

A (In) Compatibilidade do Princípio da Capacidade Contributiva com as Taxas

The (in) compatibility of the Principle of the Contributive Capacity with the Public services tax

Jadson Correia Oliveira¹

Leonardo Máximo Barbos²

Ivan Luiz da Silva³

RESUMO:

O presente artigo tem por objetivo analisar a compatibilidade do princípio da capacidade contributiva previsto pela Constituição Federal com as taxas. Estabelecendo a diferença entre texto legal e norma jurídica, defende que o fato de o art. 145, § 1º, do texto constitucional, somente prever expressamente a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, não impossibilita sua aplicação às taxas. Defende que os critérios materiais de justiça positivados pelo poder constituinte em 1988 impõem a necessidade de realização de justiça fiscal, o que passa necessariamente pela observância da capacidade contributiva. São abordados os entendimentos doutrinários sobre a matéria, bem como a posição do Supremo Tribunal Federal. Por fim, enfatiza que a aplicação do princípio pelo legislador, na instituição das taxas, deve observar as peculiaridades próprias da espécie tributária.

PALAVRAS-CHAVE:

Capacidade contributiva. Isonomia. Taxa. Justiça fiscal.

ABSTRACT:

The purpose of this article is to analyze the compatibility of the principle of the contributory capacity provided by the Federal Constitution with the public services tax. Establishing the difference between legal text and legal norm, argues that the fact that art. 145, paragraph 1, of the constitutional text, only expressly provides for the application of the principle of taxable capacity, does not preclude its application to public services tax. It argues that the substantive criteria of justice upheld by the constituent power in 1988 impose the need for fiscal justice, which necessarily means that taxpayers must comply with their ability to pay. Doctrinal understandings on the subject are discussed, as well as the position of the Federal Supreme Court. Finally, it emphasizes that the application of the principle by the legislator, in the institution of the taxes, must observe the peculiarities proper to the tax species.

¹ Doutor em Direito pela PUC/SP. Mestre em Direito pela UNICAP. Especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura de Pernambuco - ESMape. Advogado. Professor da Faculdade Sete de Setembro - FASETE, em Paulo Afonso - BA e da Universidade Católica do Salvador, graduação e do mestrado.

² Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas - UFAL. Especialista em Direito Tributário pela UNIDERP. Procurador do Estado de Alagoas.

³ Doutor e mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Procurador do Estado de Alagoas. Advogado. Professor da Faculdade Sete de Setembro - FASETE, em Paulo Afonso - BA.

KEYWORDS:

Contributory capacity. Isonomy. Public service tax. Tax justice.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em capítulo próprio, delineou de forma bastante detalhada o Sistema Tributário Nacional, traçando as espécies tributárias existentes, a competência dos entes federados para sua instituição, bem como uma série de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Não há maiores dúvidas que a tributação tem o papel fundamental de carrear para os cofres públicos os recursos financeiros indispensáveis para a consecução das finalidades públicas definidas pelo texto constitucional. Nesse sentido, não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 é dotada de uma série de dispositivos que impõem aos poderes constituídos o dever de efetivar uma ampla gama de direitos prestacionais, através da realização de serviços públicos, que naturalmente exigem a efetivação de gastos públicos para a sua concretização.

Com efeito, sem as receitas financeiras obtidas através das espécies tributárias, o estado brasileiro não teria mecanismos para efetivar os direitos prestacionais fixados pelo texto constitucional, tornando a Carta Cidadã de 1988 um mero reduto de promessas vazias, sem possibilidade de cumprimento.

Destarte, o pagamento dos tributos assume caráter essencial para a própria existência do Estado, o que leva a doutrina⁴ a defender, em posição já externada pelo Supremo Tribunal Federal⁵, o seu caráter de dever fundamental dos contribuintes. Se ao mesmo tempo que os cidadãos possuem o direito de exigir a prestação das atividades fixadas pelo texto

⁴ 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. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti Alencar. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008. p. 51/52.

⁵ RE 601314/ SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. EDSON FACHIN Julgamento: 24/02/2016.

constitucional, também existe o dever fundamental de pagar os tributos, permitindo assim o cumprimento, por parte do poder público, das suas obrigações constitucionais.

O caráter fundamental do dever de pagar tributos convive com uma série de limitações constitucionais ao poder de tributar, o que também evidencia o caráter protetivo do direito tributário para com os cidadãos. Isso significa que por mais que a arrecadação se revista de caráter essencial para o Estado, a regularidade da cobrança tributária deve observar uma série de limites fixados pelo texto supremo⁶.

Seguramente uma das mais relevantes limitações constitucionais ao poder de tributar, prevista no art. 150, II, do texto constitucional, diz respeito a necessidade de observância do princípio da isonomia quando do exercício da imposição tributária. E como corolário lógico da isonomia, funcionando como critério relevante para aferição do exercício isonômico da tributação, o constituinte previu, ainda, no art. 145, § 1º, a necessidade de que na fixação dos impostos seja levado em consideração a capacidade econômica do contribuinte. É importante perceber que o dispositivo, diferentemente do art. 202 da Constituição de 1946, restou omissivo quanto as demais espécies tributárias.

Assim, o presente artigo visa analisar o princípio da capacidade contributiva previsto na Constituição Federal, especificamente quanto a sua compatibilidade, ou não, quanto a uma espécie tributária específica, qual seja: as taxas.

2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O direito se manifesta através da linguagem, visando sempre regular a conduta humana, direcionando e influenciando comportamentos⁷. Nesse sentido, o direito pretende orientar os comportamentos dos membros da comunidade, no sentido de concretizar os valores que

⁶ 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. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti Alencar. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008. p. 54/55.

⁷ IVO, Gabriel. O Direito e a sua Linguagem. In: Direito Tributário e os novos horizontes do processo –XII Congresso Nacional de Direito Tributário. IBET, 2015, p. 537/538.

pretende implantar na sociedade⁸. Essa orientação, regulação, especialmente nos países da tradição do *civil law*, como é o caso do Brasil, é feita através dos textos jurídicos insertos nos diplomas legais, que exercerão o papel de influenciar as condutas dos indivíduos de uma determinada comunidade.

Gregorio Robles⁹ destaca que o direito nasce de decisões, sendo estas as responsáveis pela criação dos textos jurídicos, ponto de partida para a obtenção da norma jurídica. As decisões que resultam na criação do direito podem ser tanto de ordem extrasistêmica, como de ordem intrasistêmica. A primeira é a decisão constituinte, que gera o nascimento da nova ordem, enquanto a segunda é a decisão constituída, que pressupõe a existência da ordem jurídica. O autor espanhol destaca que o poder constituinte toma a decisão que constitui o novo ordenamento jurídico, consubstanciado através da Constituição. E mais. Além de estabelecer a forma de governo, os poderes constituídos, competências e procedimentos para decidir, a Constituição também estabelece, com ampla margem de decisão, os critérios materiais (critérios de justiça) que irão guiar as suas decisões intrasistêmicas e que influenciarão a nova ordem.

Nesse sentido, forçoso reconhecer que a Constituição Federal de 1988 é marcada por disposições que confirmam as lições do autor espanhol, já que o texto deixa claro, em diversas passagens, uma série de critérios de justiça que devem nortear a atuação da ordem intrasistêmica. Trata-se de aspecto facilmente constatável dos inúmeros princípios expressos constantes do texto constitucional.

No que diz respeito ao objeto do presente artigo, faz-se mister destacar, como valor expressamente adotado pelo constituinte de 1988 a ser concretizado pelo legislador infraconstitucional, o princípio constitucional da isonomia, previsto no art. 150, inciso II, da Carta Magna, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Com o dispositivo, a atual carta constitucional teve a clara finalidade de evitar tratamento desarrazoado entre os sujeitos passivos que se encontrem em situação similar, procurando, assim, coibir tratamentos iníquos na imposição tributária.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 34.

⁹ ROBLES, Gregorio. El Derecho como texto. (Cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho). Civitas: Madrid, 1998.

Com efeito, os textos normativos são o ponto de partida para a criação da norma jurídica, já que ambos não se confundem. Como hodiernamente destacado pela doutrina¹⁰, a norma jurídica é o resultado extraído, através da atividade interpretativa, das disposições legais. Não existe norma jurídica antes da atividade intelectual do intérprete. Eros Grau¹¹ enfatiza que na atividade de aplicar o direito, o intérprete deve levar em consideração não somente o texto legal objeto de análise, mas também os fatos, a realidade, o contexto, o momento histórico em que realizada a interpretação, o que o leva a defender que a norma se encontra parcialmente contida no texto.

Destarte, não se pode perder de vista que a norma extraível do art. 150, inciso II, da Constituição Federal, é no sentido de pôr em prática lição tradicional do direito, que bem representa a isonomia, conferindo tratamento igual para aqueles que se encontram em situação de igualdade, e tratamento diferenciado para aqueles que se encontrem em situação desigual, na exata medida da desigualdade. O constituinte expressamente adotou um critério de justiça que deve ser adotado no exercício da tributação pelo fisco, visando, com isso, garantir justiça fiscal, e permitindo o cumprimento de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previsto pelo art. 3º, III, da Constituição Federal, que é o de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Paulo de Barros Carvalho pontua que:

O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas sim que as pessoas físicas e jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias. Caberá à legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender às especificidades dos casos submetidos à imposição, de maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percução tributária.¹²

Para o direito tributário assume especial relevância para a concretização do princípio da isonomia, sendo verdadeiro critério para a aplicação da igualdade, o princípio da capacidade

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a aplicação/interpretação do direito. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. p. 88/89.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 277.

contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal¹³. Luciano Amaro¹⁴ destaca que devem ser tratados com igualdade aqueles que possuem idêntica capacidade contributiva e com desigualdade aqueles que revelem capacidades distintas.

Isonomia e capacidade contributiva estão umbilicalmente ligados, uma vez que ambos caminham no sentido de garantir um sistema tributário que leve em consideração as peculiaridades dos diferentes sujeitos passivos. Paulo de Barros Carvalho¹⁵, em lição que reforça a ligação entre os referidos princípios, acentua que mesmo que texto constitucional não contivesse expressa menção à capacidade contributiva, ele persistiria no ordenamento jurídico de forma implícita, como desdobramento direto do princípio da igualdade.

Em que pese o amplo reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como orientação a ser seguida na concretização da tributação no ordenamento pátrio, é inegável que sua definição, apesar de intuitiva, não é das medidas mais simples face a vagueza dos seus termos.

Alfredo Augusto Becker¹⁶, por exemplo, destaca que a expressão capacidade contributiva, sem outras especificações, não constitui um conceito científico. Segundo o autor, além dela não estabelecer, por si só, o parâmetro para a cobrança do sujeito passivo, ela também não possibilita a adequação, comparação, com a tributação imposta aos demais onerados. Afirma, inclusive, que a sua inserção nos textos constitucionais é a constitucionalização do equívoco¹⁷.

Não há dúvidas que apesar da vagueza da expressão, é imperioso que a doutrina trace as balizas necessárias para a interpretação da disposição constitucional, permitindo assim uma aplicação que concretize o texto constitucional.

De início, é importante ressaltar que apesar do art. 145, § 1º, ao tratar da capacidade contributiva, dispor que os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, parcela considerável da doutrina defende que as expressões capacidade

¹³ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 434.

¹⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 159.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 331/332.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 481.

¹⁷ *Ibid.*, p. 484.

econômica e capacidade contributiva não são sinônimas¹⁸. Enquanto que a capacidade econômica é a manifestação de riqueza, a exteriorização das possibilidades econômicas do indivíduo, independente de qualquer relação com o fisco, a capacidade contributiva está relacionada com a aptidão de contribuir com o fisco, face o vínculo legal entre o poder estatal e o sujeito passivo.

Destarte, em que pese a capacidade contributiva pressupor a capacidade econômica, é possível a existência desta última sem capacidade contributiva. Ives Gandra¹⁹ exemplifica com a situação de um turista estrangeiro que passa pelo Brasil. Por mais que ele possua capacidade econômica, só existirá capacidade contributiva na hipótese de ele praticar o fato gerador de algum tributo.

Regina Helena da Costa assim o define a capacidade contributiva:

No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e o seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui designa-se por capacidade contributiva a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.²⁰

Fica claro do conceito exposto que o princípio da capacidade contributiva é especialmente voltado para o legislador, que deverá concretizar a exigência constitucional de uma imposição tributária justa, através da eleição de hipóteses de incidência de conteúdo econômico, que demonstrem fatos-signos presuntivos de riqueza²¹. É a chamada capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Mas a capacidade contributiva não se resume ao aspecto absoluto ou objetivo. Ela também tem uma feição denominada de relativa ou subjetiva, na qual se levam em consideração

¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 120.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: Caderno de Pesquisas Tributárias São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (coedição), 1989. p. 34. Apud Ginacarla p. 35

²⁰ COSTA, Regina Helena. O Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 24

²¹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 102.

os aspectos individuais do sujeito passivo, servindo de limite a imposição tributária, resguardando o seu mínimo vital.

Paulo de Barros Carvalho afirma que:

O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deve dosar igualitariamente a carga impositiva. Nesse estágio é que se poderá aludir a igualdade constitucionalmente prevista, pois é de todo possível o emprego dos instrumentos que existem à disposição do legislador (base de cálculo, alíquota e isenções), no sentido de atender as desigualdades sociais e mesmo individuais, na fase de instituição do ônus tributário. E isso representa a satisfação de um dever jurídico, como acontece no caso da capacidade contributiva.²²

Assim, fica clara a preocupação do texto constitucional em garantir um sistema tributário efetivamente justo, que leve em consideração para a imposição tributária não só o fato da lei prever como hipótese de incidência fatos-signos presuntivos de riqueza, mas também aspectos pessoais do contribuinte, evitando que o tributo implique em violação a direitos fundamentais, só ampliando as situações de desigualdade dentro da sociedade.

3. TAXAS E SUA BASE DE CÁLCULO

É cediço que as taxas estão previstas no art. 145, inciso II, da Constituição Federal, que estabelece que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderão realizar a sua cobrança 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.

Da leitura do texto constitucional fica claro que se trata de tributo vinculado, ou seja, para que o poder público possa realizar a sua cobrança ele deve necessariamente realizar uma das atividades previstas constitucionalmente em relação ao contribuinte. É necessário que o Estado realize algo face o sujeito passivo para que possa validar a cobrança²³. Nesse sentido, o

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009. 3ª ed. p. 327.

²³ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 601.

valor pago a título de taxa é uma forma de contraprestação, retribuição pela atividade prestada pelo ente estatal.

Assim, enquanto os impostos são destinados ao custeio dos serviços gerais do poder público, onde a cobrança não implica na possibilidade jurídica de exigência de qualquer atividade específica em relação ao sujeito passivo, nas taxas o pagamento visa custear a atividade específica desempenhada face o sujeito passivo.

Face a natureza da espécie tributária, voltada para custear a prestação da atividade estatal, o constituinte deixou claro, em seu art. 145, § 2^a, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos.

A disposição constitucional torna inconteste que as bases de cálculos dos impostos e das taxas são inconfundíveis. Enquanto que nos impostos a base de cálculo é um fato-signo presuntivo de riqueza já definido pela Constituição, o que significa dizer que a base de cálculo é uma manifestação de riqueza desvinculada de qualquer atividade estatal, nas taxas a base de cálculo é o custo do serviço, quer dizer, quanto o poder público desembolsa para realizar o exercício regular do poder de polícia ou pela prestação de serviço público específico e divisível. Isso significa dizer que as taxas não podem ser criadas com o mero objetivo de arrecadar recursos indistintamente²⁴, para custeio das despesas gerais dos entes, mas tão somente para reembolsar o ente estatal pelas despesas efetuadas com a atividade.

O Supremo Tribunal Federal interpretando o dispositivo constitucional já assentou que apesar da diversidade das bases de cálculos das duas espécies tributárias, é possível que a taxa se utilize de um ou mais elementos da base de cálculo dos impostos. Segundo a Corte Suprema, o que o texto constitucional veda é a perfeita identidade das bases de cálculos, sendo possível que a base de cálculo das taxas leve em consideração algum, ou alguns, elementos utilizados na base de cálculo dos impostos. O tema, inclusive, é objeto da súmula vinculante nº 29, que assim dispõe²⁵: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 28^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 618.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 29. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 06.02.2018.

elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

A base de cálculo das taxas deve levar necessariamente em consideração o custo do serviço prestado pelo ente estatal. Se é certo que é uma tarefa quase impossível o estabelecimento de uma proporção exata entre a base de cálculo da exação com o gasto realizado pelo ente estatal na prestação da atividade, não é menos certo afirmar que deve existir, pelo menos, uma correlação razoável entre o custo da atividade realizada e o valor cobrado dos contribuintes. Se as taxas passam a produzir uma arrecadação muito superior ao custo da atividade estatal elas inegavelmente assumiriam uma feição de imposto²⁶, violando assim o texto constitucional.

4. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS TAXAS

Paira controvérsia doutrinária quanto à possibilidade jurídica da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas taxas, face o regime jurídico dessa espécie tributária no direito brasileiro.

Como já destacado ao longo do presente artigo, o texto constitucional ao prever na forma expressa o princípio da capacidade contributiva, em seu art. 145, § 1º, o fez tão somente em relação aos impostos, sendo omissos quanto as demais espécies tributárias, o que abre margem para discussão.

A tese que defende a inaplicabilidade do princípio às taxas, assumida por parcela da doutrina brasileira, a exemplo de Regina Helena Costa²⁷, Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸ e Marciano Buffon²⁹, não se apega a omissão do texto constitucional para corroborar o seu entendimento. Em verdade apresentam como principal tese para a inaplicabilidade a suposta

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 453.

²⁷ COSTA, Regina Helena. O Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 55.

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 88.

²⁹ BUFFON, Marciano. Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 209.

incompatibilidade do princípio com a referida espécie tributária, face o regime jurídico das taxas constante do texto constitucional brasileiro.

É cediço que as taxas são tributos vinculados, dependendo para sua instituição e cobrança de uma atuação específica do Poder Público, em uma daquelas situações descritas pelo art. 145, inciso II, da Constituição Federal, em relação ao contribuinte. Além disso, a Carta Magna estabelece no art. 145, § 2º, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos, o que resulta no entendimento de que necessariamente o tributo deve possuir como base de cálculo o custo do serviço desenvolvido pelos poderes estatais para prestação da atividade.

Assim, enquanto nos impostos a base de cálculo sempre terá como premissa a renda ou o patrimônio do contribuinte, nas taxas a base de cálculo será o custo da atividade estatal. Nesse sentido, as hipóteses de incidência previstas constitucionalmente, como legitimadoras para a instituição das taxas, diferentemente dos impostos, não indicam signos presuntivos de riqueza que permitam a verificação da capacidade contributiva do sujeito passivo³⁰.

Os refratários à aplicação do princípio às taxas destacam o fato de que os valores arrecadados com o tributo servem para custear a atividade estatal dirigida especificamente ao contribuinte, já que não seria justo exigir esforços financeiros de toda a coletividade para a manutenção de uma atividade que não é destinada a todos³¹.

Como corolário lógico desse entendimento, os seus defensores advogam a necessidade de que os valores arrecadados com as taxas, como decorrência do princípio da igualdade³², respeitem o critério da equivalência, pelo qual os valores obtidos com a exação guardem relação com o custo desembolsado pelo ente estatal para a prestação da atividade voltada ao contribuinte.

³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades positivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 181.

³¹ BUFFON, Marciano. Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 207.

³² VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades positivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p.

Regina Helena Costa³³, após destacar o caráter remuneratório das taxas em relação a atuação do Poder Público, exigindo assim razoável equivalência entre o valor cobrado e a despesa efetuada, ressalta que a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas não significa violação ao princípio da isonomia. Defende, ao contrário, que o princípio da igualdade nas taxas funciona de forma diversa do que ocorre quanto aos impostos. Enquanto nestes a isonomia é atendida, entre outras medidas, com respeito ao princípio da capacidade contributiva, naqueles a igualdade atendida com observância ao princípio da retributividade, pelo qual as pessoas atendidas pelo serviço público ou pelo poder de polícia é que são chamadas arcar com os custos estatais. Ressalta, inclusive, que nem mesmo nas hipóteses em que são concedidas isenções com base na situação econômica do sujeito passivo configuram hipótese de aplicação do princípio da capacidade contributiva, sendo o benefício fiscal nesses casos decorrentes de outras diretrizes constitucionais, a exemplo da que visa a redução das desigualdades sociais.

Célio Armando Janczeski³⁴ afirma que nas taxas a capacidade contributiva tem caráter secundário. Se nos impostos ele é de observância obrigatória, nas taxas ele é de aplicação mais elástica, conferindo margem de atuação para o legislador, que na sua instituição, ao considerar as características da exação que está criando, poderá levar em conta a capacidade contributiva dos futuros sujeitos passivos na fixação da base de cálculo da cobrança.

Em que pese a relevância dos argumentos daqueles que rechaçam a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, por sua suposta incompatibilidade, forçoso reconhecer que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em reiterados julgados³⁵ tem afirmado a aplicabilidade do princípio a referida espécie tributária.

Ao analisar a cobrança de taxa sobre o serviço de coleta domiciliar de lixo a Corte Suprema julgou válida as leis que utilizaram para a fixação da base de cálculo do tributo a metragem do imóvel³⁶. Entendeu a Corte que apesar da metragem também ser utilizada para a

³³ COSTA, Regina Helena. O Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 55/56.

³⁴ JANCZESKI, Célio Armando. Taxas. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 94.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 707948. Relator: Min. Dias Toffoli. 26/05/2015; e Recurso Extraordinário nº 191.417. Relator: Ministro Néri da Silveira, 16/6/2000.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 232393. Relator: Min. Carlos Velloso. 12/08/1999.

fixação do valor venal do imóvel, para fins de cobrança do IPTU, não seria o caso de incidência do art. 145, § 2º da Constituição Federal vez que não existiria perfeita identidade das bases de cálculos, mas tão somente a utilização de um dos elementos. Entendeu, ademais, que a metragem do imóvel, cobrando taxa em valores superiores para imóveis com tamanho maior, representa a aplicação concreta do princípio da capacidade contributiva.

Como já exposto no presente artigo, o simples fato de o texto constitucional só prever expressamente o princípio para os impostos, não afasta a noção de que a capacidade contributiva é uma decorrência lógica do princípio da isonomia. Isso significa dizer que ele existiria no ordenamento nacional mesmo que o texto constitucional não o previsse expressamente, uma vez que o princípio da capacidade contributiva é extraível não somente do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, mas também de outras disposições, a exemplo do art. 150, II, combinado com o art. 3º, III, todos constantes da Carta Magna.

A questão que surge é quanto a compatibilidade do regime jurídico instituído pelo texto constitucional para as taxas e o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a base de cálculo dessa espécie tributária deve levar em consideração o custo da atividade estatal, exigindo referibilidade entre o valor cobrado e o montante despendido pelo Poder Público para a prestação da sua atividade.

A equivalência entre custo para a prestação da atividade e a arrecadação com a exação certamente é uma norma que se extrai do texto constitucional, sendo que constantes e significativos superávits arrecadatários significariam um desvirtuamento da finalidade do tributo, conduzindo a uma utilização da referida espécie tributária com efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal (art. 150, inciso IV).

A discussão em torno da (in) compatibilidade do princípio com as taxas apresenta, inclusive, divergências quanto a extensão da convivência entre os institutos.

Andrei Pitten Velloso deixa muito claro esse aspecto ao dispor que:

[...] o princípio da capacidade contributiva regula todo o sistema tributário, tal qual a igualdade. Ao desempenhar a função de critério de graduação, contudo, tem um âmbito mais restrito, pois se aplica exclusivamente aos impostos, empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, e não a todos os tributos, como certos juristas defendem ao recepcionar cega e acriticamente as lições da doutrina alemã e

italiana. Aos demais tributos, devem ser aplicados critérios distintos, adequados às suas peculiaridades.³⁷

Assim, fica claro que a grande divergência quanto a compatibilidade da capacidade contributiva em relação as taxas é no que diz respeito aos critérios de graduação do tributo, vez que a incompatibilidade seria consequência direta da necessidade de a base de cálculo das taxas guardarem referibilidade com a atuação estatal, com base no princípio do custo-benefício³⁸. Quer dizer, as taxas não poderiam ter seus valores majorados com base na maior a capacidade contributiva do contribuinte, já que isso seria aspecto estranho ao custo da atividade estatal.

Faz-se mister destacar que mesmo para a maioria dos que defendem a inaplicabilidade, existiria um caso em que prevalece a compatibilidade. São as situações onde são verificadas as condições econômicas do contribuinte, para excluir a tributação daqueles que apresentem baixa capacidade econômica para suportar o ônus da tributação, respeitando assim o princípio do não-confisco. Nesses casos, onde são concedidos benefícios fiscais para afastar o ônus tributário do sujeito passivo, existe uma clara hipótese de aplicação do princípio da capacidade contributiva nas taxas. O benefício fiscal nesse caso decorre do princípio da isonomia, já que pessoas sem condição financeira não podem ser tolhidos do direito de serem atendidos pela atividade estatal. O próprio texto constitucional deixa isso claro ao estabelecer hipótese de imunidade para os casos de obtenção de registro civil e certidão de óbito para aqueles considerados pobres nos termos da lei (art. 5º, inciso LXXVI).

Quanto a graduação da carga tributária nas taxas, em observância ao princípio da capacidade contributiva, em que pese ela ser mais propícia aos impostos face a sua hipótese de incidência definida constitucionalmente, isso não significa a impossibilidade de aplicação do princípio as taxas, como destacado pela doutrina³⁹ e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A grande questão é que não se faz possível estabelecer uma fórmula apriorística que permita a graduação das taxas conforme a capacidade contributiva do contribuinte em todas as

³⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades positivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 181.

³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. p. 19. Disponível em:

³⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.166.

hipóteses. É indispensável sempre ser analisada a taxa que será instituída, devendo o legislador, sempre que se mostrar viável tecnicamente, como é o caso da taxa de coleta domiciliar de lixo, fixar parâmetros que permitam tanto o respeito ao princípio da isonomia, onerando mais aqueles que possuem maior capacidade econômica, como também a imperiosidade de que o valor global arrecadado com a espécie tributária guarde compatibilidade com o custo despendido pelo Poder Público na execução da sua atividade.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 demonstra uma clara preocupação com a instituição de um sistema tributário justo, ao prever os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, pelos quais a carga tributária deve variar conforme a situação econômica do sujeito passivo.

Especificamente quanto ao princípio da capacidade contributiva, previsto pelo art. 145, § 1º, do texto constitucional, o constituinte só o previu expressamente quanto aos impostos. Entretanto, da leitura da Carta Cidadã, em posição assumida pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados, extrai-se norma jurídica no sentido de que o princípio é aplicável a todas as espécies tributárias, já que essencial para a consagração da justiça fiscal no exercício da imposição tributária.

Se é certo que o princípio tem o seu campo de atuação mais propício na seara dos impostos, vez que nessa espécie as hipóteses de incidência são propícias a identificação de signos presuntivos de riqueza que dizem respeito diretamente ao sujeito passivo, mesmo nos tributos vinculados, no caso das taxas, que possuem como base de cálculo o custo da atividade estatal, observadas as suas peculiaridades, ele é também de possível aplicação.

Com efeito, o próprio texto constitucional ao ressaltar as pessoas consideradas pobres nos termos da lei, do pagamento de taxas pelo registro civil do nascimento e pela certidão de óbito, leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo para instituir uma

imunidade tributária, o que torna inequívoca aplicação do princípio mesmo nos tributos vinculados, para resguardar o mínimo existencial.

Mas não só para garantir o mínimo existencial. É também possível, diante do caso concreto, que o legislador, verificada as hipóteses do caso concreto, estabeleça a graduação das taxas em respeito ao princípio da capacidade contributiva, fixando valores maiores para aqueles que possuem uma maior capacidade contributiva em relação a aqueles que possuem uma menor possibilidade econômica, a exemplo do que ocorre com a taxa de coleta domiciliar de lixo.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 janeiro.2018.
- BUFFON, Marciano. Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009. 3ª ed.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COSTA, Regina Helena. O Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a aplicação/interpretação do direito. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores.
- IVO, Gabriel. O Direito e a sua Linguagem. In: Direito Tributário e os novos horizontes do processo –XII Congresso Nacional de Direito Tributário. IBET, 2015.

_____. 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. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti Alencar. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008.

JANCZESKI, Célio Armando. *Taxas*. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*.

ROBLES, Gregorio. *El Derecho como texto. (Cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho)*. Civitas: Madrid, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades positivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

Data de Submissão: 17/01/2019

Data de Aceite: 13/12/2019