

p
leir. Trib. Atual
n. 17
2003

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

17



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2003

54.2058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado [junto ao Pai, Jesus Cristo, o Justo.] [Jo2:1]

Taxas de Lixo

Kiyoshi Harada

Sócio do IBDT. Especialista em Direito Tributário. Mestre em Direito.

1. Introdução

A Taxa de Remoção de Lixo Domiciliar, embutida na Taxa de Limpeza Pública, após declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, por conter na composição de sua base de cálculo, elementos próprios para integrar a base de cálculo do IPTU (RE nº 204.827/SP, DJ de 25.4.97, p. 15.213), foi revogada pela Lei nº 12.782, de 30 de dezembro de 1998. A revogação atingiu os arts. 86 a 96 da Lei nº 6.989/66, que disciplinavam a Taxa de Limpeza Pública e a Taxa de Conservação de Vias e Logradouros Públicos, bem como a Lei nº 8.822/78, que havia instituído a Taxa de Combate a Sinistros. O lógico seria a adequação do fato gerador daquela taxa, com a eliminação de fatores estranhos ao serviço público específico e divisível como a varrição de vias públicas, o desentupimento de boca-de-lobo, a capinagem etc. Tarefa simples e barata. Mas, preferiu-se a revogação daquelas taxas, seguida de brutal aumento do IPTU, no exercício de 1999.

Agora, no apagar das luzes de 2002, quando a população já havia esquecido o impacto do aumento do IPTU de 1999, em um procedimento absolutamente aético, além de promover novo aumento do imposto predial e territorial urbano e instituir a contribuição de iluminação pública, recriou as taxas de lixo sob três modalidades, por meio da confusa Lei de nº 13.478, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a Organização do Sistema de Limpeza Urbana do Município, cria a Autoridade Municipal de Limpeza Urbana - AMLURB, órgão regulador do Sistema, cria o Fundo Municipal de Limpeza Pública - FMLU, e dá outras providências. Nessa lei nebulosa, o Município de São Paulo figura como o dono do serviço público de limpeza urbana, como poder concedente desse serviço, como usuária do serviço concedido mediante pagamento de tarifa e, finalmente, como poder tributante pela prestação *potencial* do serviço de remoção do lixo e pelo exercício do poder de polícia nessa área. Nessa confusão de normas de diferentes matizes, que se espalha em 251 artigos, só faltou ao Município tributar a si próprio.

É preciso muita vontade de destruir, para abandonar um critério simples e barato, consistente no lançamento da taxa do lixo anual, juntamente com a notificação do IPTU, consagrado ao longo das décadas, substituindo-o por um critério vago, impreciso, de difícil operacionalização e, sobretudo, caríssimo para a Administração, implicando criação de órgãos e cargos efetivos e, sobretudo, *cargos em comissão*.

2. Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares

O art. 83 institui a Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD - para *custear os serviços divisíveis de coleta, transporte, tratamento e destinação final desses resíduos domiciliares, de fruição obrigatória, prestados em regime público, nos limites do território do Município de São Paulo*.

O art. 84 elegeu como fato gerador a *utilização potencial* dos serviços ditos divisíveis de coleta, transporte, tratamento e final destinação de resíduos sólidos

domiciliares, apegando-se à alternativa permitida pelo texto constitucional. Aparentemente, a norma estaria preenchendo os requisitos da especificidade e divisibilidade, à medida que descartou os serviços inespecíficos e genéricos, como os de varrição, conservação e capinagem de vias e logradouros públicos, e desentupimento de bocas-de-lobo, contemplados na legislação revogada.

Para caracterização do fato gerador dessa taxa, o § 1º define o que são resíduos sólidos domiciliares, mediante diferentes critérios previstos em seus incisos I a III. O § 2º deixa bem clara a natureza compulsória da utilização desse serviço público, ao prescrever sua utilização potencial pela simples disposição aos usuários, para fruição. O § 3º fixa o momento da ocorrência do fato gerador dessa taxa no último dia de cada mês, o que a transforma em tributo mensal, incômodo e oneroso para ambas as partes da relação tributária.

Pergunta-se, o serviço público descrito na norma é específico e divisível? Somente o exame da sua base de cálculo permitirá uma resposta correta. Como veremos no exame do art. 85, a exação sob comento não preenche os requisitos de uma taxa de serviços.

Prescreve o art. 85 que a base de cálculo da taxa é o equivalente ao custo dos serviços (*caput*), que será rateada entre os contribuintes, na proporção de geração potencial de resíduos sólidos domiciliares. Como sempre afirmamos, a “pedra de toque em matéria de taxas é o exame de sua base de cálculo, que permite desmascarar ‘n’ impostos inominados burlando a rígida discriminação constitucional de rendas tributárias”. (Cf. nosso *Direito Financeiro e Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 315)

O dispositivo sob exame limita-se à declaração acaciana, repetindo o conceito doutrinário de taxa. De fato, o art. 83 a que se refere o dispositivo sob comento simplesmente define o aspecto objetivo ou material do fato gerador da taxa, não indicando qualquer referencial numérico que pudesse vislumbrar o aspecto quantitativo desse fato gerador.

Embora dispensável a coincidência dosimétrica entre o custo do serviço público e o valor da taxa cobrada, evidente que a lei deverá indicar um referencial concreto para que o sujeito passivo da taxa possa mensurar o valor do tributo cobrado. Não se trata de defender a tese da relação jurídica comutativa. Trata-se, isto sim, de lembrar que a taxa de serviços públicos, ao contrário dos impostos, tem, invariavelmente, destinação intrínseca pela simples razão de que resulta da necessidade de encontrar fonte de recursos para pagamento da despesa pública, relativa à determinada prestação de serviço público. Logo, o móvel da taxa não é a percepção de receitas públicas, como acontece com os impostos, mas a prestação de determinado serviço público específico e divisível.

A toda evidência, faltou ao legislador vincular a base de cálculo dessa taxa ao total das despesas concretamente fixadas na dotação orçamentária anual correspondentes às despesas com a remoção de resíduos sólidos domiciliares. Tendo em vista o caráter mensal dessa taxa, o valor total da dotação poderia ser dividido em doze. Em não existindo vinculação da base de cálculo a essa dotação específica para pagamento de despesa decorrente desse serviço de remoção de resíduos sólidos domiciliares, significa que esse serviço público é financiado pela sociedade em geral, isto é, pelo produto da arrecadação de impostos, tributos de destinação extrínseca, hipótese em que a taxa será inexigível.

Aliás, a Lei nº 12.782, de 30 de dezembro de 1998, aboliu as taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos. Por essa razão, desde 1999, os valores pertinentes a essas taxas revogadas passaram a ser embutidas nos valores do IPTU. Sua recriação sob outro nome deveria traduzir-se em redução do IPTU de 2003, e não, o contrário, como aconteceu. É manifesto o *bis in idem*. Mas, o que importa é que a imprecisão da base de cálculo da taxa torna o tributo inconstitucional. Desqualifica-a como tal, devendo ser entendida como imposto, com todas as conseqüências daí advindas, a começar pela indicação de sua matriz constitucional, que não existe.

Nos termos do art. 86, o contribuinte é o munícipe-usuário, efetivo ou em potencial dos serviços de remoção de resíduos sólidos domiciliares. Para esse fim, o parágrafo único considera como munícipes-usuários as pessoas físicas ou jurídicas inscritas no *Cadastro Imobiliário Fiscal do Município - CIF*. Os proprietários de bens imóveis urbanos são obrigados a se inscrever no citado cadastro. Por isso, se o inscrito não for usuário em potencial desses serviços, deve comunicar o fato à Secretaria de Finanças do Município (§ 2º) conjuntamente com o real usuário dos serviços, para fixação, no exercício seguinte, da responsabilidade deste pelo pagamento da taxa (§ 3º). Fixou-se, arbitrariamente, a responsabilidade pelo pagamento da taxa, no primeiro exercício, à pessoa inscrita no CIF, tanto é que sua responsabilidade só cessará quando for fixada nova responsabilidade tributária, nos termos do § 3º. É o que dispõe o § 4º. Nos termos do § 5º, o proprietário do imóvel inscrito no CIF continuará com responsabilidade subsidiária pelo pagamento da taxa devida pelo usuário indicado.

Do ponto de vista prático, é preferível o proprietário figurar sempre como contribuinte da taxa, transferindo o encargo financeiro respectivo ao possuidor direto do imóvel (locatário ou mandatário), como já o vem fazendo em relação ao IPTU.

Para efeito de lançamento da taxa, o art. 88 prescreve que cada *Unidade Geradora de Resíduos Sólidos Domiciliares - UGR*, assim entendido qualquer imóvel localizado em via atendida pelos serviços de coleta, corresponderá a um *Cadastro de Contribuinte*. O exame deste e de outros que se seguem revela, desde logo, que o projeto de lei foi elaborado por um tecnocrata, que, por meio de um esforço descomunal, conseguiu complicar tudo e agravar a inconstitucionalidade antes apontada. Bastaria preconizar o lançamento anual da taxa do lixo, juntamente com o do IPTU, como era antes, tomando como base de cálculo global o custo do serviço público representado pelo valor da despesa consignada a esse título na Lei Orçamentária Anual. Poderia objetar, alegando que esse valor global, dividido pelo número de contribuintes, resultaria em um valor ínfimo para cada um deles. Não importa, pois taxa não é tributo do tipo captação de riqueza, mas de reposição do custo do serviço público prestado.

O art. 89, por sua vez, para efeito de cobrança da taxa, prevê uma classificação específica para cada UGR, levando em conta a natureza do domicílio e o volume de geração *potencial* de resíduos sólidos. Para domicílios residenciais, o volume de geração potencial varia de 10 litros até mais de 60 litros de resíduos por dia. Para domicílios não residenciais, a variação é de 30 litros até mais de 200 litros de resíduos potenciais por dia. O parágrafo único estabelece os diferentes valores em

dinheiro para cada classe de UGR, distinguindo as tabelas de domicílios residenciais e de domicílios não residenciais, para efeito de pagamento mensal da taxa.

O dispositivo sob comento reforça a inconstitucionalidade antes apontada. Estabeleceu, aleatória e arbitrariamente, o volume de geração potencial para cada UGR, que o legislador conseguiu imaginar, distinguindo imóveis residenciais dos imóveis não residenciais, estes últimos duplamente agravados em relação aos primeiros. Enquanto a UGR1 residencial corresponde a geração potencial de 10 a 20 litros, a UGR1 não residencial corresponde a geração potencial de 30 litros. Essa desproporção acompanha as demais UGRs. Mas, não é só. Enquanto a UGR1 residencial tem como valor básico mensal a importância de R\$ 12,27, a UGR1 não residencial tem como valor base mensal a importância de R\$ 18,41. O princípio constitucional da isonomia (art. 150, II da CF) foi duas vezes violentado.

O fato de o legislador ter eleito como fato gerador a prestação de serviço em *potencial*, e não o efetivamente prestado, de forma alguma confere a faculdade de mensurar o aspecto quantitativo desse fato gerador por meio de critérios ilógicos, aleatórios e irracionais, que não guardam a menor pertinência com o custo do serviço colocado à disposição do contribuinte. Afinal, não cabe na cabeça de ninguém, por contrariar a experiência cotidiana, que um escritório de profissional liberal de 35m², por exemplo, gera mais resíduos sólidos do que um prédio residencial de 200m², dotado de copa e cozinha. Da mesma forma, não cabe na inteligência do homem comum que a remoção de resíduo sólido de um prédio não residencial custa mais do que a remoção de igual quantidade de resíduo sólido de um prédio residencial. Ao contrário do que está expresso no art. 83, o legislador não teve a menor preocupação em instituir tributo para “custear os serviços divisíveis de coleta...”, mas preocupou-se tão-somente em retirar uma parcela da riqueza produzida pelo particular. Por isso, adotou um *critério próprio de imposto* para a mensuração do aspecto quantitativo do fato gerador.

Exatamente porque não há como mensurar o valor do serviço público em potencial, o art. 90 prescreveu que cabe ao contribuinte proceder a classificação de seu imóvel na UGR correspondente (*caput*), podendo efetuar o pagamento da taxa na própria guia de classificação do imóvel, encaminhada pela Administração, na forma do regulamento (§ 1º). Instituiu-se o singular tipo de *lançamento por declaração às avessas*, em que o próprio sujeito passivo, com base em documento fornecido pela Administração, calcula o valor do tributo devido. Só que não há como o contribuinte fugir da faixa mínima de geração potencial de resíduos que, no caso de imóvel não residencial, é de 30 litros. O pagamento deverá ocorrer até o quinto dia útil do mês subsequente à concretização do fato gerador (§ 2º), sob pena de lançamento de ofício, mediante a utilização de faixa média de UGR, declarada pelo contribuinte (§ 3º). Nesta última hipótese, em obediência ao princípio constitucional e da ampla defesa, é facultado ao contribuinte impugnar o lançamento efetuado.

3. Taxa de Resíduos de Serviços de Saúde

O art. 93 institui a Taxa de Resíduos Sólidos de Serviços de Saúde - TRSS - *destinada a custear os serviços divisíveis de coleta, transporte, tratamento e destinação final de resíduos sólidos de serviço de saúde, de fruição obrigatória, prestados sob regime de direito público, nos limites territoriais do Município de São Paulo*, com fundamento no inci-

so II do art. 145 da CF. Tem-se a impressão de que o poder público municipal vai executar diretamente esse serviço público de limpeza urbana. Mas não. Tanto os serviços de remoção de resíduos sólidos domiciliares (art. 83), como os de remoção de resíduos sólidos de serviços de saúde são executados sob os regimes de concessão e permissão (arts. 26 e 61), que pressupõem percepção direta de uma tarifa a ser paga pelo usuário do serviço, dando ensejo ao nascimento de uma relação jurídica de natureza privada. Tudo deveria resolver-se na esfera do direito privado como ocorre com os serviços de fornecimento de água, de gás encanado, de energia elétrica, de telefonia etc. Mas a lei tornou obrigatória a fruição dos serviços prestados pelas concessionárias e permissionárias conferindo natureza tributária às tarifas. O próprio Município de São Paulo passou a ser usuário do serviço concedido, representando a coletividade ou parte dela (art. 8º, III), obrigando-se a pagar a respectiva tarifa ao concessionário (art. 40). Assim, o poder público municipal é, ao mesmo tempo, o dono do serviço público de limpeza urbana, o poder concedente e o usuário do serviço concedido, tanto quanto o particular.

Na forma do art. 94, o fato gerador da TRSS é a *utilização potencial do serviço público* referido no art. 93, prestado sob o regime de direito público, de fruição obrigatória. Vale dizer, sua disciplina submete-se integralmente ao regime de direito tributário, o que afasta o emprego do regime tarifário. O § 1º define o que são resíduos sólidos de serviços de saúde, incluindo não apenas os produtos resultantes de atividades médicos-assistenciais e de pesquisas na área de saúde, voltadas para a população humana e animal, assim como os compostos por materiais biológicos, químicos e perfurocortantes, que representem riscos em potencial à saúde e ao meio ambiente, conforme definidos em Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente - Conama. A norma permite, no nosso entender, a invasão do campo abrangido pelo princípio da reserva legal, segundo o qual só a lei pode criar ou aumentar tributos (art. 150, I da CF). São considerados, também, resíduos sólidos de serviços de saúde os animais mortos provenientes de estabelecimentos geradores desses resíduos sólidos (§ 2º). O exame de sua base de cálculo revela não se tratar de uma taxa, mas de imposto inominado, e como tal, inconstitucional.

O art. 95 torna compulsória a utilização dos serviços custeados por essa taxa, ao prescrever sua utilização em potencial, no momento da disponibilização dos serviços para fruição do usuário. O § 1º fixa o momento da ocorrência do fato gerador, pela utilização efetiva ou potencial dos serviços, o último dia de cada mês, com o que confere caráter mensal a esse tributo.

O art. 96 incorre no mesmo vício do art. 85, pertinente à TRSD, ao estabelecer como base de cálculo da TRSS o custo dos serviços, sem dar um referencial concreto, como se o tributo fosse pago à medida das despesas realizadas. O parágrafo único prescreve o rateio do custo global dos serviços entre os contribuintes, na proporção da quantidade de geração potencial de resíduos sólidos dos serviços de saúde. Trata-se de uma proclamação vazia, que em nada auxilia na mensuração do custo individual do serviço público potencialmente prestado, pela absoluta ausência de indicação do custo global do serviço. Este custo global deveria corresponder ao montante da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual, considerados eventuais créditos adicionais suplementares. A imprecisão na fixação da base de cálculo desqualifica o tributo como taxa, passando a assumir feição de

imposto novo e, como tal, inconstitucional porque o Município sequer detém a competência tributária residual, que foi deferida exclusivamente à União nas condições do art. 154, I da CF.

O contribuinte da TRSS, nos termos do art. 97, é aquele que gera os resíduos sólidos de serviços de saúde, assim entendido o proprietário, possuidor ou titular de estabelecimento gerador desse tipo de resíduo sólido, localizado no Município de São Paulo. O parágrafo único define, abundante e desnecessariamente, o que seja estabelecimento gerador de resíduos sólidos de serviços de saúde, cujo proprietário, possuidor ou titular, é o contribuinte da taxa, na dicção do *caput*. Daí por que a enumeração dos tipos de estabelecimentos aí previstos - hospitais, farmácias, clínicas médicas, odontológicas e veterinárias, centros de saúde etc. - é meramente explicativa.

Nos termos do art. 98, para cada Estabelecimento Gerador de Resíduos Sólidos de Serviços de Saúde - EGRS - corresponderá um Cadastro de Contribuinte.

O art. 99 prescreve para cada EGRS uma classificação específica, segundo o porte do estabelecimento e a quantidade de geração em potencial de resíduos sólidos, estipulando diferentes faixas para Pequenos Geradores de Resíduos Sólidos e Grandes Geradores de Resíduos Sólidos. Para os pequenos geradores, é prevista a geração em potencial de até 20 kg de resíduos diários. Para os estabelecimentos classificados como grandes geradores, a geração em potencial varia de mais de 20 kg até mais de 650 kg de resíduos por dia. O parágrafo único estabelece diferentes valores em dinheiro para cada faixa de EGRS, para efeito de lançamento mensal da taxa. Em relação aos estabelecimentos classificados como pequenos geradores de resíduos, o valor é de R\$ 44,30. Para aqueles classificados como grandes geradores de resíduos, o valor oscila de R\$ 1.410,04 a R\$ 22.567,44, o que revela extrema exacerbação da carga tributária, se considerada a incidência mensal da taxa. Embora não incorrendo em dupla afronta ao princípio da isonomia, como aconteceu com a TRSD, o dispositivo sob comento deixa claro que não foi obedecida a equação custo/benefício na mensuração do valor da taxa, fixando, aleatória e arbitrariamente, diferentes classificações de EGRSs. E mais, estabeleceu para essas diferentes EGRSs valores distintos, sem qualquer respaldo na realidade, e de forma absolutamente incompatível com o custeio do serviço público colocado à disposição do contribuinte. O total da arrecadação dessa taxa não poderia ultrapassar o total da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual a esse título, computados eventuais créditos adicionais suplementares. O artigo sob comento reforça a inconstitucionalidade apontada nos comentários aos arts. 94 e 96.

O art. 100 incumbe ao próprio contribuinte a declaração quanto a classificação de seu estabelecimento gerador de resíduos sólidos, nas faixas estabelecidas no art. 99. Porém, não há como fugir do limite mínimo, que no caso de estabelecimento enquadrado na categoria de Grandes Geradores de Resíduos, é de R\$ 1.410,47 mensais (EGRRS1), absolutamente incompatível com a realidade. Simples multiplicação do valor médio dos cinco EGRSs (R\$ 10.804,24) pelo número de estabelecimentos cadastrados resultará em um valor n vezes superior ao valor da despesa fixada na Lei do Orçamento Anual de 2003 para pagamento das despesas decorrentes do serviço de remoção de resíduos sólidos de serviços de saúde. O excesso arrecadado servirá para custeio de serviços genéricos e inespecíficos. Daí o desvirtuamento da taxa de serviços.

Para o pagamento dessa taxa poderá ser utilizada a guia de classificação do estabelecimento, remetida pela Administração, conforme dispuser a regulamentação (§ 1º). O prazo de seu recolhimento é até o quinto dia útil do mês subsequente à ocorrência do fato gerador (§ 2º). Na hipótese de omissão do contribuinte, deixando de declarar e pagar a taxa, no prazo legal, proceder-se-á ao lançamento de ofício, adotando-se a faixa média de EGRS declarada pelos estabelecimentos geradores de resíduos sólidos de serviços de saúde do mesmo porte (§ 3º). Nessa hipótese, será assegurado ao contribuinte o direito de impugnar o lançamento, na forma da lei e do regulamento, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

4. Taxa de Fiscalização dos Serviços de Limpeza Urbana

O art. 234 institui a Taxa de Fiscalização dos Serviços de Limpeza Urbana - Fislurb, decorrente do exercício do poder de polícia e da fiscalização sobre prestação dos serviços de limpeza urbana de qualquer natureza e especialmente:

I - os serviços de limpeza urbana divisíveis e complementares, prestados em regime público, mediante concessão ou permissão;

II - os serviços de limpeza urbana indivisíveis e complementares, prestados em regime de empreitada;

III - os serviços de limpeza urbana prestados em regime privado.

Portanto, contribuintes dessa taxa são os prestadores de serviços de limpeza urbana: as empresas concessionárias ou permissionárias, as empreiteiras e demais particulares que prestam serviços de limpeza urbana, divisíveis ou não, como está prescrito no art. 236. A norma legitima-se à medida que o Poder Público municipal tem o dever de “garantir a toda a população o acesso aos serviços de limpeza urbana, em condições adequadas”, como prescreve o art. 2º da lei sob comento. Os princípios fundamentais da organização do Sistema de Limpeza Urbana do Município, expressos no art. 3º, também justificam e reforçam a legitimidade desta exação, fundada no poder de polícia, que não se confunde com a taxa de serviços públicos específicos e divisíveis. A incidência dessa taxa é anual, conforme prescrito no art. 237.

Entretanto, a exemplo dos comentários anteriores, o dispositivo peca pela omissão de um referencial concreto na estipulação da base de cálculo da taxa. Poderia ter elegido como base de cálculo o valor da dotação orçamentária fixada para pagamento das despesas concernentes à fiscalização dos operadores de limpeza urbana. A eleição do *valor do faturamento anual* das concessionárias e permissionárias para a *dosagem do aspecto quantitativo do fato gerador*, como está prescrito no Anexo V, referido no art. 237, que estabeleceu a Tabela de Valores da Fislurb, *descharacteriza* o tributo como taxa, pois esse critério não tem pertinência com o custo das atividades de fiscalização a que se refere o art. 235. Há um verdadeiro divórcio entre esses dois dispositivos. A Tabela V agrava a inconstitucionalidade quando distingue vários prestadores de serviço público delegado, contemplando o permissionário de coleta seletiva com isenção como se este não tivesse sujeito à mesma fiscalização do Poder Público. É claro indício de que o legislador pensou na instituição de imposto com o nome de taxa.

Por tais razões, embora corretamente definido o fato gerador dessa taxa, a eleição da base de cálculo inidônea acabou por transformar esse tributo em imposto

destinado a aumentar a arrecadação tributária, burlando o rígido princípio constitucional de discriminação de rendas tributárias.

5. Conclusões

As três taxas do lixo, retroexaminadas, são inconstitucionais por desrespeitar a natureza intrínseca dessa espécie tributária chamada taxa. Sendo tributo de natureza vinculada à atuação específica do Estado, não basta a vinculação do produto de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa para custeio do serviço público. É preciso que haja correlação entre o custo dessa atuação específica e o valor do tributo cobrado, admitida a discrepância razoável. Por isso, somente os serviços públicos específicos e *divisíveis* são passíveis de tributação pela *taxa de serviços*. Os demais, só podem ser atingidos pelo imposto.

Quando se percebe, pelo exame da base de cálculo, que a exação exigida divorcia-se das despesas com a prestação do serviço público específico e divisível, ou com o custo da atividade fiscalizatória, para constituir-se em fonte de receita pública do tipo captação parcial da riqueza produzida pelo particular, estaremos diante de um imposto, hipótese em que impositiva se torna a observância de todos os princípios constitucionais aplicáveis a essa espécie tributária.