riqueza de forma diversa daquela que realiza o interesse público.

Assim, se uma pessoa dotada de considerável riqueza utiliza intensamente um serviço público, pagando a remuneração correspondente, que cobre todos os custos da prestação deste e assim contribui para que o Estado o preste gratuitamente, ou mediante remuneração menor, a quem não tem capacidade econômica, estará alcançada a finalidade do serviço público que é, em última análise, a redistribuição equitativa da riqueza.

Não se justifica, assim, a incidência de impostos sobre os serviços públicos, que devem ser prestados pelo menor custo possível aos que por ele podem pagar, e gratuitamente aos não dotados de capacidade econômica. Assim ele terá, como deve ter, a qualidade de instrumento de redistribuição da riqueza para a realização da justiça social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Turim: UTET, 1970.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, nov. 2000.

MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade do serviço público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

SCHIRATO, Vitor Rhein Schein. A regulação dos serviços públicos como instrumento para o desenvolvimento. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 30, mar./abr. 2005.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 10.

², p. 602-603.

³ SCHIRATO, Vitor Rhein Schein. A regulação dos serviços públicos como instrumento para o desenvolvimento. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 30, mar./abr. 2005, p. 81.

⁴ SCHIRATO, 2005, *loc. cit.*

⁵ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 314.

⁶ SCHIRATO, *op. cit.*, p. 81-82.. É nosso o destaque em negrito, das expressões: *obrigação de prestar, obrigava-se a prestar, e seus deveres frente à prestação*.

⁷ SCHIRATO, *op. cit.*, p. 80.

⁸ BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 605.

⁹ STF, Plenário, RE 188.391-0/SP, rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 15/06/2000, DJU de 1º/06/2001, pág. 89. Íntegra na RDDT n. 71, agosto de 2001, p. 208-210.

¹⁰ STF, 2ª Turma, Embargos de Declaração no RE 256.588-1, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 09/10/2001, DJU 1 de 09/11/2001. Íntegra na RDDT n. 76, p. 183-184.

¹¹ STF, Plenário, RE 232.393-1/SP, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 12/08/99, DJU 1 de 05/04/2002, pág. 55 e RDDT nº 81, págs. 239/240. Íntegra na RDDT n. 83, p. 195-201.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 49.

¹³ Código Tributário Nacional, art. 16.

¹⁴ MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade do serviço público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 81.

¹⁵ MOREIRA, *op. cit.*, p. 64.

¹⁶ Lei n. 9.472, 16 de julho de 1997, art. 108, § 3º.

¹⁷ Lei n. 9.472, 16 de julho de 1997, art. 108, § 4º.

¹⁸ FREITAS, *op. cit.*, p. 336.

¹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso III.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, nov. 2000, p. 72.

²¹ Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000.

²² Recurso em Mandado de Segurança nº 18.411-SC.

²³ MACHADO, *op. cit.*, p. 438.

²⁴ STJ, 1ª Turma, AgRg no Agravo de Instrumento nº 581.593 – MG (2004/0007503-4), rel. Min. José Delgado, DJU 1 de 03.11.2004, pág. 143, e RDDT nº 112, janeiro de 2005, pág. 170.

²⁵ SCHIRATO, *op. cit.*, p. 77 *et seq.*

²⁶ MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Turim: UTET, 1970, p. 28-34, *passim*.

²⁷ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 279.

PUBLIC SERVICES AND TAXATION

ABSTRACT

In this paper, the author examines the issue of taxation upon public services according to Brazilian law, which requires the analysis of the concept and essential elements of public services, kinds of rates paid for those services, the way the service is rendered, the institutions offering the services and the juridical ruling referring to them. Afterwards, the author assesses the power of charging taxes as an aspect of State sovereignty and the purposes and kinds of taxes, in order to understand the concept of “concealed tax” and the idea of “grant value”. Subsequently, the author outlines patterns of public services and the tax immunity of public institutions, as well as the reason of the aforementioned immunity and its limits. Comments are made on the ways public services are paid. Finally, the article deals with the issue of the taxation of public works, mainly concerning the tax charged upon services in general, the tax immunity concerning such work and the regulation in this sector.

KEYWORDS: Public services. Specificity. Divisibility. Rates. Taxes. Immunity. Payment. Public Works.

SERVICE PUBLICQUE ET FISCALITÉ

RÉSUMÉ

Dans la présente étude, il s'agit de traiter la question de l'imposition des impôts sur les services publics dans l'ordre juridique brésilien. Cela exige, d'abord, l'analyse du concept et des éléments essentiels du service public, des modalités de tarifs, de la prestation et du responsable de ces services et, finalement, de son régime juridique. Ensuite, il demande l'analyse du pouvoir d'imposition en tant qu'aspect de la souveraineté étatique, l'examen des finalités et des espèces d'impôts, ainsi que le concept d'impôts occultés et à l'idée de valeur de l'attribution. Ultérieurement, cet article trace des paramètres des services publics et de l'immunité tributaire des entités publiques, ainsi que de la raison d'être de cette immunité et de ses limites. L'auteur fait aussi des commentaires sur les formes de paiement des services publics, si par voie des taux ou des tarifs. Finalement, il s'agit de préciser les conditions d'imposition sur des travaux publics - notamment sur l'imposition de l'« impôt sur les services » (ISS) sur ces travaux-, l'immunité tributaire de ces travaux, ainsi que la régulation et l'imposition incidente sur ce secteur.

MOTS-CLÉS: Services Publics. Spécificité. Divisibilité. Tarif. Impôts. Immunité. Paiement. Travaux publics.