



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ – UESPI
CAMPUS PROFESSOR ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO**

RAFAEL BRUNO ALMEIDA DE ARAÚJO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Biblioteca UESPI - PHB
Registro Nº M 890
CDD 336.29
CUTIP A 658 i
V 01
Data 24 / 09 / 12
Visto marcelo

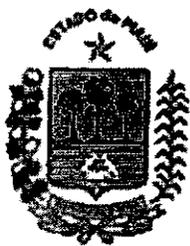
BIBLIOTECA-UESPI
REGISTRO _____
DATA ____/____/____
DIREITO

RAFAEL BRUNO ALMEIDA DE ARAÚJO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Monografia apresentada à Universidade Estadual do Piauí/UESPI, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas, sob a orientação do Prof. Esp. Joaquim Antonio de Amorim Neto.

**PARNAÍBA
2012**



GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ – UESPI
CAMPUS PROFESSOR ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO



MONOGRAFIA

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

de

RAFAEL BRUNO ALMEIDA DE ARAÚJO

Resultado: APROVADO

PROFESSOR ORIENTADOR JOAQUIM ANTÔNIO DE
AMORIM NETO

PROFESSOR EXAMINADOR AILTON VASCONCELOS
PONTE

PROFESSOR EXAMINADOR PHABLO RODRIGUES DE
OLIVEIRA

Dedico o presente trabalho monográfico a minha avó, Silveria de Almeida Araújo, que por infortúnio não se encontra mais entre nós, mas sempre esteve presente ao meu lado, nas minhas quedas, nas minhas fraquezas, nas lutas e controvérsias, vitórias e derrotas. Chegar até aqui não foi nada fácil e se hoje comemoro uma conquista, esta dedico especialmente a essa pessoa virtuosa e retilínea que sempre foi, que não poupou esforço para que o sorriso que hoje trago no rosto fosse possível. Mais importante que o lugar que ocupas em mim, é a intensidade de sua presença em tudo que faço. Irrefutavelmente, não há palavras suficientes para expressar meu sentimento de gratidão, não há outra forma de agradecer a minha eterna avó, senão dizendo “Te Amo”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter iluminado toda minha trajetória acadêmica, por conceber-me sempre resiliência nos momentos difíceis a que fui submetido. Agradeço, também, aos meus familiares que me apoiaram e acreditaram no meu potencial. Em particular, tenho gratidão ao meu professor orientador, pessoa de competência incontestada, Joaquim Antonio de Amorim Neto, por suas aulas magistrais, por toda dedicação, seriedade e atenção a este trabalho e pela amizade conquistada durante o curso. Em especial, sou grato a minha mãe, Ana Maria Almeida de Araújo, minha fonte de inspiração, exemplo de integridade, determinação, proteção e perseverança, que compartilha todos os momentos de minha vida, sempre elevando minha autoestima.

Os formuladores do sistema jurídico-tributário brasileiro, intencional ou intuitivamente, apreenderam toda a característica própria da fenomenologia impositiva tributária, cuja relação, em face da interferência crescente do Estado, tem natureza de rejeição social, elegendo, como o gênero fundamental da imposição, a obrigação tributária.

Ives Granda da Silva Martins

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo avaliar a inconstitucionalidade da tributação disfarçada no ordenamento jurídico pátrio. Inicialmente, será delineado um estudo sobre a teoria geral do tributo, no qual se enfrenta a legitimidade da tributação no paradigma do Estado Democrático de Direito. Também serão analisadas previamente as espécies tributárias, tanto na Constituição Federal como no Código Tributário Nacional. A fim de que se possa ter uma visão mais holística sobre o assunto, faz-se mister a análise do sistema tributário nacional, evidenciando-se a carga tributária desmedida e pesquisas sobre o esforço tributário brasileiro. O ponto nodal do trabalho concentra-se na análise da tributação disfarçada propriamente dita, através da conceituação e caracterização deste instituto. A inconstitucionalidade será mais bem elucidada através dos exemplos de tributos ocultos, como a Parcela de Preço Específica, a taxa de esgoto cobrada pela CEDAE e CAGECE e a taxa de limpeza pública. Assim, não se pretende esgotar o tema, mas, sobretudo, tecer algumas considerações que permita ao leitor desenvolver uma visão crítica acerca da inconstitucionalidade da tributação disfarçada.

Palavras-chave: Carga tributária, Tributo Disfarçado, Taxas.

ABSTRACT

The present work has by scope evaluate the unconstitutionality of the disguised tribute in juridical ordenance home. Initially, a study will be delineated about general theory of the tribute, which confronts legitimacy of taxation in paradigm of the democratic state of law. Will also be examined before tax species both in the Federal Constitution as the National Tax Code. In order that they may have a more holistic view on the subject, implies the need analyzing the national tax system, evidencing the excessive tax burden and research about the Brazilian tax effort. The nodal point of the work concentrates on the analysis of taxation disguised itself, through the conceptualization and characterization of this institute. The unconstitutionality will be better elucidated through examples of hidden taxes, such as the Specific Price Parcel, the rate charged for sewer and CEDAE CAGECE rate and public cleansing. So, do not exhaust the subject, but especially, make some considerations that allows the reader developed a critical view of the unconstitutionality of disguised tribute.

Keywords: Tributary Load, Disguised tribute, Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPITULO I – TEORIA GERAL DO TRIBUTO	12
1.1 A Relação Jurídica Tributária.....	12
1.2 Conceito de Tributo	13
1.3 Espécies Tributárias	15
1.4 Tributos no Código Tributário Nacional.....	16
1.5 Outras Espécies Tributárias	17
CAPITULO II – O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS CONTRIBUINTES	20
2.1 A Estrutura da Tributação Nacional	20
2.2 Planejamento Tributário.....	24
CAPITULO III – TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA	27
3.1 Noções Iniciais	27
3.2 Parcela de Preço Específica.....	29
3.3 Da Inconstitucionalidade da PPE.....	30
CAPITULO IV – INCONSTITUCIONALIDADE DE SERVIÇOS PÚBLICOS INDIVISÍVEIS E NÃO ESPECÍFICOS	34
4.1 Serviços Públicos	34
4.2 Taxa versus Preço Público	35
4.3 Ilegalidade das Tarifas de Esgoto	36
4.4 Inconstitucionalidade da Taxa de Limpeza Pública	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

O Estado, no exercício da soberania que lhe é constitucionalmente assegurada, através da competência tributária, exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos financeiros de que necessita. Para tanto, o mesmo institui legalmente os tributos. A tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela o Estado não poderia realizar seus fins sociais.

É mister observar que, a relação tributária não é uma simples relação de poder, é, pois, uma relação jurídica, embora o seu fundamento jurídico seja a soberania do Estado. Dessa forma, não é razoável admitir-se a relação tributária como mera relação de poder, e por isso devem ser rechaçadas as teses autoritaristas.

O Estado é uma entidade soberana. A soberania é um poder que não reconhece outro que lhe seja superior. No exercício dela, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, podemos dizer: institui tributos. Desta feita, o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta, o que suscita uma análise de sua legitimidade.

O principal objetivo dos tributos sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. Hodiernamente, entretanto, o tributo não é apenas mero instrumento de arrecadação. É amplamente utilizado com a finalidade de interferir no domínio econômico, estimulando determinados setores da economia e, ao mesmo tempo, desestimulando o consumo de certos bens e produtos. Dessa forma, o tributo exerce uma verdadeira função intervencionista, denominada de função extrafiscal.

No Estado Constitucional, o legislador encontra limites jurídicos nas normas constitucionais, as quais traçam o perfil de cada exação, de forma que a competência tributária é delimitada através da conjugação das normas que tratam especificamente de cada tributo com os princípios constitucionais (republicano, federativo, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco) além dos princípios específicos de cada tributo.

Ademais, a Constituição Federal não institui tributo, não é esse o seu papel. Entretanto, é a Carta das competências tributárias, ou seja, é nela que encontramos autorização para que os entes públicos (União, Estados, DF e Município) instituam tributos e as condições para isso, inclusive, os princípios constitucionais tributários, os quais, tais como as regras, merecem igual respeito pelo legislador infraconstitucional. As ressalvas da regra constitucional somente dizem respeito à majoração dos tributos e não à sua instituição.

Instituir tributo não é simplesmente dizer que ele fica criado, é acima de tudo definir os seus elementos indispensáveis. Em princípio, sabemos que uma lei não tem como função primordial a conceituação de institutos jurídicos. Ela contém um padrão de conduta, regra de comportamento.

No entanto, buscando afastar qualquer divergência doutrinária e até mesmo jurisprudencial, o legislador pátrio conceituou tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional, que reza: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

É insito ao constitucionalismo clássico a consagração da lei (princípio da legalidade) como instrumento de garantia do cidadão frente ao Estado, passando a legalidade a constituir parte fundamental da estruturação jurídica de todo aparato estatal. O dever de pagar tributo é estritamente regrado por lei, ou seja, tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos por lei, a qual deve sempre emanar da vontade popular.

O Brasil tem uma estrutura tributária precária. O esforço tributário exigido da sociedade brasileira é bastante elevado. São muitos tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (sociais, econômicas e profissionais), dentre outros (indiretos). O aspecto nebuloso de todo esse caos é que ao final, nenhum brasileiro imagina quanto realmente paga de tributos ao governo.

O sistema brasileiro é um fator de restrição ao crescimento econômico mais acelerado. É eficiente para arrecadar, mas à custa de disfunções que não estão presentes em outros sistemas tributários. Países desenvolvidos como os EUA e a Alemanha têm uma estrutura tributária mais eficiente com uma menor quantidade de tributos.

Geralmente, quando doutrinadores e pesquisadores discutem sobre a elevada carga tributária brasileira não levam em consideração a tributação oculta. Os estudos feitos entre a carga tributária e o PIB levam em conta somente os tributos instituídos formalmente como tais. Existe, no entanto, a tributação disfarçada que agrava mais ainda essa carga suportada pelos particulares.

A Tributação disfarçada é um dos maiores gravames do sistema tributário nacional. É aquela que se efetiva na transferência de recursos financeiros do cidadão para o Estado, por vias oblíquas e geralmente obscuras. É exigido pelo mesmo sem obediência aos princípios consagrados que compõem o regime jurídico de determinado tributo. O Estado para lograr êxito na sua instituição se vale de sua soberania.

CAPITULO I – TEORIA GERAL DO TRIBUTO

1.1 A Relação Jurídica Tributária

O Estado objetivando angariar recursos para prover as necessidades básicas da sociedade institui o tributo. Inicialmente, a tributação foi realizada de forma tirânica, houve em tempos idos, uma verdadeira arbitrariedade. Através de uma soberania suprema, o Estado instituiu tributos e seus administrados deveriam suportá-los sem qualquer garantia ou possibilidade de resistência. Entretanto, essa tributação arbitrária e absoluta restou superada.

Conforme leciona o emérito professor Luciano Amaro (2010, p. 38),

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadados pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação [...].

Apesar de a soberania estatal caracterizar-se como um poder que não reconhece outro como superior, ainda continua sendo o fundamento da tributação. Nesse sentido, o poder de tributar nada mais é do que uma parcela dessa soberania. Desta feita, a vontade superior (Estado) deve prevalecer sobre a vontade inferior (coletividade), desde que esteja de acordo com os princípios constitucionalmente assegurados.

Contemporaneamente, o tributo é, sem sombra de dúvida, a grande arma contra a estatização da economia, pois o Estado, necessariamente, está vinculado à tributação e é difícil imaginar-se o tributo sem a presença do Estado, ante o moderno monopólio estatal do direito de tributar. No entanto, a soberania estatal não é absoluta nem tão pouco autoritarista. Nessa relação temos um forte de um lado que é o Estado e um fraco de outro que é o contribuinte.

Através dessa nova concepção, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, na qual o dever de pagar tributo é estritamente regido por lei, ou seja, tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos em lei, que sempre deve emanar da vontade popular. Por isso, não devemos mais admitir as teses autoritaristas, uma vez que essa relação não é uma mera relação de poder.

É na Constituição Federal que encontramos autorização para que os entes públicos instituam tributos e as condições para que isso ocorra. No entanto, é de se ressaltar que a

mesma não institui tributo. É, em verdade, a Carta das competências tributárias, pois nela encontramos a limitação ao poder de tributar.

É por essa razão que hoje interpretamos os dispositivos constitucionais tendo-se em mira muito mais os objetivos buscados pela Constituição, e não apenas seu sentido estritamente literal, uma vez que a avaliação do preceito tributário não é feita apenas à vista dos seus pressupostos de emanção, mas também em função de seus resultados e da sintonia com os objetivos constitucionais.

1.2 Conceito de Tributo

Buscando afastar qualquer dúvida e até mesmo uma interpretação extensiva ou restritiva, o legislador determinou o conceito legal de tributo, o qual encontra-se insculpido no art. 3º do CTN, sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A expressão tributo, *etimologicamente*, deriva do latim (*tribuo, tributum, tribuere*), e significa repartir com os cidadãos a despesa pública. Segundo Acquaviva (2004, p. 1355) “o fundamento jurídico do tributo é o poder fiscal, e seu elemento essencial é a coercibilidade, vale dizer, prerrogativa legal de o Estado compelir o contribuinte ao pagamento das prestações”. Considerando, portanto, o tributo como sinônimo de relação jurídica tributária, cumpre-nos analisar os elementos presentes no art. 3º do CTN.

Tributo é uma prestação pecuniária porque o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, tem o dever jurídico de recolher aos cofres públicos um valor determinado em dinheiro. Por seu turno, o poder público (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento dessa obrigação em vista da consecução de sua receita derivada.

Assim, o sujeito ativo invoca seu poder de império, restando ao devedor cumprir a prestação em pecúnia, o que afasta, evidentemente, qualquer manifestação de vontade das partes. Esse dever consiste na entrega de uma quantia em dinheiro ao fisco, sendo incabível cumpri-lo por meio de outras prestações que não tenham natureza pecuniária.

De forma espetacular, Sabbag (2010, p. 372) delinea melhor a temática:

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação tributária que não seja pecuniária [...]. Assim, é defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. Diz-se “em princípio”,

haja vista o disposto no art. 156, XI, do CTN, inserido neste Código pela LC nº 104/2001, que delinea a dação em pagamento, como a mais recente causa extintiva do crédito tributário. Refere-se ela, todavia, apenas a bem imóvel. Tal comando veio abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária, devendo ser interpretado em concomitância com o art. 3º em análise.

O Direito pátrio não admite a instituição de tributo *in natura* ou *in labore*. A prestação tributaria é pecuniária, pois seu conteúdo deve ser expresso em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. A relação tributaria é também compulsória, uma vez que a mesma se origina de uma imposição legal (obrigação jurídica *ex-lege*), ou seja, não deriva do consensualismo das partes, assim como ocorre nos contratos em geral.

Outrossim, tributo sempre é instituído em lei. Dessa forma, como corolário do princípio da legalidade, só será possível exigir determinado tributo se ele tiver sido criado por lei. Instituir um tributo não é simplesmente determinar que ele “fica criado”. Sua criação depende, necessariamente, da definição da hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo, sujeitos da obrigação e prazo de recolhimento do mesmo, o que deve ser feito através de lei complementar.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 238) esclarece bem as normas que regem a atividade impositiva do Estado:

[...] deveras, são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressa ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro. Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras-matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária, acompanhada por uma infinidade daquelas que poderíamos nominar de operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazos etc.). Baseados nessa verificação empírica, nada mais congruente do que designar por norma tributária em sentido estrito aquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo a todas as demais.

Em face do princípio da legalidade (art. 150, I, CTN), só a lei em sentido formal pode instituir o tributo. Os tributos são instituídos, via de regra, mediante edição de lei ordinária, embora em alguns casos, a própria Constituição Federal condiciona a instituição de tributo à lei complementar. Como ocorre, por exemplo, com o imposto de competência residual da União (art. 154, I, CF/88) e as contribuições sociais residuais (art. 195, §4º, CF/88).

Ademais, o pagamento de tributo deve decorrer de um evento lícito previsto no antecedente normativo, pois tributo se distingue de penalidade. A hipótese de incidência de um tributo é sempre um ato lícito. No entanto, não podemos nos aviltar e concluir que um rendimento que fosse obtido através de uma atividade ilícita não estivesse sujeito à tributação, já que um fato gerador de um tributo pode ocorrer em situações ilícitas, as quais são estranhas e irrelevantes à hipótese de incidência.

Asseverando o tema, leciona Kioshi Harada (2007, p. 253) que:

[...] tributo não resulta de sanção por ato ilícito. A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude do ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional da isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade.

“São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica”. (TORRES, 2005, p. 236).

De mais a mais, a receita tributária é, ainda, decorrente de atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, havendo determinação legal para cobrança de um determinado tributo em face de um fato gerador qualquer, o administrador público não terá alternativa senão a de cobrar o tributo determinado, não existindo, portanto, qualquer margem de discricionariedade. Deverá ter total obediência aos preceitos que disciplinam a matéria.

1.3 Espécies Tributárias

Tributo é gênero do qual são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria nos termos do art. 5º, do CTN. Nesse diapasão, o CTN, bem como os autores Paulo de Barros Carvalho (2009) e Sacha Calmon Navarro Coêlho (1998) adotam a Teoria Tripartite, a qual reconhece como tributo as espécies já citadas.

Não obstante, parte da doutrina admite a Teoria Quadripartida, que defende a existência de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições (de melhoria e especiais) e os Empréstimos compulsórios. São defensores dessa teoria, Luciano Amaro (2010), Ricardo Lobo Torres (2005) e Hugo de Brito Machado (2010).

O Supremo Tribunal Federal, após o advento da Carta de 1988, pacificou o entendimento, adotando-se a Teoria Pentapartida, segundo a qual são cinco as espécies

tributárias no direito pátrio: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, aí incluída a contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública por força da EC nº 39/2002, apesar de muitos autores ainda defenderem a existência apenas de quatro espécies.

Assim, expurgando qualquer discussão doutrinária, devemos adotar a posição do STF, que entende que além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria (Art. 145 / 154, II, da CF), os empréstimos compulsórios (Art. 148 da CF) e as contribuições previstas no Art. 149 e 149-A da CF também são tributos.

1.4 Tributos no Código Tributário Nacional

O CTN, em seu art. 5º, prescreve que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria. Adota-se aqui, com já visto anteriormente, a Teoria Tripartite, o que poderia nos levar ao entendimento de que o ordenamento jurídico brasileiro exige aquela concepção, deixando de lado as demais.

No entanto, tal tema não é tão simples como parece ser. O próprio Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, através de consolidada jurisprudência, a existência de mais de três espécies tributárias (RE n. 573.675, de 25/03/2009; 342.336, de 20/03/2007; AI n. 518.082, de 17/05/2005) as quais analisaremos posteriormente. Tecidas estas considerações, passemos a análise dos tributos no CTN, especificamente.

Determina o art. 16 do diploma supra que: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Em verdade, o imposto não tem como finalidade o ressarcimento pela valoração de um imóvel devido a uma obra, muito menos uma contraprestação específica do Estado, é bem mais genérico que isso. O imposto serve para o custeio das despesas públicas.

O imposto tem como fato gerador uma situação que não supõe uma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte, isto é, não é preciso que o Estado preste algo determinado. Assim sendo, a atividade do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, no entanto, este frui das utilidades que o mesmo fornece, tendo em vista ser membro da comunidade e não pelo fato de ser mero contribuinte.

As taxas, por seu turno, são tributos nos quais o fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, consistente no exercício regular do poder de polícia, ou na prestação a contribuinte, ou até mesmo na colocação de serviço público específico e divisível

postos à disposição do contribuinte, conforme dispõe os art. 145, II, da CF; e, art. 77 do CTN.

Ademais, devemos atentar que a taxa tem como fato gerador um fato do Estado e não um fato do contribuinte. Assim, o Estado só irá cobrar taxa das pessoas que aproveitam a atividade estatal específica e divisível. No entanto, há de se destacar que não é necessário que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado, uma vez que não se deve conceber taxa como um tributo contraprestacional.

Merece destacar, ainda, a Contribuição de Melhoria, que é bem definida pelo professor Kiyoshi Harada (2007, p. 323):

Contribuição de Melhoria é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediadamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel.

Esse tributo não se atrela somente ao patrimônio, é mais que isso, pois a cobrança de tal tributo só será justificada se houver de fato, uma mais-valia agregada ao patrimônio do contribuinte. A valorização patrimonial é diretamente proporcional à melhoria que advenha de obra pública. A exemplo da taxa, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública, na qual decorra uma valorização de propriedades adjacentes.

1.5 Outras Espécies Tributárias

Além das espécies tributárias previstas explicitamente no CTN, há ainda, outras previsões tributárias na Constituição Federal tais como: Empréstimo Compulsório, Contribuições Sociais (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, de interesse de categorias profissionais e da seguridade social), Pedágio e Contribuição para Iluminação Pública.

Neste contexto, Empréstimo Compulsório é o ingresso de recursos temporários aos cofres do Estado. É uma espécie que não pode ser tratada como um tributo vinculado a uma atuação estatal, a exemplo do que ocorre com as taxas e contribuições de melhoria, uma vez que o Estado está obrigado a restituir o que foi tomado a título de empréstimo. Neste sentido o Empréstimo Compulsório é um tributo finalístico, pois visa a dar concretude a uma atividade estatal tida como pressuposto para a instituição do tributo.

O art. 148 da CF/88, I e II, prevê as hipóteses de instituição de empréstimo compulsório, qual seja: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública; de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante

interesse nacional. A competência para instituir esse empréstimo é privativa da União. Além do mais, o legislador constituinte passou a exigir, necessariamente, lei complementar para a instituição de tais empréstimos. Só assim esse tributo poderá ser instituído.

Outrossim, devemos atentar que os valores obtidos com o Empréstimo Compulsório não integram o patrimônio público, pois é restituível ao contribuinte, ou seja, a mesma lei que institui o empréstimo compulsório, irá disciplinar sua devolução e o prazo de resgate. A devolução deverá ser feita em moeda corrente, com a garantia do poder aquisitivo da mesma, sob pena de configurar-se o confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição.

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 por sua vez, prevê outra espécie tributária, as Contribuições Sociais ou Especiais. Nesta esteira, estas contribuições são aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da Carta Magna. São três as espécies de Contribuições Especiais: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Contribuições de Interesse da Categoria e Contribuições Sociais.

A Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico representa um instrumento de atuação da União na área econômica, de sorte a não permitir sua utilização com finalidade arrecadatória. A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal (função de intervenção no domínio econômico).

Por seu turno, as Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas, também conhecidas como contribuições profissionais, caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, ou seja, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais.

As contribuições de Seguridade Social por outro lado, caracterizam-se, também, pela vinculação à finalidade dos recursos que geram. Por isto mesmo integram a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações relativas à seguridade social. No que tange ao servidor público, a CF/88 permite que os Estados, Distrito Federal e os Municípios possam instituir contribuições cobradas aos servidores públicos para os planos de custeio da Previdência Social.

Outro tributo de grande importância previsto expressamente no inciso V do art. 150 da Constituição Federal é o Pedágio. A Carta Magna veda a limitação ao trânsito de pessoas e bens por meio de tributos, salvo no caso do pedágio. Desta forma, ao fazer a ressalva do pedágio a Constituição está considerando o pedágio como tributo, porque se pedágio não fosse tributo não faria sentido essa ressalva.

O STF pacificou o entendimento e definiu que este tributo tem natureza jurídica de taxa. Neste sentido vale colacionar a seguinte ementa desta suprema corte:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. Lei 7.712, de 22.12.88. I.- Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.- Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III.- R.E. não conhecido. (RE 181475 / RS - RIO GRANDE DO SUL - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO - Julgamento: 04/05/1999) (grifos nossos)

A EC 39/2002 inseriu o art. 149-A na CF/88, que criou uma nova contribuição para cobrar a prestação de serviço de iluminação pública, a Contribuição de Iluminação Pública. O propósito desta norma foi substituir a antiga Taxa de Iluminação Pública após ter sido esta, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme enunciado da súmula nº. 670.

Desta feita, cada município deve legislar sobre Contribuição para Custeio de Iluminação Pública por meio de lei complementar municipal, uma vez que é de sua competência exclusiva nos termos do art. 149-A da CF/88. Tal lei haverá de definir uma contribuição especial, os modos de sua aplicação e a forma de sua cobrança. Além disso, deve respeitar os Princípios Constitucionais da Irretroatividade, Anualidades e os demais Princípios inseridos no art. 150, incisos I e III da Constituição da República Federativa do Brasil.

Por outro lado, insta salientar que muito se tem discutido acerca da constitucionalidade do art. 149-A da CF, tanto no campo formal, ou seja, quanto à edição da lei de acordo com o processo legislativo constitucional; tanto quanto no campo material, no sentido de infringir direitos fundamentais dos contribuintes, mas o certo é que, até a presente data, nem a doutrina nem o poder judiciário firmaram posição predominante.

CAPITULO II – O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS CONTRIBUINTES

2.1 A Estrutura da Tributação Nacional

A estrutura tributária brasileira é indecente. Inúmeros são os tributos suportados pelos contribuintes. Além disso, existem os tributos em cascatas e os tributos disfarçados, que representam uma verdadeira fraude à Constituição Federal e maculam mais ainda o sistema vigente.

A maioria dos brasileiros não sabe exatamente quanto paga de tributo ao governo. Estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), revelam que o brasileiro tem que trabalhar 5 meses do ano somente para custear a cobrança de tributos e mais 5 meses para pagar, ao setor privado, os serviços públicos essenciais que o governo deveria garantir, com a aplicação de recursos em saúde, educação, segurança, moradia, transportes, dentre outros.

Só para ter idéia e tornar mais elucidativo o assunto, listaremos abaixo, em ordem alfabética, os principais tributos (e alguns fundos constituídos através da repartição de receitas de tributos e que são indiretamente classificados como tributo) suportados pelos contribuintes brasileiros, quais sejam:

- Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004
- Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968
- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000
- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - Decreto 6.003/2006
- Contribuição ao Funrural
- Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
- Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990

- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
- Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
- Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
- Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998
- Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
- Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
- Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis -- CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001
- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000
- Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007
- Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002
- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002
- Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
- Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
- Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a

instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)

- Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001
- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
- Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
- Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
- Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da EC 31/2000
- Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997
- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
- Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da Lei 9.998/2000
- Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002
- Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funntel) - Lei 10.052/2000
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- Imposto sobre a Exportação (IE)
- Imposto sobre a Importação (II)
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
- Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
- Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)

- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
- INSS Autônomos e Empresários
- INSS Empregados
- INSS Patronal
- IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
- Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004
- Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981
- Taxa de Coleta de Lixo
- Taxa de Combate a Incêndios
- Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000
- Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001, art. 16
- Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
- Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006
- Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008
- Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989
- Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001
- Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23
- Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003
- Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010
- Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
- Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998
- Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal

- Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
- Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - Lei 9.960/2000
- Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999
- Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
- Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
- Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
- Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
- Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18
- Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006.
- Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
- Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- Taxa Processual do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - Lei 9.718/1998

2.2 Planejamento Tributário

A Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é uma entidade internacional, que tem sede em Paris e é composta por 33 países, revela através da comparação da carga tributária com o Produto Interno Bruto (PIB), que o Brasil, em termos de carga tributária, está à frente de países como o Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Japão.

Ademais, o mesmo estudo revela que o Brasil lidera disparado o ranking em carga tributária dentre os países em estágio de desenvolvimento equivalente ao brasileiro, ficando à frente da Coreia do Sul (25,6%), Turquia (24,6%), Rússia (23%), China (20%), Chile (18,2%), México (17,5%) e Índia (12,1%).

Para um país ter uma carga tributária decente, é necessário haver uma eficiente alocação das receitas tributárias. A partir da carga tributária (ou seja, do total dos tributos arrecadados) e do índice de desenvolvimento humano (IDH) da ONU é possível calcular o Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) de cada país. Desta feita, quanto mais

elevado for IRBES melhor será o bem-estar social.

Segundo estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a carga tributária brasileira cresceu significativamente em 2010, chegando a atingir 35,04% do PIB, o que, em verdade, representa um aumento nominal de arrecadação de R\$ 195,05 bilhões em relação a 2009 (17,80%). Assim, pela frieza dos números, a cada R\$ 100,00 (cem reais) gerados pela economia em 2010, cerca de R\$ 35,04 (trinta e cinco reais e quatro centavos) viraram tributos e foram parar nos cofres do governo.

O mesmo estudo revela, ainda, que a arrecadação federal apresentou crescimento nominal de R\$ 137,13 bilhões (18,05%), enquanto que a arrecadação dos estados foi de R\$ 50,77 bilhões (17,51%) e os tributos municipais cresceram em torno de 14,27%, o que perfaz nominalmente R\$ 7,14 bilhões.

No ano de 2010, os números demonstravam que a carga em comento registrou uma arrecadação expressiva, um recorde, se comparada com o ano de 2009. Houve um crescimento nominal de 17,80% em relação àquele ano.

No que concerne a carga de tributária per capita de 2010, podemos dizer que a mesma cresceu em torno de 17,45 (nominal) em relação ao ano de 2009. Naquele ano, cada brasileiro pagou aproximadamente R\$ 6.722,38 (seis mil setecentos e vinte e dois reais e trinta e oito centavos), representando um aumento aproximado de R\$ 998,96 (novecentos e noventa e oito reais e noventa e seis centavos) em relação a 2009.

Em relação à arrecadação total, o governo pátrio chegou a arrecadar em 2010 o total de R\$ 1.290,97 trilhão, contra uma arrecadação de R\$ 1.095,92 trilhão em 2009. Houve, no período, um crescimento nominal de R\$ 195,05 bilhões. Os tributos que mais colaboraram para esse crescimento foram: ICMS (R\$ 40,72 bilhões), Contribuição Previdenciária (R\$ 32,87 bilhões), COFINS (R\$ 21,80 bilhões) e Imposto de Renda (R\$ 16,60 bilhões).

A Receita Federal do Brasil e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), através de estudos realizados recentemente, também ratificam o crescimento da carga tributária brasileira em 2010.

Na verdade, todos estes institutos que pesquisam acerca da carga tributária brasileira contribuem (apesar de algumas divergências numéricas) de forma significativa para melhor compreensão do sistema tributário nacional, posto que demonstram em termos estatísticos os valores arrecadados e relacionam a tributação com as variáveis econômicas.

Assim, conforme se verifica na tabela abaixo, a Carga Tributária Bruta atingiu 33,56%, contra 33,14% em 2009, indicando variação positiva de exatamente a 0,42 pontos percentuais. Em verdade, tal variação resultou da combinação dos crescimentos, em termos

reais, de 7,5% do Produto Interno Bruto e de 8,9% da arrecadação tributária nos três níveis de governo.

Carga Tributária Bruta – 2009 e 2010

Componentes	2009	2010
Produto Interno Bruto	1.355,44	1.355,44
Arrecadação Tributária Bruta	1.055,44	1.233,49
Carga Tributária Bruta	33,14%	33,56%

Fonte: RFB e IBGE

Os governantes são perdulários, ou seja, criam eficientes meios para arrecadar os tributos, no entanto são ineficientes para investir bem a receita tributária. Só de imaginar que nos últimos dez anos os governos retiraram da sociedade brasileira cerca R\$ 1,85 trilhão a mais do que a riqueza gerada no País, muitos especialistas ficam perplexo com a gritante situação.

Nesse sentido, o presidente do IBPT, João Eloi Olenike (2011) disserta acerca da adequação dos recursos tributários e da cobrança social:

O agravante é que esses recursos não foram aplicados adequadamente, no sentido de proporcionar serviços públicos de qualidade à população. Todos nós precisamos cobrar da administração pública uma redução imediata da carga tributária, com a diminuição das alíquotas dos principais tributos, medidas que venham a 'desafogar' os cidadãos brasileiros, que estão no seu limite de capacidade de pagamento de tributos.

Indubitavelmente, sabemos que é praticamente impossível rastrear todas essas contas tributárias. O que sabemos na prática é que uma parcela exagerada de tudo o que é arrecadado é desviado pela corrupção para fortunas particulares. Nas casas legislativas, por exemplo, nossos recursos tributários acabam por financiar férias, viagens, festas e muitas mordomias de políticos corruptos.

CAPITULO III – TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA

3.1 Noções Iniciais

A carga tributária como pudemos observar, por diversas razões, é sempre desmedida. A maioria dos contribuintes sabem que pagam mais tributos do que deveriam. Tudo isso, com o desiderato de atender às necessidades do Estado e as dos detentores do poder.

Esse aspecto da carga tributária trás como consequência o desejo popular de descumprir as normas tributárias. Isto poderia implicar numa total evasão tributária. No entanto, este fato jamais ocorreria, visto que a norma tributária apesar de ser norma de rejeição social, é sancionatória, ou seja, a sanção assegura a certeza de que o tributo será recolhido, pelos menos em tese.

Por outro lado, o poder constituinte tendo plena consciência da desproporção da carga tributária, optou por um sistema rígido, segundo o qual tudo que estiver em lei é permitido ao fisco, e nada obriga aos contribuintes se não estiver em lei.

Com efeito, inexistindo legislação sobre determinada matéria tributária, inexistirá qualquer benefício ao fisco em detrimento dos contribuintes. Conquanto o fisco tenha o poder de impor tributos, o contribuinte tem o direito de defender-se, através da lei.

O tributo, conforme Ives Granda da Silva Martins (2005), sem sombra de dúvidas, é uma norma de rejeição social, porque sempre é exigido a mais do que as reais necessidades do Estado, confirmando assim, o aspecto desmedido da carga tributária. No mais, o autor reitera o entendimento que sempre propugnou (carga tributária desmedida). Vejamos:

[...] O tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes, em todos os espaços geográficos, pagam mais do que deveriam pagar, para sustentar o governo. Além daquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, pagam, também, para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo, inclusive a corrupção dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos. (MARTINS, 2005, p. 331)

Os doutrinadores pátrios quando discorrem sobre a elevada carga tributária brasileira, em regra, não atentam para um dos maiores gravames do sistema tributário nacional, qual seja, a tributação disfarçada. Os estudos comparativos realizados entre a carga tributária e o PIB levam em conta somente os tributos instituídos formalmente como tais.

Nessè contextò, podèmòs dizèr què Tributação disfarçada é aquela què sè efetiva através da transferência de recursos financeiros do cidadão para o Estado, por vias oblíquas e, geralmente, obscuras. É exigido pelo mesmo através de sua soberania e sem obediência aos princípios consagrados que compõem o regime jurídico dos tributos.

O emérito juiz aposentado Hugo de Brito Machado, com toda maestria que lhe é peculiar, conceitua Tributação Disfarçada como:

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. (MACHADO, 2010, p. 75)

Essa forma fraudulenta de tributação está presente no preço de bens e serviços que são realizados pelo Estado, o qual através de uma colusão com empresas distribuidoras ou vendedoras de produtos ou serviços o cobra de forma inconstitucional. A criação e a realização da receita tributária de forma disfarçada são eivadas de vício.

A tributação oculta já é bastante freqüente no nosso sistema tributário. No entanto, exemplo simples da mesma tem passado despercebido por juristas eminentes, como é o caso de dois que serão estudados minuciosamente neste trabalho, o da Parcela de Preço Específica (PPE) que é cobrada ilegalmente pela PETROBRÁS e a contraprestação de serviços de uso compulsório que são taxas, mas cobrada do usuário como tarifa.

Na maioria dos casos dessa nova “modalidade” de tributação, o ente soberano fixa normas unilaterais e autoritárias sem a observância dos princípios norteadores da exação tributária. Desta feita, fere frontalmente os princípios fundamentais elencados na Constituição Federal, por isso tal forma deve expurgada do nosso sistema vigente através da declaração de inconstitucionalidade da mesma.

De forma excepcional, e com peculiar primazia, Machado (2010, p. 78) disserta sobre o tema:

Assim, um tributo instituído de forma oculta, através do qual o Estado foge inteiramente aos limites consubstanciados no sistema tributário, é indiscutivelmente inconstitucional, na medida em que amesquinha visivelmente o direito fundamental de somente ser tributado nos termos da Constituição. Pode-se mesmo dizer que a instituição de tributos ocultos constitui verdadeira fraude à Constituição, que a torna débil senão inteiramente inútil em sua função de garantir os direitos fundamentais. A evidente contrariedade ao sistema tributário como garantia do cidadão faz indiscutível a inconstitucionalidade do tributo oculto.

A par desse conceito pouco difundido em nosso ordenamento jurídico, faz-se necessário analisarmos nas próximas linhas/laudas, pormenorizadamente, esta “espécie” de tributação, através de dois exemplos, qual seja, a PPE e a contraprestação de serviços de uso compulsório que tem natureza jurídica de taxa, porém é cobrada dos usuários como tarifa ou preço público.

3.2 Parcela de Preço Específica

Em 27 de julho de 1998, através da Portaria Interministerial nº. 3 dos Ministérios de Minas e Energia e da Fazenda, foi criada a Parcela de Preço Específica (PPE) em substituição ao Frete de Uniformização de Preços (FUP). Com este acontecimento, o mercado de derivados de petróleo ganhou nova feição, uma vez que foi iniciada a fase de transição para a abertura total do sistema até então vigente.

Anteriormente a PPE, o governo com o intuito de equalizar os preços divergentes dos derivados de petróleo em todas as localidades do país (em razão da imensidão do território), havia criado o FUP, o qual era embutido no preço dos produtos que saíam das refinarias (preço de faturamento) para posterior ressarcimento do transporte feito pelas distribuidoras.

Neste contexto, as distribuidoras eram responsáveis pelo transporte dos produtos, sendo posteriormente ressarcidas integralmente, através dos fundos arrecadados pelo próprio Frete de Uniformização de Preços. Desta feita, os custos para as distribuidoras eram equivalentes (independentemente da distância) visto que os mesmos eram ressarcidos na proporção em que eram gastos, uniformizando, dessa forma, os preços em geral.

No entanto, com o advento da PPE, o FUP passou a não ter mais sentido, uma vez que o transporte dos produtos ficaria por conta das distribuidoras que não mais seriam ressarcidas. Desta forma, via de regra, tabelado o preço nas refinarias, o mesmo seria liberado para os distribuidores e postos varejistas.

No que concerne à natureza jurídica da PPE, podemos dizer que a mesma se enquadra melhor nas contribuições especiais, já que o objetivo desta parcela não é meramente o de arrecadar. Em verdade, teve a função de intervir no domínio econômico, mais precisamente, no mercado de derivados de petróleo para possibilitar subsídios, evitar variações incessantes de preços ao consumidor, possibilitar o transporte dos produtos a áreas remotas, dentre outras finalidades.

A parcela em comento era compulsória (recolhida pela União) e deveria ser paga a

cada aquisição de combustível pela refinaria. Não era possível divergir do montante devido. Assim, resta claro que era definida de modo unilateral. Ademais, não havia qualquer vínculo de natureza contratual entre o Poder Público e a distribuidora, consubstanciado em preço público, nem tampouco a prática de ilícito que ensejasse a sua cobrança.

A doutrina majoritária entende que a PPE era Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, nos termos do art. 149, da CF, pois se referia à quantia exigida das refinarias de petróleo, mesmo que a repercussão financeira fosse repassada às distribuidoras e, destas, aos postos revendedores de combustíveis, daí repercutindo no preço final da gasolina, a ser suportado, por fim, pelo consumidor.

A PPE perdurou até 11 de dezembro de 2001, pois com o advento da Emenda Constitucional n.º 33 foi substituída pela CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) combustíveis. O que trouxe à baila celeumas até então não suscitadas, ou seja, a possibilidade de ressarcimento do que foi pago indevidamente em razão da aquisição de combustível naquele período.

Com efeito, após a edição da Lei n.º 10.336/01, que foi produto da EC n.º 33/2001, a discussão tornou-se tão acirrada que a PPE passou a ser objeto de diversas lides em vários Estados, em ações objetivando a repetição do indébito.

3.3 Da Inconstitucionalidade da PPE

A parcela de preço específica (PPE) é um tributo disfarçado, que não obstante possua natureza tributária, não foi instituída por lei, em flagrante violação aos princípios da legalidade (reserva legal) e da tipicidade tributária.

Conquanto não exista uma produção doutrinária ampla acerca da Parcela de Preço Específica, a jurisprudência dominante nos tribunais superiores é uníssona no sentido da tributação disfarçada presente no caso desta parcela. “[...] A Parcela de Preço Específica (PPE) é um tributo disfarçado que foi instituído como um instrumento de arrecadação para suprir o déficit da Conta Petróleo do Governo Federal [...]” (TRF/5ª. AC n.º 331757/PE. Rel.: Paulo Gadelha. 3ª T.).

Inicialmente, a mesma foi instituída e aumentada através de portarias, o que fere frontalmente os princípios da reserva legal e da tipicidade cerrada, previstos no art. 150, I, da Constituição Federal, e também expressamente delineados no art. 97 do Código Tributário Nacional, pelo qual somente lei pode instituir tributos, definir o seu fato gerador, fixar a sua alíquota e a sua base de cálculo.

Ademais, em relação ao recolhimento desta parcela, havia algumas peculiaridades no que concerne a transferência jurídica deste tributo. A Portaria n°. 56/00 da ANP, obrigava as refinarias de petróleo a recolher os valores a título de PPE. Nesta esteira, as refinarias desempenhavam o papel de contribuinte de direito daquela “CIDE”, ou seja, não suportavam o ônus financeiro do tributo.

Nesta sistemática, todos os custos da refinaria eram cobertos pelo preço de realização. Este preço pouco conhecido custeava os gastos da refinaria, das parcelas PIS e COFINS e da tão debatida Parcela de Preço Específica. Matematicamente, o preço de realização correspondia à seguinte expressão: Preço de Faturamento = Preço Real + PIS/COFINS + PPE, nos termos das Portarias n°. 03/98 c/c 149/99.

Devemos atentar, ainda, que neste caso (refinarias) há repercussão jurídica e não mera repercussão financeira, pois a transferência financeira pode ocorrer com qualquer tributo. Assim, as refinarias não arcavam com o ônus da PPE, uma vez que todos os seus custos e lucros estavam cobertos. Por outro lado, as distribuidoras, ao adquirirem os produtos das refinarias, os adquiriam com a PPE já embutida.

Para melhor entender o tema vejamos as disposições do art. 166 do CNT, *verbis*:

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

Toda vez que existir uma lei que transfira a um terceiro o ônus de um tributo, haverá repercussão jurídica. Quando as portarias supracitadas previram uma sistemática de tabelamento governamental que separou todo o custo e o lucro das refinarias, acabou por remeter o encargo financeiro da PPE ao ente posterior da cadeia, isto é, as distribuidoras, configurando assim, a repercussão jurídica.

Por outro lado, no que diz respeito aos postos varejistas, não é possível se falar em repercussão jurídica, porque há apenas uma transferência financeira, isto é, repercussão econômica em virtude da etapa antecessora. Ademais, não existia qualquer previsão legal de transferência ou ônus a ser embutido no preço em relação aos mesmos. Assim, podemos concluir que as refinarias são contribuintes de direito e as distribuidoras, os postos varejistas e os consumidores são contribuintes de fato.

Nos últimos anos, têm sido freqüente nos tribunais superiores ações pleiteando repetição de indébito concernentes à PPE. Ocorre que, no que diz respeito à legitimidade ativa de tal pleito, as jurisprudências produzidas foram as mais divergentes possíveis. Em muitas

decisões foi reconhecido o direito das distribuidoras de combustíveis de cobrar o indevido. No entanto, esse não é o entendimento mais razoável, pois as mesmas são contribuintes de fato, não tendo, portanto, legitimidade ativa.

O Superior Tribunal de Justiça em diversos julgados (REsp 873.142/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 18/6/10; REsp 1.162.582/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20/4/10), chegou a reconhecer legitimidade ativa dos distribuidores de combustíveis, ou seja, do contribuinte de fato, de pleitear a restituição de indébito referente a Parcela de Preço Específica. No entanto, tal entendimento restou superado, Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. PARCELA DE PREÇO ESPECÍFICA- PPE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA. MATÉRIA DECIDIDA EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 903.394/AL). AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A Primeira Seção, ao julgar o REsp 903.394/AL (Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 26/4/10), sob o regime do art. 543-C do CPC, decidiu no sentido de que tão somente o contribuinte de direito tem legitimidade para figurar no polo ativo de ações de repetição de indébito referente a tributo indireto.

2. Prevalece o entendimento segundo o qual somente aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, que recolhe o tributo indireto, o consumidor de direito, de que cuida o art. 121, parágrafo único, I, do CTN, pode figurar no polo ativo de ação de repetição de indébito tributário; b) o consumidor de fato, aquele que suporta o ônus financeiro do tributo, insusceptível de figurar no polo passivo de uma eventual execução fiscal, caso não ocorra o recolhimento do tributo indireto nos moldes legais, não pode pleitear a restituição desse de tipo de exação.

3. No tocante à Parcela de Preço Específica - PPE, exigida por ocasião da aquisição de combustíveis da refinaria, a distribuidora de combustíveis, por ser contribuinte de fato, não possui legitimidade para figurar no polo ativo de ação de repetição de indébito. Precedente.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 987358 AL 2007/0216199. Relator(a): Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA. Julgamento: 03/05/2011. Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA. Publicação: DJe 09/05/2011)

Nesta linha de inteligência, não resta mais dúvida de que as distribuidoras não possuem legitimidade de tal pleito, exatamente por não serem contribuinte de direito. Assim, o entendimento prevalente quanto à repetição do indébito é o seguinte: 1) somente aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, que recolhe o tributo indireto, o consumidor de direito, de que cuida o art. 121, parágrafo único, I, do CTN, pode figurar no pólo ativo de ação de repetição de indébito tributário; e, 2) o consumidor de fato, aquele que suporta o ônus financeiro do tributo, é insusceptível de figurar no polo passivo de uma eventual execução

fiscal, caso não ocorra o recolhimento do tributo indireto nos moldes legais, não pode pleitear a restituição desse de tipo de exação.

Ademais, essa parcela era exigida no momento da aquisição de combustíveis pela refinaria, a qual era contribuinte de direito dessa exação tributária. Portanto, não assiste razão para as jurisprudências que admitiam as distribuidoras de combustíveis como parte legítima para figurar no polo ativo da ação de repetição de indébito referente à essa famigerada parcela.

CAPITULO IV – INCONSTITUCIONALIDADE DE SERVIÇOS PÚBLICOS INDIVISÍVEIS E NÃO ESPECÍFICOS

4.1 Serviços Públicos

A definição de serviço público não foi estabelecida pelo CTN. É uma matéria que melhor se enquadra no Direito Administrativo, no entanto, os administrativistas não chegaram a um consenso do que seja serviço público. No Direito Tributário, a fim de situar o problema da cobrança de taxas, podemos conceituá-lo como toda atividade prestacional realizada pelo Estado, que não se confunde com o poder de polícia, voltada a satisfazer diretamente as necessidades coletivas.

O serviço público será fato gerador de taxa quando for específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a disposição do mesmo, e também, quando utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte, nos termos do art. 77 do CTN c/c art. 145, II, da Constituição Federal.

Nesta inteligência, o serviço público será específico quando puder ser destacado em unidades autônomas de intervenção, seja de atividades ou de necessidades públicas. Será divisível quando suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. Efetivo quando for usufruído a qualquer título pelos contribuintes, e potencial toda vez que, sendo de utilização compulsória, sejam postos a disposição daqueles, mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

O CTN almejando segregar o grupo de serviços possíveis de taxação, na utilização potencial, não foi preciso. Acabou gerando inúmeras celeumas na doutrina no que concerne à instituição e cobrança de taxas. Ademais, por essa imprecisão, vê-se hoje, o fenômeno da tributação disfarçada que cada vez é mais presente em nosso ordenamento jurídico.

É importante frisar que, se o serviço público for divisível é possível a taxação. Por outro lado, embora um serviço seja específico, no entanto, indivisível, não cabe a instituição de taxas. O que é imprescindível para caracterizar o serviço público como taxa é a divisibilidade, e não a especificidade do mesmo.

Nos casos em que o Estado põe a disposição de uma comunidade serviços divisíveis, é possível a instituição de taxas, exatamente, porque elas podem ser cobradas apenas daqueles que efetivamente utilize o serviço. É o que acontece, por exemplo, no serviço

funerário que só é cobrado quando o serviço é efetivamente utilizado. Igualmente, nos casos das taxas de esgoto, quando a rede de esgoto se expande e de fato passa a atender a toda uma comunidade.

Assim, toda vez que o Estado estiver aparelhado para prestar determinado serviço, estará autorizado, nos termos da Constituição Federal, a criar e cobrar taxas tanto na fruição efetiva de determinados serviços quanto na fruição potencial dos mesmos.

4.2 Taxa versus Preço Público

Há um debate acalorado na doutrina acerca da distinção de tais institutos. Mais especificamente em relação às taxas de serviço. Tudo isto, por tentar a mesma distinguir a natureza dos serviços prestados pelo Estado, quer seja próprio ou impróprio, essencial ou não essencial, compulsório ou não compulsório e assim por diante.

Inicialmente, devemos destacar que é inviável a discussão em relação aos serviços compulsórios e não compulsórios, porque a taxa é um tributo e neste sentido, é obrigação imposta por lei. Então, quanto a estes serviços resta clara a natureza tributária, ou seja, trata-se de taxa e não de preço público.

Muitos estudiosos conceituam taxa como uma obrigação tributária, ou seja, instituída por lei. E, por outro lado, distinguindo-se das taxas, conceituam preço público como obrigação contratual assumida de forma voluntária. Entretanto, mais necessária para distinguir essas espécies, não é a esteira conceitual, mas, sobretudo, a que permite segregar os serviços que devem ser taxados daqueles que ensejariam a cobrança de preço público.

Normalmente, o preço público é o preço que a administração fixa, prévia e unilateralmente, por ato do executivo, para as utilidades e serviços industriais, prestados diretamente ou por seus órgãos, ou indiretamente por seus delegados, concessionários e permissionários, sempre em caráter facultativo para os usuários.

De fato, o cerne da questão está em determinar as hipóteses em que a atuação do Estado deve ser suscetível de ser taxado, em confronto com as situações que sejam passíveis de remuneração por preços. Assim, quando o poder público executar tarefas vitais à coletividade, a prestação pecuniária a ser cobrada em virtude da provocação do serviço será legal, ou seja, terá a natureza jurídica de taxa. No entanto, quando for contratual será preço público.

Enfim, tem se firmado nas jurisprudências dos nossos tribunais superiores o

seguinte entendimento: se o serviço for realizado por imperativo de ordem pública deverá ser taxa. Nos demais casos, se o serviço puder ser remunerado por preço público, o legislador tem a faculdade de optar pelo regime jurídico das taxas ou dos preços, uma vez que a opção entre ambas é política.

4.3 Ilegalidade das Tarifas de Esgoto

Os serviços de águas e esgoto por terem natureza tributária devem ser normalmente remunerados por taxa, tendo em vista sua compulsoriedade. Assim, em se tratando de taxa, tais exações ficam submetidas a todas as limitações ao poder de tributar, em especial, ao princípio da legalidade.

No entanto, algumas companhias de água e esgoto como, por exemplo, a Companhia Estadual de Água e Esgoto do Rio de Janeiro (CEDAE) e a Companhia de Água e Esgoto do Estado do Ceará (CAGECE) os cobram de forma totalmente ilegal. A primeira através da “tarifa de esgoto”, e a segunda através da “tarifa de água e esgoto”.

No caso do Rio de Janeiro, a CEDAE cobra tarifa por serviços de coleta de esgoto de diversos imóveis, tanto de proprietários quanto de locatários, sem que efetivamente preste quaisquer dos serviços cobrados. Essa cobrança representa um verdadeiro absurdo do ponto de vista constitucional.

A CEDAE é “protagonista” em diversas lides naquele Estado. De forma desarrazoada, a mesma sustenta a cobrança das supramencionadas tarifas, através da alegação de que referida tarifa deve ser proporcional ao consumo de água, uma vez que toda a água que entra no imóvel deve ser eliminada pelo esgoto.

As fundamentações dessas cobranças ilegais e inconstitucionais são as mais escarnecedoras possíveis. Para tanto, a mesma alega que toda água que passa pelo hidrômetro do imóvel é expelida pela rede de esgoto e não há como o usuário se negar ao pagamento da tarifa de coleta do esgoto. Além do mais, aquela companhia utiliza-se de várias legislações ultrapassadas e que não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

O STJ em várias decisões reiteradas reconhece a perplexa ilegalidade da malfadada tarifa de esgoto cobrada pela CEDAE. Assim, vejamos os seguintes enunciados:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. FORNECIMENTO DE ESGOTO. RELAÇÃO DE CONSUMO. VIOLAÇÃO DO ART. 42, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CDC. DEVOLUÇÃO EM DOBRO DA TARIFA

INDEVIDAMENTE COBRADA PELA CONCESSIONÁRIA. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO. 1. Não é razoável falar em engano justificável, pois a agravante, mesmo sabendo que o condomínio não usufruía do serviço público de esgoto, cobrou a tarifa de modo dissimulado na fatura de água. 2. Caracterizada a cobrança abusiva, é devida a repetição de indébito em dobro ao consumidor (CDC, art. 42, parágrafo único). 3. Agravo regimental desprovido." (AgRg no Ag 777.344/RJ, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 23.04.2007)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. TARIFA DE ESGOTO. RESTITUIÇÃO DE QUANTIAS PAGAS ANTES DA PROPOSITURA DA AÇÃO. ART. 173 DO CTN. DEVOLUÇÃO EM DOBRO. ART. 42 DO CDC. 1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF. 2. Não pode ser conhecido o recurso especial se o dispositivo apontado como violado não contém comando capaz de infirmar o juízo formulado no acórdão recorrido. Incidência, por analogia, a orientação posta na Súmula 284/STF. 3. No que toca à apontada ofensa ao art. 42, parágrafo único, do CDC, esta Corte já apreciou casos análogos, nos quais restou assentada a obrigatoriedade de a CEDAE restituir, em dobro, o valor indevidamente cobrado, uma vez que não configura engano justificável a cobrança de taxa de esgoto em local onde o serviço não é prestado. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, provido." (Resp 821.634- RJ, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 23.04.2008)

Não bastasse isso, a mesma corte vai além, pois aplica as disposições do Código de Defesa do Consumidor (CDC), a que, por sua vez, obriga que o fornecedor (inadimplente) devolva em dobro os valores recebidos indevidamente a título de tarifa de esgoto em local onde o serviço não é prestado.

Outrossim, no caso do Ceará, a CAGECE cobra tarifa de coleta de esgoto como se taxa fosse, tornado-a obrigatória, mesmo para as habitações em que não houve solicitação do serviço pelo interessado e até mesmo para aqueles que sequer utilizam água daquela companhia ou possuem ligação com a rua.

Tal "taxa" cobrada dos usuários daquele serviço, jamais se submeteu a qualquer critério para fixação de seu valor. Ou seja, ela é cobrada no mesmo valor da água utilizada pelo consumidor, como se toda ela fosse parar na rede coletora de esgoto. De fato, isso representa uma vantagem completamente excessiva para o fornecedor em detrimento do consumidor, revelando dessa forma, uma verdadeira tributação "desvirtuada".

Patente é a ilegalidade, eis que é flagrante a violação à Constituição Federal, ao Código de Defesa do Consumidor e a Resolução nº. 25, da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE), de 16 de agosto de 2001, que estabelece as

condições gerais na prestação e utilização dos serviços públicos de fornecimento de água e coleta de esgoto.

Enfim, nos casos de serviços de esgoto em geral, observamos que se trata de prestação de serviço público primário, que se constitui em obrigação básica do Estado, de natureza obrigatória, em que o contribuinte-consumidor não goza de liberdade para contratar. Logo, sua remuneração somente pode ser feita por meio de tributo, vale dizer, de taxa, nunca pela modalidade reservada aos serviços de natureza facultativa, ou seja, pelo preço público (tarifa).

Com efeito, a coleta e o tratamento dos esgotos, sem sobra de dúvida, é serviço público essencial, compulsório e imposto coercitivamente ao usuário. É essencial à saúde, à higiene, ao bem-estar da coletividade e constitui-se em serviços básicos do Estado. Mormente, porque previne a proliferação de doenças contagiosas, como a dengue, a cólera, dentre outras. Assim, a prestação desse serviço possui natureza tributária e, dessa forma, deve ser remunerado por meio de taxa, e não tarifa.

4.4 Inconstitucionalidade da Taxa de Limpeza Pública

A Constituição Federal é bem clara quando assegura que taxa é o tributo exigido 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. Ocorre que, hodiernamente, muitos municípios vêm exigindo o pagamento da taxa de limpeza pública, com o fito de aumentar a arrecadação fiscal e conseqüentemente gerar uma maior receita para o custeio de várias despesas.

Impacientemente, poderíamos classificar a famigerada taxa de limpeza pública como uma taxa de serviço, em que o fato gerador consistiria em uma atuação estatal responsável pela execução de um serviço específico e divisível efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou seja, a coleta de resíduos sólidos em cada domicílio.

No entanto, o critério da base de cálculo utilizado descaracteriza inteiramente a taxa, interferindo no requisito da divisibilidade do serviço prestado e aplicando ainda fator integrante da base de cálculo do IPTU, qual seja, a área do imóvel.

Assim, a taxa de serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos é inconstitucional por ferir de pronto o art. 145, II, da Constituição Federal, eis que não trata de serviço específico e divisível.

Trata-se de taxa que, de qualquer modo, tem por fato gerador prestação de serviço inespecífico, indivisível, não mensurável ou insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, não podendo ser custeado senão por meio do produto de arrecadação dos impostos gerais. (SABBAG, 2010, p. 417)

O serviço de limpeza pública é geral, indivisível e de utilização indistinta por toda a comunidade, que frequenta diuturnamente ruas, praças e avenidas de uma cidade. Desta feita, o mesmo deve ser custeado integralmente pela receita advinda dos impostos municipais exigidos por lei, e não cobrado dos proprietários de imóveis, o que constitui flagrante bitributação, instituto vedado em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, o serviço público para ser passível de tributação, deve ser divisível. Ou seja, deve este fato implicar na exigência de que o custo da atividade estatal seja dividido entre os seus vários usuários, efetivos ou potenciais, na proporção do uso, se for o caso, do serviço utilizado, ou por custo mínimo, se o serviço, embora não utilizado, for colocado à disposição.

Contudo, calha ressaltar que sempre deve ser tomado por base de cálculo o aspecto econômico inerente ao serviço desempenhado, e o único possível para tanto é, em verdade, o custo da atividade a ser tributada e não há hipótese de ser usada como base de cálculo para a taxa em questão outra que não seja o custo do serviço implementado.

A taxa de limpeza pública é inconstitucional porque não abarca os requisitos essenciais concernentes às taxas. Por outro lado, tal caso enquadra-se perfeitamente no artigo 16 do CTN (imposto), uma vez que independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, já que o serviço busca contemplar toda uma coletividade, o que se distancia dos conceitos de divisibilidade e especificidade.

Destacamos, ainda, que o entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência (inclusive a do STJ) é no sentido de considerar inconstitucional a taxa de manutenção da limpeza pública. Desta forma, merece trazer à baila a ponderação de Eduardo Sabbag (2010, p. 417): “há inconstitucionalidade, para o STJ, na taxa de limpeza dos logradouros públicos, atrelada a atividades como varrição, lavagem, capinação, desentupimento de bueiros e bocas de lobo”.

Ademais, vale destacar que o STF declarou inconstitucional a taxa de limpeza pública, tendo em vista a dissonância com o art. 145, II, da CF/88, assim vejamos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ILEGALIDADE DA TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. [...] hipótese

em que os serviços são executados em benefício da população em geral (*uti universi*), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, conseqüentemente, da referibilidade a contribuintes determinados [...]
(Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. Tributário. Agravo de Instrumento nº 245539 / RJ. Município de Rio de Janeiro e Raul Cid Loureiro. Relator: Min. Ilmar Galvão. 14/12/99).

Os argumentos falaciosos oferecidos pelos municípios, com a finalidade obscura de explicar a existência da mencionada taxa de limpeza pública, sob o fundamento de que o recolhimento enseja maior garantia e proteção à saúde pública, não merecem ser acolhidos pela nossa justiça.

Isto porque constitui requisito essencial para a exigência de toda e qualquer taxa, a certeza de que esta se refira a serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição, ou o exercício do poder de polícia, o que sem dúvida alguma, não é o caso da situação em análise, pois é humanamente impossível dividir a limpeza que é feita em cada residência ou produzida por cada ser humano.

Portanto, a taxa de limpeza pública é inconstitucional, e não pode ser confundida com a taxa de coleta de lixo, porque esta é tida como constitucional exatamente por estar dotada das condições indispensáveis ao próprio conceito de taxa, que são prioritariamente a divisibilidade e especificidade, vinculadas à atividade estatal de seara contraprestacional, quando se pode distinguir das outras modalidades de tributos pela maneira unitária que é realizada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primordialmente, a tributação teve origem espúria. Era realizada à revelia dos monarcas, de forma tirânica. Ou seja, os súditos suportavam os tributos criados por aqueles sem oferecer qualquer possibilidade de resistência. A relação tributária era uma relação de poder que coexistiu em diversos momentos na história da humanidade.

Entretanto, com a disseminação do ideal de liberdade propugnado nos tempos modernos, essa sistemática sucumbiu. Por isso, as teses autoritaristas devem ser eliminadas por completo do nosso sistema. Já não é mais razoável admitirmos a relação tributária como mera relação de poder.

Neste diapasão, a ideia de liberdade que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, na relação de tributação. Assim, a justificação do poder de tributar passou a residir no consentimento dos cidadãos, por meio de seus representantes, o que se materializa através de lei.

Em verdade, a partir do momento em que foi promulgada a Constituição, o poder tributário retornou ao povo, o qual é o verdadeiro detentor da soberania. Desta feita, a soberania estatal suprema acabou sendo superada. Aos poderes constituídos restou as competências tributárias.

Hodiernamente, o Estado é, indubitavelmente, vinculado à tributação e é difícil imaginar a tributação sem o Estado. Conquanto exista o monopólio estatal do direito de tributar, o poder de tributar passou de um poder “juridicizado”, para um poder “juridicizado funcionalmente justificado”, isto é, um poder que almeja uma sociedade livre, justa e solidária, e que proteja os direitos fundamentais dos contribuintes.

Os fundamentos da tributação estão elencados na carta magna. Esta, por sua vez, tem como um de seus princípios a busca pela redução das desigualdades regionais e sociais. Nesta esteira, só haverá fundamento para tributação quando os preceitos por ela preconizados estiverem efetivamente direcionados à busca da construção de uma sociedade livre, justa e solidária ou que, pelo menos, não neguem o valor da solidariedade social nem tampouco prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas de cooperação social.

Na prática, entretanto, esses ideais nem sempre são seguidos a risca. Muitos contribuintes realizam o pagamento de tributos sem saber realmente o que estão pagando e a forma pela qual o tributo foi calculado. Diante das distorções sociais originadas da globalização, da elevada e crescente carga tributária e da tributação disfarçada, o sistema

tributário precisará passar por rápidas transformações, eis que esse sistema não tem por finalidade apenas a arrecadação, mas acima de tudo a proteção aos contribuintes e a busca pela redução das desigualdades.

Não bastasse a elevada e crescente carga tributária que por si só representa um gravame e evidencia a precária estrutura tributária brasileira, temos, ainda, a tributação que é realizada de forma obscura e, geralmente, por vias oblíquas, a tributação oculta. Essa tributação é exigida dos contribuintes sem obediência aos princípios que compõem o regime jurídico dos tributos.

Indubitavelmente, esta “modalidade” de tributação é completamente ilegal e inconstitucional, uma vez que vai de encontro aos princípios constitucionais tributários. Com efeito, a instituição e cobrança de tributos desta forma, são uma das maiores disparidades do sistema tributário pátrio. A via mais adequada para eliminar esse problema do nosso ordenamento jurídico é, sem sombra de dúvida, a da declaração de inconstitucionalidade de normas naquele sentido.

Seguindo este raciocínio, não é razoável admitirmos, por exemplo, a “tarifa de esgoto” que é cobrada pela CEDAE e CAGECE, porque não se trata de uma taxa e não se confunde com quaisquer das outras espécies tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico. É, em verdade, preço público, tem natureza contratual, não decorre do poder de polícia, é *ex voluntate* e proporcional ao uso. As taxas de serviços públicos estão localizadas nos serviços específicos e divisíveis, os chamados serviços *uti singuli*. Desta feita, estas exações são inconstitucionais.

Da mesma forma acontece com a taxa de limpeza pública ou taxa de limpeza de logradouros públicos que tem por fato gerador a prestação de serviço inespecífico, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte. O próprio Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade desta taxa, já que a mesma fere de pronto o art. 145, II, a, da CRFB.

O fator que é determinante para configurar a constitucionalidade das taxas supramencionadas é a possibilidade de serem *uti singuli*, isto é, serem específicas e divisíveis, sendo, portanto, possível especificar os serviços prestados, bem como os usuários a que a mesma é direcionada.

Por outro lado, a tributação disfarçada também está presente na Parcela de Preço Específica (PPE), que substituiu o frete de uniformização de preço (FUP). Esta parcela foi instituída e aumentada através de portarias, indo de encontro aos princípios da reserva legal e da tipicidade cerrada. É, portanto, um tributo disfarçado que foi instituído como um

instrumento de arrecadação para suprir o déficit da conta petróleo do governo federal.

Nesta sistemática, as refinarias de petróleo eram obrigadas a recolher os valores a título de PPE. Os custos das refinarias eram cobertos pelo preço de realização. Nesta esteira, as refinarias desempenhavam o papel de contribuintes de direito, não suportavam, portanto, o ônus financeiro do tributo. Assim, como o contribuinte de direito tem relação pessoal e direta com o fato gerador, e, normalmente é quem recolhe o tributo indireto, as refinarias poderão figurar no polo ativo de ação de repetição de indébito tributário.

Em geral, os contribuintes que forem vítimas da tributação disfarçada deverão ter no mínimo direito a repetição do indébito, visto que essa tributação além de ser ilegal é totalmente inconstitucional. Outro não é o entendimento jurisprudencial, o próprio STJ já se manifestou neste sentido em diversos julgados.

Não resta dúvida que o tributo é, contemporaneamente, a grande arma contra a estatização da economia, pois o Estado, necessariamente, está vinculado à tributação e é difícil imaginar-se o tributo sem o Estado. No entanto, a opção do constituinte é de que a tributação garanta a manutenção do Estado Democrático de Direito que, por seu turno, há de zelar pelos princípios constitucionais e pela redução das desigualdades sociais.

Não podemos admitir a tributação realizada por vias oblíquas, uma vez que a mesma aumenta mais ainda as desigualdades. Portanto, toda tributação que seja contrária a Constituição deve ser expurgada do nosso sistema. Ao contribuinte deve ser assegurada uma tributação digna e constitucional, a fim de que seja evitada a prática de arbitrariedades por parte do Estado.

REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva**. 12 ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. Tributário. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 245.539/RJ. Município do Rio de Janeiro, Raul Cid Loureiro e outros. Relator: Min. Ilmar Galvão. 03 mar. 2000. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jun. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. Tributário. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 518.082/MG. Minas Gerais. Relator: Min. Castro Meira. 17 mai. 2005. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30 jun. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. Tributário. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 342.336/RS. Rio Grande do Sul. Relator: Min. Eros Grau. 20 mar. 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. Tributário. Recurso Extraordinário nº 181.475/RS. Rio Grande do Sul. Relator: Min. Carlos Velloso. 04 mai. 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 mai. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Tributário. Recurso Extraordinário nº 573.675/SC. Santa Catarina. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. 25 mar. 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 28 jul. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Tributário. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 777.344/RJ. Rio de Janeiro. Relator: Min. Denise Arruda. 23 abr. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 ago. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Tributário. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 987.358/AL. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima. 09 mai. 2011. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 out. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Tributário. Recurso Especial nº 821.634/RJ. Rio de Janeiro. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. 23 abr. 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 set. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Tributário. Recurso Especial nº 873.142/PR. Relator: Min. Castro Meira. 18 jun. 2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2011.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Terceira Turma. Tributário. Apelação Cível nº 331.757/PE. Relator: Des. Federal Paulo Gadelha. 21 mai. 2005. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia>. Acesso em: 02 nov. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLENIKE, João Eloi et. al. Estudos do IBPT. **Aumento da Carga Tributária Brasileira em 10 Anos Subtraiu R\$ 1,85 Trilhão da Sociedade**. 28/02/2011. Disponível em:

<http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13913&PHPSESSID=869e86537069cb453e7904ab85053ddf>. Acesso em: 25 mai. 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.