

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

INFRAÇÃO INDIRETA À CONSTITUIÇÃO: A DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DAS TAXAS PERPETRADA, NOS ARTS. 76-A E 76-B DO ADCT.

INFRINGEMENT INDIRECT TO THE CONSTITUTION: THE BREAKDOWN OF THE REVENUE OF THE PERPETRATED RATES, IN THE ARTS. 76-A AND 76-B OF ADCT.

Delano Sobral ¹

Resumo

RESUMO Muitos defendem que a atividade legislativa, além de exigir o rigor da ciência, também se caracteriza por ser uma arte. Texto e norma não se confundem. Não é incomum o legislador praticar atos em clara violação a preceitos constitucionais. A violação direta à Constituição é combatida mediante a ADIN. O legislador sorrateiramente utiliza-se de manobras para burlar a Constituição, dando feições normais a um produto legislativo estragado. Pretendemos mostrar a infração indireta à Constituição perpetrada pelo Constituinte Reformador, quando desvinculou 30% (trinta por cento) da receita das taxas, para Estados, Municípios e Distrito Federal.

Palavras-chave: Constituição, Violação indireta, Taxas, Desvinculação, Taxas, Inconstitucionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

Many support the point of view that the legislative area, apart from demanding the strictness of science, can be characterized as an art. Text and rule are not the same thing. It is not unusual the legislator to make actions in fairly breach to constitutional precepts. The direct violation to Constitution is combated through ADIN. The legislator sneakily draw on dodges to violate the Constitution, giving normal features to a damaged legislative product. We intend to show the indirect violation to the Constitution perpetrated by the Reformer Derivative Constitutional, when untied 30% (thirty per cent) of the receipt of rate.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitution, Indirect violation, Rates, Untying, Unconstitutionality

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Especialista em Direito Público, em Direito Processual e Constitucional. Procurador do Estado de Alagoas.

1. INTRODUÇÃO

Aquele que, curioso e questionador no estudo do direito tributário, se deparar com o capítulo das espécies tributárias, sentir-se-á como que circulando “nos corredores dum manicômio jurídico-tributário” (BECKER,1972) – expressão utilizada, bastante difundida em nossa doutrina. Isso porque uma boa parte da doutrina, ao discorrer sobre os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios ou faz tábua rasa da nossa Constituição ou passa ao largo da análise de quais destes tributos deveriam ser considerados espécies tributárias autônomas, gerando, pois, uma grande variedade de opiniões acerca deste tema.

Para além das discussões e dissensos das classificações das espécies tributárias aceitas, partiremos nosso estudo do texto constitucional, especialmente dos arts. 145, 148 e 149. As várias obras pesquisadas apontaram para a existência de quatro posições entre os mais diversos autores, quais sejam, a bipartida, a tripartida, a quadripartida e a quinquipartida.

Em síntese apertada, a primeira defende a existência autônoma dos impostos e das taxas; a segunda, embora com algumas divergências entre os autores que a ela se filiam, adota a distinção entre tributos vinculados (taxas e contribuições ou contribuição de melhoria) e não-vinculados (impostos); a terceira tem, em geral, como espécies autônomas, os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios; e a quarta autonomiza todas as espécies contidas nos dispositivos constitucionais supracitados, reconhecidos como tais pelo Supremo Tribunal Federal.

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento". As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são: a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são: c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser

c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

[**ADI 447**, rel. min. **Octavio Gallotti**, voto do min. **Carlos Velloso**, j. 5-6-1991, P, *DJ* de 5-3-1993.]

Compulsando o texto constitucional, encontramos o fundamento legal para a instituição e cobrança das taxas pelos entes federados. Em seu art. 145, II, o constituinte autoriza a cobrança de duas espécies de taxas, a saber:

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” Angher (2009) (grifo nosso).

Porém, em momento algum o texto constitucional criou referido tributo, apenas fixou a competência e capacidades tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional a interface necessária para a completude da incidência da norma.

Pela leitura do art. 146, inc. III, alínea “a” percebe-se que a Constituição remete a uma lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, o texto constitucional que possibilita a instituição de taxas pelos entes federados teria que se acoplar a textos outros, para conferir completude ao suporte fático constitucional, sendo o Código Tributário Nacional texto complementar conectivo necessário (a lei ordinária n. 5.172/66 foi recepcionada com status de lei complementar após a CF/88). A apropriação de conceitos jurídicos fixados no CTN, tais como os previstos nos arts. 3º, 16, 77 e 81, na doutrina e na jurisprudência são de fundamental importância para a construção do suporte fático e conseqüente incidência da norma.

Segundo Marcos Bernardes de Mello:

“As normas jurídicas, são proposições que, abstratamente, prevêm fatos aos quais são imputadas conseqüências em relação ao comportamento das pessoas que sejam por eles afetados. Os fatos descritos na norma são denominados suportes fáticos e às conseqüências jurídicas ou efeitos jurídicos prescritos dá-se a denominação de preceito. Sempre que o suporte fático hipoteticamente descrito na norma se concretiza no mundo a norma jurídica que o prevê sobre ele incide e o transforma em fato jurídico, por

força do qual os efeitos jurídicos a ele imputados no preceito serão gerados. A incidência, portanto, constitui o efeito que tem a norma jurídica de transformar em fato jurídico o seu suporte fático”

A incidência, segundo a concepção ponteana, ocorre infalivelmente, fatalmente. Independe da adesão das pessoas, dando-se no plano abstrato-dogmático. Dado o fato, dá-se a incidência, de modo que não está condicionada à vontade das pessoas, salvo quando a própria norma a tem como elemento nuclear de seu suporte fático. A incidência, em razão de sua incondicionalidade em transformar o suporte fático em fato jurídico, tem a consequência de tornar a norma de obrigatória aplicação a todos os seus destinatários. Antes de incidir, a norma jurídica constitui tão somente uma proposição linguística: descreve uma hipótese fática que poderá vir a materializar-se no mundo e prescreve uma conduta humana desejável em face daquela hipótese. Evidentemente, desde que vigente, tem efeitos vinculativos, em razão do que as pessoas devem comportar-se conforme prescrito na norma. Apesar disto, ainda não é de aplicação obrigatória. Somente depois que se dá a incidência e se cria o fato jurídico é que a norma se torna obrigatória, porque não podem deixar de ser atendidos os seus efeitos, sob pena de ser infringida. Por isso se diz que a obrigatoriedade da norma decorre de sua incidência.

Além disso, a construção do suporte fático perpassa necessariamente pela decodificação e análise das três dimensões que a linguagem apresenta, a saber: a) o sintático, em que os signos lingüísticos são examinados nas suas relações mútuas, isto é, signos com signos; b) o semântico, que se ocupa da relação signo com o objeto que ele representa; e c) o pragmático, em que os signos são vistos na relação que mantém com os utentes da linguagem. Assim, ganha relevo a semiótica em todas as suas nuances, a partitura ou unidade celular do texto, visto de *per si* e perante as outras unidades lingüísticas, a disposição harmoniosa de partes ou elementos, o sentido das palavras e da interpretação das sentenças e dos enunciados e como estas sentenças e enunciados são estudados nas relações causais (entre outras) entre as palavras, expressões ou símbolos e seus usuários.

Já para Paulo de Barros Carvalho estrutura a norma jurídica em descritor (hipótese) e prescritor (consequência), Na hipótese, haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, nos deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A conjunção desses elementos nos oferece a possibilidade de exibir ao que Paulo de Barros Carvalho chama de regra-matriz de incidência ou proposição-normativa-padrão (CARVALHO, 2011).

No que toca a esse artigo, quando o CTN, conceitua o tributo, em seu art. 3º, assim como o faz nos arts. 16, 77 e 81, com as espécies tributárias dos impostos, taxas e contribuições de melhoria cria a interface e o conectivo necessário para a construção do suporte fático, apropriando-se não só o texto legal da interpretação e construção da norma tributária, como também da contribuição que doutrina e jurisprudência fazem para conferir sentido a esse suporte fático.

A Lei financeira de nº 4.320/64, muito esquecida por parte da doutrina, assim conceitua tributo:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (PINTO, 2006).

2. Conceito e características essenciais da taxa.

Analisaremos pormenorizadamente as taxas. A espécie tributária denominada taxa apresenta em seu antecedente normativo a previsão de atividade do Estado diretamente relacionada ao contribuinte, que somente pagará o valor exigido pelo Poder Público quando deste receber ou tiver a disposição alguma prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, utilizados, efetiva ou potencialmente (taxa de serviço), diferentemente dos impostos que são tributos não-vinculados, ou ainda, se for exercido o poder de polícia (taxa de polícia), ficando certo que é imprescindível lei anterior prevendo determinada prática estatal como condição à exigência do tributo, em respeito aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, segundo se depreende pelo art. 16 do CTN, a taxa, ao contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isso se diz que a taxa é um tributo vinculado. Dizer que a taxa tem como característica marcante a vinculação é atribuir, aos olhos do contribuinte, o dever do ente tributante em utilizar os recursos arrecadados a penas e tão somente à(s) finalidade(s) para a(s) qual(is) foi(foram) criada(s).

Quando um contribuinte, titular de um veículo automotor paga o imposto de propriedade sobre veículos automotores - IPVA ao município, em vista do Direito Financeiro, o ente tributante tem a faculdade de utilizar o recurso arrecadado na conservação e manutenção das vias públicas (atividade vinculada estatal), mas poderá de igual modo utilizar discricionariamente no pagamento de folha de pessoal, na construção de uma escola ou hospital, em razão do imposto ser um tributo nitidamente não vinculado.

As taxas (arts. 77 a 80 do CTN) cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições são de duas espécies e têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia (como dito dantes taxas de polícia), ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxas de serviço). Não podem ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem serem calculada em função do capital das empresas. Considera-se poder de polícia 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 ou coletivos.

Ao dissecar a conceituação da espécie de taxa de serviço, para que seja possível a exigência desta, os serviços públicos consideram-se:

- “I - utilizados pelo contribuinte:
 - a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
 - b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
- II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;
- III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (BRASIL, 2006).

Os estudiosos do Direito Financeiro ensinam que a receita com impostos financia os serviços públicos indivisíveis, enquanto as taxas financiam serviços públicos divisíveis.

Enquanto na Europa a doutrina ainda não possuía visão clara para diferenciá-las dos impostos, aqui, Amaro Cavalcanti, já em 1896 traçava com precisão a diferença. Confira-se o relato de Baleeiro em memorável parecer exarado:

“A Constituição de 1891, nos arts. 7º e 9º aludia especificamente às taxas e mencionava as de correios e telégrafos. Em 1896, já Amaro Cavalcanti ponderava que “a palavra ‘taxa’, sem embargo de ser igualmente usada como sinônimo geral de impostos, não devia ser assim entendida ou empregada; visto como, na sua acepção própria, ela designa o gênero de contribuição, que os indivíduos pagam por um serviço diretamente recebido. (...) Enquanto, pelas taxas, o indivíduo procura obter um serviço que lhe é útil pessoalmente, individualmente – o Estado, ao contrário, procura, pelo imposto, os meios de satisfazer as despesas necessárias da administração ou indispensáveis ao bem comum, tais como: a manutenção da ordem, as garantias do direito etc Nessa época, a doutrina europeia não havia delimitado os contornos para diferenciá-las, sobretudo na França e na Inglaterra. Mas, no Brasil, o conceito de taxa não só estava difundido, mas fora consagrado na primeira Constituição republicana, que, nesse particular, foi religiosamente seguida pelas Cartas de 1934, 1937 e 1946.

Não obstante as lições de Amaro Cavalcanti, de 1896, há tributaristas, hoje, que, para demonstrar erudição ao diferenciar impostos e taxas, recorrem a autores franceses e ingleses, autores que talvez sejam discípulos daqueles que oscilavam em torno do conceito que, no Brasil, à época, já estava difundido. Algo como ir a Paris comprar sandálias “havaianas” feitas no Brasil, só porque por lá agora estão na moda e foram o “hit” do verão na Riviera Francesa. São iguais às da cozinheira, compradas na mercearia ao lado, detalhe que em princípio tornaria totalmente fora de cogitação o seu uso, mas o fato de terem sido adquiridas nos Champs Elysees, a no mínimo 24 euros, torna tudo diferente, assim como nosso brigadeiro que virou gourmet para inflacionar o preço de venda, ou nossa coxinha. Complexo de vira-lata que não se sustenta, já vaticinava Néelson Rodrigues¹. Celso Antônio Bandeira de Mello designa tal conduta como neocolonialismo.

Assim, característica consensuada é a vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica. Porém, na doutrina há claro dissenso acerca da referibilidade e sua natureza contraprestacional.

Para alguns, como Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão, Misabel Derzi, Roque Carrazza, Aliomar Baleeiro, Regina Helena Costa, Paulo de Barros Carvalho, o essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui o fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não a coletividade em geral. É exatamente essa referência direta ao

¹ "Por 'complexo de vira-lata' entendo eu a inferioridade em que o brasileiro se coloca, voluntariamente, em face do resto do mundo. O brasileiro é um narciso às avessas, que cospe na própria imagem. Eis a verdade: não encontramos pretextos pessoais ou históricos para a autoestima" in Humberto Mariotti. «O Complexo de Inferioridade do Brasileiro, fantasias, fatos e o papel da educação». Instituto de Pesquisa BSP. Consultado em 14 de janeiro de 2018.

particular que constitui a especificidade; um serviço público é específico quando há individualização no oferecimento da utilidade e na forma como é prestada.

Já a divisibilidade, significa a possibilidade de mensurar o serviço efetivamente prestado ou posto à disposição de cada contribuinte. É elemento correlato à especificidade, pois se o serviço mostra-se individualizado, permitindo o cálculo do custo relativamente a cada usuário. Outros doutrinadores optaram por salientar que o princípio da retributividade face ao pagamento da taxa deveria corresponder à retribuição pecuniária pelo reconhecimento do serviço público utilizado. Trata-se, portanto, de tributo retributivo ou contraprestacional.

Doutra banda, autores outros, como Hugo de Brito Machado defendem não haver uma correlação entre o valor pago pelo contribuinte e a prestação estatal realizada. Para o autor a contraprestacionalidade não é uma característica dessa espécie de tributo. A afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir à ideia, inexacta, de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal, equivalente à quantia paga.

“Bastante divulgada é a ideia de que a taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um proveito, ou vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado. Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a ideia de contraprestação, não obstante o maior respeito que temos pelas opiniões divergentes” (MACHADO, 2011).

Em Portugal a ideia de contraprestação é colocada para distinguir os impostos de outras receitas públicas, sem indicação específica de taxas, mas deixando entender que a ideia de contraprestacionalidade envolve a vantagem recebida por quem paga. Veja-se a propósito, a lição de José Manuel M. Cardoso da Costa:

“Simplesmente, as receitas coativas do Estado não têm todas a mesma natureza: aí nos aparecem receitas que são a contrapartida duma especial vantagem ou serviço prestado pelo Estado aos contribuintes, ao lado de outras que afluem aos cofres públicos sem que tenham a justifica-las qualquer contraprestação específica por parte do Estado. Estas últimas – os impostos – são, pelo seu montante, as mais importantes não só das receitas

coactivas, mas de todas as receitas públicas, e constituem, por outro lado, um domínio em que o poder de supremacia do Estado se manifesta de um modo bem peculiar e inconfundível” (COSTA, 1972).

Carraza também entende que a contraprestação não alberga a ideia de retribuição de uma vantagem por outra mais ou menos equivalente:

“A taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa” (CARRAZA, 2011).

Este, porém não foi o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal, ao expressamente fixar relação entre o custo da atuação estatal e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte:

“Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF”².

Na mesma linha de entendimento o Supremo Tribunal Federal, em composição passada já assim entendia:

“As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação (CF, art. 150, 151 e 152) e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados “sem prejuízos de outras garantias, asseguradas ao contribuinte” (CF, art. 150). Estabelece a Constituição, ademais, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (CF, art. 145, § 2º). No voto que proferi, no STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.065/PR (Rev. do STJ, 9/310), examinei a base de cálculo da taxa. Destaco do voto que então proferi: “A base de cálculo, ou base impositiva, segundo Aires Barreto, que cuidou do tema com rigor científico, na esteira da lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência trib.*, Ed. RT, 1973, p. 113 et seq.), é o atributo mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, ou ‘o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário’, ou, em palavras outras, é o padrão que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário (Aires Barreto, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, Ed. Rev. dos Tribs, 1987, p. 38). Consistindo a base de cálculo, ou base impositiva, no padrão ou critério quantitativo da consistência material da hipótese de incidência, há de ser ela adequada a esta. Por isso se diz que a base de cálculo caracteriza o tributo, se

vinculado ou não vinculado – classificação jurídica do tributo devida ao labor científico de Geraldo Ataliba (...). (...) a base de cálculo caracteriza a espécie tributária, se vinculado (taxas e contribuições) e não vinculadas (impostos). É que, se a base de cálculo, ou base impositiva, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados, o valor da consistência material da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não, uma atuação estatal; de outro lado, nos tributos vinculados a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal”³.

Feitas essas considerações conceituais passaremos a abordar o cerne central deste artigo, para demonstrar a infração indireta à Constituição perpetrada pelo Constituinte Derivado Reformador.

3. A desvinculação da receita das taxas perpetradas pelos arts. 76-A e 76-B do ADCT e a desnaturação do tipo normativo de taxa.

Dissemos atrás que texto e norma jurídica não se confundem, sendo aquele o conjunto de palavras que formam os enunciados prescritivos da lei e esta o produto da sua interpretação, construída pela doutrina e jurisprudência.

Etimologicamente, taxa é tributo vinculado à atividade estatal. O Poder Constituinte Derivado Reformador, no afã de flexibilizar o manejo e gasto da despesa pública criou a desvinculação da receita da União, conhecida como DRU. A Desvinculação de Receitas da União (DRU) é um mecanismo que permitia inicialmente, ao governo federal usar livremente a receita de 20% de todos os impostos e contribuições sociais federais vinculados por lei a órgão, fundos ou despesas.

Criada em 1994 com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), essa desvinculação foi instituída para estabilizar a economia logo após o Plano Real. No ano 2000, o nome foi trocado para Desvinculação de Receitas da União.

Prorrogada diversas vezes, a DRU vigorou até 31 de dezembro de 2015. Em julho, o governo federal enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 87/2015, estendendo novamente o instrumento até 2023.

A Emenda Constitucional nº 93/2016 aumentou de 20% para 30% a desvinculação da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data, bem como a alíquota de desvinculação sobre a receita de impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus

adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes de Estados, Distrito Federal (art. 76-A do ADCT) e Municípios (art. 76-B do ADCT) e ainda retroagiu a produção de efeitos a janeiro de 2016, devendo-se pontuar que a referida Emenda foi publicada no DOU do dia 09.09.2016.

Receitas de fundos e multas federais, estaduais e municipais, que em grande parte têm sua arrecadação vinculada às finalidades específicas previstas em lei foram desvinculadas, bem como as taxas tributárias que essencialmente têm natureza vinculada.

O professor emérito da Universidade Federal de Alagoas-UFAL, Marcos Bernardes de Melo, em artigo publicado na Revista da Faculdade de Direito do Paraná nº 52, enfrentou de forma percuciente a fraude à Constituição e suas consequências no Sistema Jurídico Nacional.

Partindo desse marco referencial, em síntese apertada, o autor nos brinda com o seguinte escólio:

“As normas da constituição, como quaisquer outras normas jurídicas, podem ser violadas *direta* ou *indiretamente*. Infringe diretamente a constituição a lei, ato normativo ou ato do poder público que conflita com suas disposições (inconstitucionalidade material), bem assim a edição de lei ou ato normativo em cujo procedimento de elaboração tenha havido desrespeito a norma do processo legislativo constitucional (inconstitucionalidade formal). Indiretamente, infringe-se a constituição quando, dispondo de maneira aparentemente com ela compatível, a lei, o ato normativo ou o ato administrativo alcança resultado por ela proibido ou evita o fim por ela imposto (transplantando a terminologia usual no direito privado, temos fraude à constituição)”.

Nesta senda percebe-se que as violações à Constituição, podem se dar de forma direta ou indiretamente.

E continua:

“Em geral, a infração da norma constitucional se dá frontalmente, diretamente, sem rebuscos. Nesses casos de infração direta, a simples comparação das disposições da lei e do ato normativo com a norma constitucional revela a incompatibilidade entre as duas. Diferentemente, nas hipóteses de infração indireta (fraude à constituição) a constatação da inconstitucionalidade exige atividade hermenêutica bem mais complexa. Em geral, nesses casos, para encobrir o real sentido da lei ou ato normativo a eles adicionam-se dados que buscam mascarar o seu conteúdo, mudando-lhe a fisionomia para lhe dar aparência de legitimidade (compatibilidade com a constituição). Assim, no exame da constitucionalidade da lei é preciso, antes, desvesti-la de todos os disfarces que porventura lhe tenham sido apostos para, assim, se poder identificar seu verdadeiro significado normativo e, daí, proceder-se à constatação de se há, ou não, compatibilidade com os fins da constituição, os atos ditos em fraude à lei [=violação indireta da norma jurídica] têm o objetivo de encobrir a realidade do seu conteúdo para, através da aparência de legitimidade de que se procura dotá-lo, fazer com que o aplicador erre, deixando de aplicar a norma efetivamente incidente.) Por isso,

se da análise da norma infraconstitucional, escoimando-a das aparências que lhe são adicionadas, resulta que, em sua essência, infringe preceito constitucional, nos parece de todo pertinente afirmar que a violação indireta da constituição deve ser tratada como a violação direta, implicando, necessariamente, a aplicação da sanção de inconstitucionalidade com todas suas consequências relativas à sua validade e eficácia”.

Tomando de empréstimo o escólio do professor Marcos Bernardes de Mello, a violação indireta da constituição deve ser tratada de igual modo à violação direta, implicando, necessariamente, a aplicação da sanção de inconstitucionalidade com todas suas consequências relativas à sua validade e eficácia.

Persistindo, com o autor, agora em outro artigo, os direitos, via de regra, podem conter faculdades e poderes, mas também direitos que carregam consigo deveres ínsitos. Os direitos em geral, atribuem aos seus titulares, faculdades e poderes, mas também na maioria dos direitos há, integrando seu conteúdo, um ou mais deveres que lhe são atribuídos por lei. Assim como, nos deveres podemos encontrar direitos que o integram, possuindo assim direito x dever caráter ambivalente.

Em matéria tributária, o professor Gabriel Ivo demonstra que há uma clara correlação entre direitos e deveres. Há, segundo o autor um vínculo que correlaciona o dever fundamental de pagar tributos a um direito fundamental de ser tributado na forma estabelecida do texto constitucional. Visto como elemento instrumental da existência do Estado, o pagamento dos tributos, a exemplo das taxas – tributo vinculado à atividade estatal específica – consiste em dever fundamental (IVO, 2008).

O festejado coirmão português José Casalta Nabais nos ensina noções nobres de cidadania, ressaltando que:

“O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado” (NABAIS, 2005).

Bem diferente do pensamento disseminado no Brasil de que os cidadãos são portadores de inúmeros direitos, mas desprendido de obrigações e deveres de diversas matizes, como jurídicos, cívicos, dentre outros.

Porém, para que o dever fundamental de pagar taxas se imponha, ao ser criado pelo legislador, não pode tomar qualquer forma. Da integração entre o art. 4º do CTN, a hipótese de incidência da norma tributária e a base de cálculo, encontramos a natureza específica da espécie tributária. Se o fato consiste em atuação estatal, caso de tributo vinculado como o é a taxa, a base de cálculo deve medir essa atuação estatal e refletir a

relação de razoável equivalência entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte.

Têm os contribuintes, atrelados ao dever fundamental de pagar tributos, no caso deste artigo, especialmente as taxas, o direito fundamental ínsito de ser tributado na forma prevista na Constituição e ver o ente tributante despender a receita arrecadada de forma vinculada à finalidade para qual a taxa foi criada. A taxa de coleta de lixo, nos dizeres da Súmula Vinculante n. 19 do STF não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Segundo o precedente representativo da Corte Suprema:

"(...) observo, inicialmente, que o Supremo Tribunal Federal fixou balizas quanto à interpretação dada ao art. 145, II, da Constituição, no que concerne à cobrança de taxas pelos serviços públicos de limpeza prestados à sociedade. Com efeito, a Corte entende como específicos e divisíveis os serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, desde que essas atividades sejam completamente dissociadas de outros serviços públicos de limpeza realizados em benefício da população em geral (*uti universi*) e de forma indivisível, tais como os de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos (praças, calçadas, vias, ruas, bueiros). Decorre daí que as taxas cobradas em razão exclusivamente dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis são constitucionais, ao passo que é inconstitucional a cobrança de valores tidos como taxa em razão de serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos. (...) Além disso, no que diz respeito ao argumento da utilização de base de cálculo própria de impostos, o Tribunal reconhece a constitucionalidade de taxas que na apuração do montante devido, adote um ou mais dos elementos que compõem a base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral entre uma base e a outra".

Vincula-se o município, pela própria natureza da taxa, ao dever de não gastar o recurso arrecadado de forma discricionária, mas apenas e tão somente nos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis.

4. Conclusão.

Analisando-se os novos critérios normativos, introduzidos pelas alterações legislativas levadas a cabo, por meio da Emenda Constitucional n. 93, de 08/09/2016 pelo Poder Constituinte Reformador que previu a desvinculação da receita de taxas da União (art. do ADCT); Estados, Distrito Federal (art. 76-A do ADCT) e Municípios (art.76-B do ADCT), podemos concluir que:

- a) A violação indireta da constituição deve ser tratada como violação direta, implicando, necessariamente, a aplicação da sanção de inconstitucionalidade com todas suas consequências relativas à sua validade e eficácia;
- b) Defendemos a existência de direitos, que atribuem aos seus titulares, faculdades e poderes, mas também reconhecemos que na maioria dos direitos há, integrando ao seu conteúdo, um ou mais deveres que lhe são atribuídos por lei, assim como, nos deveres podemos encontrar direitos que o integram, possuindo assim os direitos x deveres, caráter ambivalente, denominado pela doutrina de direitos e deveres ínsitos;
- c) Nesta senda, os contribuintes possuem o dever fundamental de pagar tributos ao ente tributante, mas também possuem um direito fundamental de ser tributado na forma estabelecida pelo texto constitucional;
- d) As taxas possuem como característica essencial, terem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte;
- e) A desvinculação da receita das taxas federais, estaduais, distritais e municipais patrocinadas pela Emenda não tiveram o condão apenas de tratar dos efeitos financeiros e/ou arrecadatórios do Estado, mas a nosso ver, configura-se como infração indireta à Constituição, na medida em que o Poder Constituinte Reformador ao desvincular 30% da receita de taxas aos Municípios, Estados-Membros e Distrito Federal acabou por desnaturar o conceito tributário de taxas, criando uma nova espécie tributária; e
- f) A liberdade de conformação do legislador para a elaboração do texto de lei – incluindo-se aqui as reformas constitucionais - encontra limites no sistema jurídico tributário e na norma e a desnaturação da tipologia tributária das taxas merece neste caso ser combatida e afastada do ordenamento jurídico pátrio, por violação indireta à Constituição.

REFERÊNCIAS:

[**ADI 447**, rel. min. **Octavio Gallotti**, voto do min. **Carlos Velloso**, j. 5-6-1991, P, *DJ* de 5-3-1993.]

[**ADI 2.551 MC-QQ**, rel. min. **Celso de Mello**, D.j. 2-4-2003, P, *DJ* de 20-4-2006.].

BALEEIRO, Aliomar. Parecer: Taxa – Conceito na Doutrina Nacional e Estrangeira. Distinção entre taxa e imposto.

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/13392/12301>.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). ANGHER, Anne Joyce (org.). 8ª ed. rev. São Paulo: Editora Rideel, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal** (1988). PINTO, Antônio Luiz de Toledo (org.). 12ª ed. rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Internacional Tributário, 27ª ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Linguagem e Método, 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. Curso de Direito Fiscal. Coimbra: Edições Almedina, 1972.

IVO, Gabriel. O Princípio da Tipologia Tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In. Direitos Fundamentais na Constituição de 1988 – Estudos Comemorativos aos seus vinte anos. Coordenador: Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário, 32ª ed. São Paulo, 2011. p. 77-78.

MARIOTTI, Humberto. «O Complexo de Inferioridade do Brasileiro, fantasias, fatos e o papel da educação». *Instituto de Pesquisa BSP*. Consultado em 14 de janeiro de 2018.

MELLO, Marcos Bernandes de. Da fraude à Constituição no Sistema Jurídico Nacional. Revista da Faculdade de Direito do Paraná nº 52. <http://revistas.ufpr.br/direito/article/view/30700>.

_____. Marcos Bernandes de. Esboço para uma teoria dos direitos e deveres ínsitos.

NABAIS, Jose Casalta Nabais. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 2005. p. 185.

(RE 576321 RG-QO, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 4.12.2008, DJe de 13.2.2009, com repercussão geral - tema 146).