

O princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação nas Taxas

Flávio Couto Bernardes¹

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo²

Sumário: 1 – Introdução. 2 – Princípio da capacidade contributiva. 2.1 – Natureza constitucional. 2.2 – Origem da capacidade contributiva como corolário do princípio da isonomia - parâmetro de justiça tributária. 2.3 – O duplo sentido do princípio da capacidade contributiva. 3 – Características das Taxas no ordenamento jurídico brasileiro. 4 – Aplicação do princípio da capacidade contributiva às Taxas – análise de compatibilidade. 4.1 – Breve exposição de correntes que repelem tal possibilidade. 4.2 – Análise do problema à luz do princípio da isonomia em matéria tributária previsto no art. 150, II da Constituição. 4.3 – Aspectos práticos que demonstram a necessidade de a espécie tributária Taxa observar o princípio da capacidade contributiva. 5 – Conclusões. 6 – Referências Bibliográficas.

1 - Introdução

O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, assim denominado pela doutrina, corolário do princípio da igualdade, cujo enunciado normativo se encontra, em um primeiro momento e em destaque, no art. 145 § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB –, nas espécies tributárias denominadas Taxas.

Conforme assinalado, os juristas, em geral³, denominam o mencionado dispositivo como princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, a partir da dicotomia das

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Procurador do Município de Belo Horizonte e Advogado.

² Mestrando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Professor do Curso de Graduação da Universidade José do Rosário Vellano – Unifenas – e Advogado.

³ Nessa corrente: Sacha Calmon Navarro Coêlho, José Marcos Domingues de Oliveira, Hugo de Brito Machado, dentre outros.

normas jurídicas⁴ – princípios ou regras –, entendem que, tendo em vista o alto grau de abstração do enunciado normativo, ele deve ser assim intitulado.

Ao contrário de outros princípios citados por juristas de todo o País⁵, muitos deles, de duvidosa legitimidade, a necessidade de se observar a capacidade contributiva encontra-se expressamente previsto no texto constitucional. Independentemente da nomenclatura⁶ atribuída ao dispositivo – regra, princípio ou postulado –, trata-se de norma jurídica expressa, direito do cidadão e limitação ao exercício da competência por parte do Estado, especialmente do Poder Legislativo.

Delimitando a pesquisa ora proposta, o objetivo, portanto, é a análise da possível interpretação do princípio da capacidade contributiva e, principalmente, por ser corolário do princípio da igualdade, a sua aplicação nas Taxas, e não somente aos impostos, conforme expressa previsão no texto constitucional.

Assim sendo, no segundo e próximo item, far-se-á apresentação do princípio da capacidade contributiva. Discorrer-se-á sobre a sua natureza constitucional, a sua aplicabilidade e eficácia como norma jurídica, o seu conceito, os seus sentidos objetivo e subjetivo e a sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio.

No terceiro, por sua vez, tratar-se-á sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva nas Taxas. Para tanto, será necessário, mesmo que brevemente, que as características dessa espécie tributária sejam revisadas, para, em seguida, analisarmos o entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema, com o respectivo posicionamento sobre a questão.

⁴ Parte da doutrina apresenta ainda os postulados como outra espécie de normas jurídicas.

⁵ Por exemplo: princípio da prudência, princípio do mínimo existencial, princípio da reserva do possível, princípio da concisão etc.

⁶ Adverte-se que no presente trabalho, em sintonia com a doutrina e jurisprudência, adotar-se-á a nomenclatura princípio da capacidade contributiva. A advertência é oportuna, pois, até mesmo visando delimitar o objeto do trabalho, os estudos das normas jurídicas não serão analisados aqui.

2 – Princípio da capacidade contributiva

Os princípios constitucionais são normas diretivas que visam balizar a formação de determinado sistema jurídico, a partir de considerações relevantes neles consagrados. São normas tidas como imprescindíveis à estruturação deste sistema. Estes princípios traduzem, por exemplo, a exteriorização de alguns direitos fundamentais, normalmente considerados auto-aplicáveis. Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 198), “são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.”

Nesta concepção, os princípios constitucionais tributários são colocados como forma de limitação do exercício da competência tributária por parte dos entes federados. Na construção das ordens jurídicas parciais, devem ser rigorosamente atendidos estes preceitos. O fato de consagrarem restrições, assegurando garantias fundamentais aos contribuintes e a implementação segura do pacto federativo, levou a doutrina a reconhecer que tais dispositivos constitucionais devem ser considerados cláusulas pétreas – artigo 60, § 4º, da CRFB – inalteráveis até mesmo por emendas constitucionais.

A aplicação dos princípios na formação do sistema tributário nacional deve ser observada pelo legislador ordinário, vinculado às ordens jurídicas parciais, bem como pelo Poder Judiciário, no momento de dirimir quaisquer conflitos oriundos da incidência da norma tributária. O controle de constitucionalidade das normas legais perante os princípios é exercido pelo controle difuso ou concentrado, como previsto no texto constitucional e na legislação processual vigente, especialmente pela natureza constitucional conferida aos princípios de índole tributária.

Com este breve preâmbulo, buscamos demonstrar a relevância do princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental do cidadão-contribuinte, que permite a restrição do exercício da competência tributária do Estado, a ser observada pelos Poderes da República. Essencial, portanto, a abordagem pormenorizada de seus pressupostos.

2.1 – Natureza constitucional

Vários países⁷, em atenção à idéia de Estado de Direito, inseriram em seus textos constitucionais o princípio da capacidade contributiva. As constituições brasileiras, inclusive a atual e com exceção das constituições vigentes à época do regime militar⁸, fizeram ou faz menção expressa ao princípio.

O artigo 145, § 1º da CRFB prevê que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo capacidade econômica do contribuinte (...)”. Como se nota, a capacidade contributiva é o primeiro princípio constitucional-tributário previsto no Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Destacamos, ainda que, na mesma linha, o capítulo que dispõe acerca da seguridade social no texto constitucional, especialmente sobre a sua fonte de custeio, além de legitimar o agir-extrafiscal do Estado, referenda concomitantemente o princípio da capacidade contributiva, ao prever, no art. 195, § 9º da Constituição que as contribuições sociais “poderão ter alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do trabalho”.

Dessa forma, na qualidade de princípio e, por conseguinte, como integrante do sistema normativo, a capacidade contributiva deve ser observada pelo legislador no momento de exercer seu ofício, assim como pelo Judiciário, que, perante o caso concreto, deverá interpretar e efetivar a Constituição.

⁷ Conforme apresentado por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 42-45), o princípio da capacidade encontra-se positivado em várias constituições: Itália (art. 53), Espanha (art. 31), Venezuela (art. 223), Portugal (art. 130, nº 2), Argentina (art. 4º) etc.

⁸ A Emenda nº 18 à Constituição de 1946, elaborada em 1965, excluiu da redação original a previsão expressa do princípio. A Constituição de 1967, assim como, nas posteriores Emendas Constitucionais, inclusive a de nº 01 em 1969, o princípio da capacidade contributiva não tinha previsão expressa no texto normativo.

2.2 – Origem da capacidade contributiva como corolário do princípio da isonomia - parâmetro de justiça tributária

Segundo Ruy Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. (BARBOSA *apud* SHOUERI, 2005, p. 273)

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 51) aponta que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é encontrado no princípio da isonomia. Esta, quando alcançada, efetivará a justiça.

Esta igualdade de tratamento dos cidadãos integrantes de qualquer Estado que adote o regime republicano deve se estender para todas as matérias que envolvam o interesse público. Sob esta ótica está inserido no direito tributário, em razão da importância da relação jurídica instaurada entre o contribuinte e o Poder Público, tendo sido tratado de forma específica a partir do texto constitucional de 1988, com a rubrica de princípio da isonomia.⁹

⁹ Misabel Abreu Machado Derzi elaborou substancial estudo sobre o princípio da igualdade, onde ressalta:

“Com a formação do Estado moderno e a superação do feudalismo, a nova ordem econômica capitalista que se inicia tem seu ponto alto no século XVIII. Locke, Rousseau e Montesquieu ofereceram postulados teóricos e doutrinários convenientes ao momento histórico da nova ordem, aproveitados pelos revolucionários franceses e norte-americanos. O princípio da igualdade vem expresso na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e surge como reação a um sistema de privilégios e discriminações.

Lembra Lejeune Varcárcel que a cristalização do princípio da igualdade em perspectiva constitucional vem então de forma revolucionária como ruptura ao sistema anterior. Marcado, por tal razão, de rigidez (cf. op. cit., p. 37), serviu ao Estado policial e neutro do liberalismo econômico com que a burguesia se firmou como classe política dominante. Nesse enfoque do liberalismo, o princípio da igualdade se desdobra em paridade de tratamento perante a lei, sem quaisquer privilégios, como reforço da segurança jurídica. Realçam-se apenas os aspectos negativos do princípio, vedando-se as discriminações no teor da lei e, finalmente, compreende-se como justa a tributação proporcional à capacidade contributiva de cada um. No Direito Tributário, generalidade e capacidade contributiva são os correspondentes dessas noções de justiça como norma de tratamento, perfeitamente compatíveis com o capitalismo liberal.

Mas o constitucionalismo moderno trabalha com exigências jurídicas concretas. Abandona a igualdade formal própria do liberalismo clássico e, ao impulso das idéias socializantes, impõe a busca da igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. O Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade.” (BALEIRO, 1998, p. 528-529).

Misabel Abreu Machado Derzi desenvolveu vasto estudo sobre o princípio ora em análise, abordando sua origem, seus aspectos formais e sua moderna interpretação e aplicação. A busca da igualdade material é ponto fundamental da democracia contemporânea, visando propiciar idênticas condições sociais, culturais e econômicas para o desenvolvimento de todas as pessoas. A igualdade, portanto, pressupõe efetivar as oportunidades para que todos exerçam a cidadania em sua plenitude. Valemos, novamente, de sua lição para definir os critérios de comparação para se estabelecer as diretrizes básicas da aplicação da igualdade material:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal. (BALEEIRO, 1998, p. 530)

A igualdade, princípio constitucional fundamental, será, no direito tributário, efetivada por meio do princípio da capacidade contributiva. Em outros termos, da concepção maior de igualdade se extrai uma concepção de igualdade mais restrita no campo do direito tributário. Porém, esta concepção precisa, necessariamente, ter simetria com aquela.

O professor Nuno de Sá Gomes (2000, p. 208), ao prelecionar sobre o princípio da igualdade jurídica, sustenta que:

O princípio da igualdade jurídica, enquanto princípio jurídico fundamental, afirma, por um lado, a igualdade formal de todos os cidadãos perante a lei, o que tem, como corolários, os princípios da generalidade e da impessoalidade das leis, e, por outro, de um ponto de vista material, a proibição do arbítrio, e de discriminações na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a proibição de todos os privilégios ou imposições fiscais discriminatórios designadamente com base na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.

Essa interpretação ganha ainda mais força quando o princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional, como ocorre no Brasil, na Espanha, na Itália, além de outros sistemas jurídicos¹⁰. Sendo assim, como lembra José Marcos Domingues de Oliveira:

Entendemos que no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas. (OLIVEIRA, 1998, p. 51-52)

Significa que a Constituição brasileira, assim como as constituições de outros países, ao garantir o princípio da igualdade e, restritivamente na seara tributária o princípio da capacidade contributiva, visa legitimar o direito e o dever de o cidadão contribuir para o Estado dentro da sua real capacidade económica, vedada qualquer discriminação em razão da ocupação profissional do sujeito passivo, ou seja, deve ser pautada por parâmetros objetivos de medida de riqueza. O dever de pagar tributo, à luz do princípio da capacidade contributiva, surgirá somente após ser garantido a todos os cidadãos o direito de ter mínimo existencial devidamente resguardado. “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social deve devolver” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34). Por outro lado, o limite máximo para tributação é aquele que não tenha natureza confiscatória¹¹.

¹⁰ Na Alemanha, por sua vez, o princípio da capacidade contributiva não é previsto expressamente no texto constitucional. Compete ao princípio constitucional da igualdade direccionar a justiça social e, por conseguinte, tributação justa. Nesse país, a doutrina e a jurisprudência declaram-se favoráveis pela aplicação, mesmo que não positivada na Constituição, do princípio da capacidade contributiva. Para os alemães, através do princípio pode-se alcançar a justiça tributária.

¹¹ O princípio da vedação ao confisco não é objeto do presente trabalho, apesar de sua menção. O mencionado merece a produção de trabalho próprio e detalhado.

Nesse sentido, por meio da capacidade contributiva pode-se alcançar a justa repartição da carga tributária. Afasta-se políticas de interesses e aplica-se políticas fiscais éticas, ou seja, justas, inerentes ao Estado de Direito. E, dessa forma, quem tem maiores condições econômicas – capacidade de contribuir – deve repassar parcela maior da sua riqueza para os cofres públicos, ao contrário de quem tem poucas condições de contribuir. Essa é a idéia de igualdade, que sendo observada, proporciona a justiça. Restritivamente no direito tributário, se fala em justiça tributária ou fiscal, justamente baseada no critério objetivo de medida da riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária.

A partir dessa análise, vários tributaristas apresentam diferentes definições para o princípio da capacidade contributiva. Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter incluídible (TIPKE, 2002, p. 35)

Para Douglas Yamashita, o princípio da capacidade econômica significa “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Assim, o princípio da capacidade contributiva, norma de eficácia plena¹², pode ser compreendido como dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza, que deverá ser apurada após o exercício de todos os direitos constitucionais.

¹² Sobre a eficácia e a aplicabilidade das normas constitucionais, especialmente, as suas distinções não são objeto de análise no presente trabalho. Entretanto, cumpre-nos ressaltar que a doutrina constitucionalista assevera que as normas de eficácia plena são aquelas que, a partir da promulgação da CRFB, produzem ou têm os mecanismos suficientes para produzir os efeitos essenciais. A partir do momento que o constituinte as criaram, essas normas passam a existir e, efetivamente, produzir todos os efeitos pretendidos pelo Constituinte. Portanto, são normas que têm aplicação direta, imediata e integral, independentemente de legislação posterior para sua efetiva aplicação. (SILVA, 1982, p. 89-91)

2.3 – O duplo sentido do princípio da capacidade contributiva

Alguns doutrinadores¹³ dividem o princípio da capacidade em dois sentidos: (i) objetivo ou absoluto e (ii) subjetivo ou relativo. No sentido absoluto, deve-se buscar, para fins de tributação, uma riqueza. Em outros termos, como pressuposto para imposição tributária, o legislador deve visar uma fonte apta para gerar receita tributária para o Estado.

Já no sentido subjetivo, verificamos quais são as situações que podem ou não ser tributadas, ou seja, “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)” (OLIVEIRA, 1998, p. 57). Como lembra Schoueri (2005, p. 283), o exemplo clássico, onde uma pessoa percebe quantia razoável a título de pagamento de alugueres, porém deve arcar com medicamentos caros e enfermeiros, em razão de sua saúde precária. Assim, essa pessoa terá boa capacidade econômica, mas não capacidade contributiva.

Por isso, Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 32 – 34) apontam que o princípio da capacidade contributiva é considerado como princípio de individualidade e princípio de realidade. É compreendido como princípio da individualidade porque a capacidade contributiva, norma jurídica, deve buscar a justiça individual, isto é, levar em consideração, para fins de tributação, as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, não se deve observar a capacidade de contribuir dos grupos sociais.

O princípio da capacidade contributiva também está diretamente entrelaçado com o princípio de realidade, pois visa uma fonte de riqueza existente e não presumida¹⁴. Assim, Klaus Tipke e Douglas Yamashita definem que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio de valor nominal, mas sim real.

¹³ OLIVEIRA (1998, p. 57) e SCHOUERI (2005, 282 – 285).

¹⁴ Como, por exemplo, capacidade contributiva sob a ótica do talento pessoal.

3 – Características das Taxas no ordenamento jurídico brasileiro

Ultrapassado o primeiro tópico do presente trabalho, que teve como escopo discorrer objetivamente sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva, propomos, por ora, analisar a sua aplicabilidade nesta particular espécie tributária, denominada de Taxas, prevista no texto constitucional e na legislação complementar.

A doutrina sempre oscilou ao classificar ou dividir as espécies tributárias. Existem os adeptos à teoria dicotômica, à tricotômica etc. De fato, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento que existem cinco espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. São elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Não se pretende discorrer sobre a melhor classificação, mas tão-somente analisar a aplicação do princípio em destaque às Taxas, já que são reconhecidas como espécie autônoma em qualquer das classificações adotadas, com a mesma conceituação e requisitos estabelecidos no ordenamento jurídico.

É de se destacar, que diante das diferentes espécies tributárias, parte da doutrina entende ser aplicável o princípio somente aos impostos, especialmente em razão da literalidade do art. 145, § 1º da Constituição. Nessa linha, portanto, as outras espécies tributárias, dentre elas, as Taxas, não teriam que observar o preceito legal, ou melhor, seria afronta ao texto constitucional sua aplicação às mesmas.

Primeiramente, torna-se imperioso discorrermos sobre as características das Taxas no ordenamento jurídico nacional, tanto nos aspectos constitucionais, como da delimitação realizada pelas normas gerais de direito tributário, consubstanciadas em lei complementar.

As Taxas têm previsão constitucional no art. 145, inciso II, e, em sede infraconstitucional, nos artigos 77 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Conforme exaustivamente trabalhado pelas doutrinas nacional e estrangeira, são espécies tributárias que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado

ao contribuinte ou colocado à sua disposição. É um tributo contraprestacional ou vinculado que pressupõe a existência de uma atividade estatal no núcleo de seu fato gerador¹⁵.

No que tange à diferença entre os impostos e as taxas, autores como o professor português Nuno de Sá Gomes (2000, p. 74) esclarecem que “o que caracteriza definitivamente a Taxa em face do imposto é o caráter sinalagmático, bilateral, desta última e o caráter unilateral, não sinalagmático, do primeiro.”

A idéia das Taxas está vinculada a um critério de justiça fiscal do sistema tributário, pois determina que o beneficiário ou o destinatário de atividade estatal específica retribua ao Estado o valor correspondente ao custo da utilização da atuação pública. Os serviços gerais, indivisíveis, são custeados pelas demais receitas estatais, mas não seria justo que o gasto estatal vinculado a pessoas específicas fosse suportado por toda a coletividade. Logo, razoável que seu usuário contribua com o pagamento deste tributo, no sentido de ressarcir ao Estado o custo da atividade.

Verifica-se, assim, que a Taxa, diferentemente do imposto, é um tributo vinculado a uma atuação estatal, ou seja, seu fato gerador está ligado a uma atividade estatal. O produto da sua arrecadação, entretanto, não tem destinação específica, com exceção da previsão do § 2º do art. 98 da CRFB, que instituiu a vinculação do que for arrecadado pela taxa judiciária ao investimento no próprio Poder Judiciário. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, por diversas vezes, que a vedação contida no

¹⁵ Nesse sentido, sempre importante retornamos à obra clássica de Geraldo Ataliba (2000, p. 123-136). O autor, ao trabalhar o critério de classificação dos tributos, sempre se pautou numa interpretação do ordenamento jurídico, com destaque, para o texto constitucional. Logo, refutava qualquer espécie de interpretação metajurídica ou pré-legislativa. Em outros termos, a interpretação deverá se pautar nos princípios e regras constitucionais. Nesse sentido, ao analisar o texto constitucional, Geraldo Ataliba pôde chegar à sua conclusão paradigmática no que tange à classificação dos tributos. O critério adotado, sempre respeitando a lei tributária, é a observação da materialidade do fato previsto na hipótese de incidência. E, nesse sentido, ao analisar todas as legislações existentes no que tange ao aspecto material da hipótese de incidência, o autor constata que: “das duas uma: a) ou consiste num atividade do poder público (ou numa repercussão dela) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.” (ATALIBA, 2000, p. 132). Nessa linha, na primeira hipótese somente haverá o nascimento da obrigação tributária quando ocorrer atividade estatal, ao passo que na segunda, tal requisito inexistente. Por isso mesmo, Geraldo Ataliba divide ou classifica as espécies tributárias em dois grupos: (i) vinculados – Taxas e Contribuições especiais; (ii) não vinculados – impostos.

artigo 167, IV¹⁶ da CRFB se refere somente aos impostos, não havendo impedimento para que as Taxas¹⁷ tenham o produto da sua arrecadação com destinação específica, desde que voltada ao motivo que justificou sua instituição, sendo vedada apenas a destinação às entidades privadas.

Questão que gera interessante debate refere-se ao critério para fixação da base de cálculo ou base imponible da espécie tributária em análise. Isso porque parte dos juristas¹⁸ entende que, pelo fato de as Taxas terem como uma de suas características a divisibilidade, o cidadão beneficiado pela atuação estatal deverá pagar individualmente os gastos daquele ato praticado pelo Estado. Entretanto, entendemos que tal conclusão não está condizente com o texto constitucional.

Afinal, divisibilidade não se confunde com individualidade. A divisibilidade pode ser detectada a partir de um grupo de pessoas beneficiadas com a ação estatal ou, quiçá, individualmente.

Para se alcançar à base imponible da espécie tributária e a sua repartição em observância ao critério da divisibilidade, a melhor exegese deverá ser realizada por meio dos princípios da isonomia e da solidariedade. Nesse sentido, pois, os usuários que provocam determinada atividade estatal deverão custear proporcionalmente os gastos

¹⁶ Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

¹⁷ Nesse sentido: EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, INCISO VII, DA LEI N. 12.216, DE 15 DE JULHO DE 1.998, COM A REDAÇÃO QUE LHE FOI ATRIBUÍDA PELA LEI N. 12.604, DE 2 DE JULHO DE 1.999, AMBAS DO ESTADO DO PARANÁ. EMOLUMENTOS. SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS. DESTINAÇÃO DE RECURSOS A FUNDO ESPECIAL CRIADO PARA PROMOVER REEQUIPAMENTO DO PODER JUDICIÁRIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 167, INCISO V, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA. 1. Preceito contido em lei paranaense, que destina 0,2% [zero vírgula dois por cento] sobre o valor do título do imóvel ou da obrigação, nos atos praticados pelos cartórios de protestos e títulos, registros de imóveis, títulos e documentos e tabelionatos, ao Fundo de Reequipamento do Poder Judiciário --- FUNREJUS não ofende o art. 167, inciso V, da Constituição do Brasil. Precedentes. 2. **A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, inexistindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas.** Pedido julgado improcedente. (BRASIL, 2006)

¹⁸ A título de ilustração, Ministro Marco Aurélio Mello (BRASIL, 2001).

praticados. Inclusive, essa posição há muito tempo é defendida por Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2000, p. 152):

A divisibilidade – exigida constitucionalmente (art. 145, II) – permite ao legislador tributário estabelecer unidades de utilização, para medir o consumo de cada contribuinte, permitindo, assim, a constitucionalmente desejada repartição do custo total da manutenção do serviço por todos os usuários.

Sendo base de cálculo da taxa o custo do serviço, impõe-se a sua divisão pelos usuários. Daí a necessidade de um adequado critério de repartição desse custo, respeitosa do princípio da isonomia. Daí emerge a noção de alíquota aplicada às taxas.

Assim, a base de cálculo das taxas deverá corresponder com os gastos do Estado em razão da atividade que exerce em favor do usuário, inclusive sob pena de desvirtuamento de uma de suas características elementares. Logo, o legislador que utilizar base de cálculo destoante dos gastos do Estado com a atividade, evidentemente o caráter de vinculação inerente às Taxas estará sendo refutada, e, por conseguinte, característica dos impostos restará presente.

Por fim, importante destacar, em síntese, que há dois tipos de previsão de Taxas no direito positivo, que decorre da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, e a instituída pelo exercício regular do poder de polícia, como delineado pelo texto constitucional.

4 – Aplicação do princípio da capacidade contributiva às Taxas – análise de compatibilidade

4.1 – Breve exposição de correntes que repelem tal possibilidade

Apresentadas as características primordiais do princípio da capacidade contributiva e das Taxas no ordenamento jurídico brasileiro, necessário adentrar no objeto específico ou imediato deste trabalho, que consiste exatamente na análise da compatibilidade da aplicação do referido princípio nesta específica espécie tributária, especialmente pelo fato de ser expressa a previsão do texto constitucional para utilização em impostos. A matéria, naturalmente, comporta divergências.

Uma primeira corrente doutrinária, amparada em ideais liberais, sustenta que quanto mais despesas o contribuinte proporcionar ao Estado, maior deverá ser o pagamento ou contraprestação pecuniária. É o intitulado princípio do benefício, onde “as pessoas serão tratadas desigualmente, na medida da sua desigualdade – pagarão mais aqueles que mais benefícios auferirem com os bens e serviços oferecidos pelo Estado” (CONTI, 1997, P. 63). O princípio do benefício¹⁹ estaria ao lado da capacidade contributiva, quando o constituinte criou diferentes espécies de exação tributária, segundo essa corrente.

Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 285), na mesma linha, entretanto com fundamento distinto, entende que:

Com efeito, embora, em princípio, idêntico raciocínio pudesse ser estendido às taxas – e em outros países se aceite que as taxas se dobrem ao princípio da capacidade contributiva também em seu sentido objetivo – deve-se considerar que o constituinte brasileiro, por meio do § 2º do art. 145, vedou o emprego de base de cálculo próprio de impostos às taxas. Ora, base de cálculo “própria” de impostos é aquela que se vale da capacidade contributiva objetiva, pois é índice de riqueza. Ao vedar o emprego de semelhante base de cálculo para as taxas, vedou o constituinte que considerações de capacidade contributiva objetiva se estendessem àquela espécie tributária, onde descabem considerações de solidariedade.

Ao nosso ver, a melhor exegese constitucional, não leva à interpretação alcançada por Luis Eduardo Schoueri. O constituinte vedou que se utilize a base de cálculo dos impostos previstos no texto constitucional como aspecto quantitativo para pagamento de Taxas, mas disto não se pode extrair que o princípio constitucional da capacidade contributiva somente se aplique aos impostos, não sendo compatível com as Taxas, como apresentado pelo citado autor. Por exemplo, a renda não pode ser utilizada como base de cálculo para impor o dever de se pagar taxa. Afinal, nos tributos fixos, o seu valor já está previsto diretamente no texto legal. Todavia, a renda auferida em determinado período pode ser interessante critério para definir ou balizar o valor da

¹⁹ O princípio do benefício “é aquele segundo o qual obtém-se a Justiça Fiscal por meio da tributação fazendo com que cada contribuinte colabore na arrecadação dos recursos por parte do Estado na proporção dos benefícios que obtenha com a realização de obras e/ou dos serviços públicos por ele prestados, ou seja, na proporção dos gastos que o Estado tenha efetuado para beneficiar aquele contribuinte.” (CONTI, 1997, p. 15). Entendem que o princípio do benefício está diretamente entrelaçado com às Taxas, isto é, somente terá direito a determinada atuação estatal – vinculação – aquele cidadão que tiver condições de pagar por ela. Assim, afasta-se, nos casos das Taxas, do princípio da capacidade contributiva – que seria inerente aos impostos – e aplica-se ao princípio ora comentado.

Taxa a ser pago, com objetivo final de se efetivar a igualdade e o seu corolário, o princípio da capacidade contributiva.

Neste mesmo sentido o posicionamento do professor Marco Aurélio Greco (2000, p. 185), sustentando que o princípio constitucional da capacidade contributiva somente será aplicado aos impostos e quando isso for possível.

No Supremo Tribunal Federal, o eminente Ministro Marco Aurélio²⁰ compreende que a cobrança de Taxa está intrinsecamente ligada ao gasto realizado pelo Poder Público, seja para fins de fiscalização, seja pela efetiva prestação de serviços em favor do contribuinte. Então, independentemente da capacidade de contribuir, uma vez sendo necessária a atuação estatal – poder de polícia ou prestação de serviço –, surge o dever de se pagar tributo, tendo como finalidade cobrir o gasto realizado pelo Estado.

Ao nosso ver, a conclusão do Ministro pode ser verificada como uma das características que justificam a inclusão das Taxas, isto é, a necessidade de se efetivar o caráter contraprestacional da atividade estatal realizada pelo Estado em favor do sujeito passivo de obrigação tributária beneficiado. O Estado faz, o utente custeia. Essa característica, todavia, também não impede ou afasta o princípio da capacidade contributiva, conforme a seguir será sustentado.

4.2 – Análise do problema à luz do princípio da isonomia em matéria tributária previsto no art. 150, II da Constituição

Talvez tenha passado despercebido pelo constituinte de 1988, mas, de fato, ele determinou expressa ou literalmente que somente os impostos teriam o dever de observar a capacidade contributiva. Por conseguinte, tal obrigatoriedade teria sido afastada, mesmo que implicitamente, das demais espécies tributárias. Importante mencionar, por oportuno, que a Constituição de 1946 não foi desatenta nesse particular,

²⁰ BRASIL, 2001.

ou seja, conforme se depreende do art. 202²¹, todos os tributos deveriam observar a capacidade econômica do contribuinte.

Obviamente, não podemos olvidar que é mais fácil evidenciar a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos. Afinal, existe disposição legal expressa nesse sentido, bem como pela própria sistemática dessa espécie tributária, que se adequa à mensuração da capacidade econômica do contribuinte. Mas isso não afasta, indubitavelmente, a sua aplicação às demais espécies tributárias.

Entretanto, essa conclusão somente poderá ser alcançada a partir da leitura literal e individual do art. 145 do texto constitucional. O que propomos, todavia, é a sua interpretação de forma sistemática e como unidade.

O constituinte de 1988, ao romper com o paradigma anterior, inseriu no texto constitucional diversos direitos expressos, ora sustentados com ideais liberais, ora com ideais sociais.

É de se destacar que para a implementação dos ideais sociais inseridos ao longo do texto constitucional, invariavelmente, os cidadãos deverão caminhar juntos e, em respeito à solidariedade, contribuir, em sentido amplo – não somente em matéria tributária –, de formas distintas, sempre com escopo de alcançar objetivos comum a todos, como, por exemplo, o bem-estar geral. Em outros termos, para efetivar alguns direitos constitucionais, os cidadãos, com base nas suas características ou qualidades pessoais, deverão ceder ou praticar atos em favor da coletividade, às vezes mais do que outro cidadão. E, para tanto, à luz do capitalismo moderno, o Estado precisa invariavelmente de recursos financeiros.

Nessa linha, exsurge a importância do direito tributário e necessidade de arrecadação. À luz do princípio da solidariedade, que reflete na capacidade contributiva, os recursos deverão ser obtidos por meio de repasse proporcional de capital dos particulares em favor do Estado. O repasse não deverá ser matematicamente igual, mas sim proporcional, de acordo com as capacidades individuais das pessoas físicas e jurídicas.

²¹ Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Essa é a idéia de igualdade geral, cujo corolário no direito tributário é a capacidade contributiva. Sustentar o princípio do benefício – conforme acima mencionado – à luz do texto constitucional e, principalmente, da realidade hoje vivenciada, seria grande retrocesso. Portanto, a igualdade geral e a igualdade em matéria tributária deverão necessariamente ser observadas, em respeito ao texto constitucional.

Nesse diapasão, como lembra Humberto Ávila (2008), em um dos seus mais recentes trabalhos, intitulado “Teoria da Igualdade Tributária”, a igualdade possui destaque constitucional. Afinal, ela é prevista como direito individual fundamental, no art. 5º; prevista, nova e especificamente, como norma de direito tributário, no art. 150, II; desmembrada, outrossim, como direito particular do cidadão – 145, § 1º.

Em apertada síntese, a igualdade tributária impõe o dever de cidadãos em iguais condições econômicas repassarem, dentro de suas possibilidades, a mesma parcela do saldo de sua riqueza em favor do erário, quer em função das atividades econômicas realizadas – riqueza objetiva –, quer em razão da utilização da atividade estatal de forma individualizada.

O enunciado normativo do princípio da isonomia em matéria tributária – art. 150, II da CRFB – impõe, objetivamente, o dever de contribuintes em mesmas condições econômicas, profissionais e funcionais pagarem igualmente tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Logo, contribuintes em condições distintas deverão pagar tributos de forma desigual. Assim, se determinada pessoa possui maiores condições econômicas para custear os gastos de um órgão ou entidade pública por meio do pagamento de Taxas, natural que realize uma contribuição mais elevada, isto é, proporcional à sua situação econômica.

Nesse sentido, por exemplo, quando a legislação, como ocorre na Lei n. 7.940, que dispõe sobre Taxa de Fiscalização em favor da CVM, impõe o dever de pagar uma quantia determinada a título de Taxa de fiscalização, de forma distinta e com base na situação econômica dos sujeitos passivos, visando custear as despesas do órgão fiscalizador, ela simplesmente efetiva a igualdade tributária, prevista no art. 150, II da Constituição. Logo, em sentido contrário, impor o dever de todos os sujeitos passivos custearem o órgão fiscalizador por meio de repasse de valores rigidamente iguais, sem

levar em consideração a sua real condição econômica, é violar o dispositivo constitucional em questão, base de sustentação do Estado Democrático de Direito.

Após a exposição dessas considerações, onde, a partir da isonomia tributária, sustentamos a possibilidade de ser aplicado o princípio da capacidade contributiva também nas Taxas, entendemos ser indispensável trazeremos à tona posicionamento do Supremo Tribunal Federal e exemplos que ilustram a conclusão alcançada.

4.3 – Aspectos práticos que demonstram a necessidade de a espécie tributária Taxa observar o princípio da capacidade contributiva.

Em primeiro lugar, entendemos ser importante destacar interessante julgamento do Supremo Tribunal Federal, ainda no ano de 2001, que, diretamente ligado ao objeto da presente pesquisa, inclusive, ensejou na edição da súmula 665²². Pois bem. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas Taxas, ainda que de forma não sistematizada no tocante à fundamentação (BRASIL, 2001). A Corte Constitucional negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto Agropecuária Vale do Prata S/A – Agropav – em face da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Discutiam, no caso, a inconstitucionalidade da Lei n. 7.940/89, que prevê a progressividade do valor das Taxas a ser pagas pelos contribuintes, a partir da visualização do patrimônio líquido. Em outros termos, quanto maior for o patrimônio líquido, maior será o valor da Taxa a ser paga, a título de custear os gastos praticados com o dever de fiscalização da CVM. Oportuno destacar que o voto condutor do Acórdão apenas mencionou que a tributação exercida pela Lei n. 7940 deveria respeitar a capacidade contributiva, sendo certo que todos os ministros, durante o julgamento, não apresentaram fundamentos jurídicos que sustentem o entendimento. Em outros termos, decidiram pela aplicação do princípio nas Taxas, entretanto, sem apresentar ou trabalhar detidamente a matéria ao ponto de efetivamente dar

²² Tal decisão, inclusive ensejou na edição de súmula, a de nº 665: “É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituídas pela Lei 7.940/89”.

credibilidade ao entendimento. Muito embora seja plausível a decisão, os fundamentos trazidos no seu corpo são abstratos.

Assim sendo, propomos apresentar, à luz de hipotéticos casos, maiores fundamentos que sustentem a necessidade de o princípio da capacidade contributiva ser aplicada às Taxas, sem refutar, entretanto, a base teórica trazida no subitem anterior.

Como é cediço, o Supremo Tribunal²³ já assentou entendimento que o dever de fiscalização do Estado, ou melhor, o exercício do poder de polícia e o seu conseqüente dever de pagar Taxa, independe do seu exercício efetivo. Para tanto, basta a existência de um órgão próprio e apto a realizar esse ofício. Invariavelmente, para cobrir os gastos do órgão, torna-se necessária a exigência do tributo.

Quando determinadas atividades são fiscalizadas ou serviços são prestados pelo Estado, cuja motivação pode ser verificada de forma individualizada, a Taxa é espécie tributária apta para custear esses gastos. Não seria justo, entretanto, que toda a sociedade pagasse, por meio de impostos, os gastos do órgão, sendo que tão-somente uma parcela dela ensejasse a atuação estatal.

Evidentemente, em alguns casos, o interesse de fiscalização pode ter repercussão além da relação Estado-contribuinte. Isso porque, ao realizar a fiscalização, o Estado poderá verificar se determinada atividade respeita o Código de Posturas da cidade, a legislação ambiental, dentre outros. Invariavelmente, o interesse será difuso ou coletivo. Ocorre que serão pessoas certas que se submeterão à fiscalização em virtude da atividade profissional exercida. Antes de realizar o seu interesse – por exemplo, iniciar atividade empresarial –, essas pessoas têm conhecimento prévio que deverão ser fiscalizadas e deverão custear a atividade estatal. Elas têm a escolha de efetivá-lo ou não. Uma vez efetivado o interesse, ela se obriga a ser fiscalizada e impõe custo ao Estado. Precisa, por óbvio e por justiça, custear as despesas.

É aqui que surge a idéia de solidariedade e aplicação da capacidade contributiva. Quando existir grupo de pessoas – e não toda a sociedade – com interesse semelhante,

²³ Nesse sentido, pois: BRASIL, 2009.

entretanto, que ensejam o dever de fiscalização do Estado, elas deverão custear os gastos dos Estados, cada uma de acordo com a sua capacidade econômica. A propósito, a divisibilidade estará presente, assim como o dever de atuação do Estado.

Exemplificamos, de acordo com a decisão do Supremo acima mencionada, que ensejou a edição da súmula 665 do Tribunal: a Taxa de Fiscalização dos mercados e títulos e valores mobiliários tem como fato gerador o poder de polícia atribuído à CVM. Somente as pessoas físicas e jurídicas que integram o sistema de distribuição de valores mobiliários deverão ser fiscalizadas. Logo, o dever de toda a sociedade custear os gastos para fiscalização, por meio dos impostos, deve ser afastado, por questão de justiça. Diante da divisibilidade flagrante, somente determinado grupo de pessoas físicas e jurídicas que provoca o dever de fiscalização deve custear os gastos do Estado, já que o custo da atividade está a elas direcionado, em virtude do exercício da atividade profissional escolhida. Entretanto, esse determinado grupo que provoca o dever de fiscalização não é uniforme, ou melhor, os membros que o compõe não estão no mesmo patamar econômico para fins de contribuição visando custear ou dar sustentabilidade ao órgão. Seguindo, ainda, o exemplo, os gastos da CVM para fiscalização é de cerca de um milhão de reais mensais. Questionamos: dentre todos os membros que compõem aquele grupo que motivou a criação do órgão e impõe o dever de fiscalização, a taxa não pode ser diferenciada, à luz da capacidade contributiva? Por que determinado membro do grupo, com maior capacidade econômica, não pode sofrer a exigência de uma carga tributária mais elevada com relação à Taxa em questão, participando do custeio da atividade estatal na proporção de sua capacidade contributiva?

Isso porque a progressividade na fixação do valor a ser recolhido das Taxas, tanto baseadas no exercício do poder de polícia quanto as decorrente da prestação de serviço público, deve estar atrelada à capacidade econômica do sujeito passivo, ou seja, aquele que é o destinatário ou o beneficiário da atividade estatal. Somente nesta hipótese que se efetiva a isonomia tributária, no seu contexto material, em que estabelece tratamento diferenciado entre as pessoas na medida de sua desigualdade – na tributação vinculada ou medida pela capacidade econômica.

Na mesma linha, ainda, a título de ilustração, quando as legislações municipais impõem o dever de pagar a Taxa de Fiscalização e Licenciamento, cuja majoração ocorre a partir

do tamanho da área a ser fiscalizada, nada mais realiza do que estabelecer uma regra objetiva de mensuração da capacidade econômica do sujeito passivo, assegurando a efetivação do princípio da isonomia. Afinal, em respeito à capacidade contributiva objetiva, quanto maior for a área utilizada pressupõe-se que maior será capacidade econômica de contribuir. Trata-se de presunção relativa, que pode ser afastada no caso concreto, em respeito à igualdade particular – capacidade contributiva subjetiva.

De qualquer forma, imperioso destacar, por evidente, que os valores arrecadados de forma distinta dos sujeitos passivos das Taxas deverão ter como escopo único custear os gastos do Estado. Em outros termos, muito embora admitamos a tributação diferenciada por meio das Taxas, não coadunamos que se utilize deste importante tributo como instrumento arrecadatório e injusto, equiparando-a impropriamente ao imposto, passando a direcionar um volume de recursos à Administração Fazendária maior que o seu custo de realização da atividade estatal que permite a exigência tributária em comento, sob pena de confisco tributário – art. 150, IV da Constituição.

No que tange ao pagamento de Taxas visando satisfazer os gastos do Estado em favor do sujeito passivo, após a efetiva prestação de serviços, recorreremos aos ensinamentos do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 88). Assim, conforme já sustentamos, o autor discorre que a capacidade de contribuir é percebida a partir das características pessoais do cidadão. A atuação do Estado tem como escopo mensurar o *quantum* devido, isto é, detectar o conteúdo contraprestacional. Por isso, aponta que o princípio da capacidade contributiva nesta espécie tributária realiza-se “negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real.” (COÊLHO, 2007, p. 88). Ocorre, todavia, que a análise do autor se limita a tão-somente observar o conteúdo contraprestacional das Taxas, ou seja, a prestação dos serviços e o montante a ser pago por ela, salvo nos casos de falta de condições econômicas do interessado.

A título de ilustração, no que se refere às Taxas que têm por fato gerador a prestação de serviços específicos e divisíveis, de uso efetivo, como ocorre com as Taxas judiciárias. Quanto maior for o valor atribuído à causa, maior será, presumidamente, a capacidade contributiva objetiva. Assim, o cidadão que distribuir a ação com alto valor da causa

terá, em tese, maiores condições para ajudar a custear o Judiciário, nos termos do art. 98, § 2º da Constituição.

Se formos levar em consideração a extensão dos gastos do processo para fins de tributação, não são raras as vezes que as causas de maior valor proporcionam menos dispêndio ao Estado financeiro do que aquelas de valor irrisório. Por exemplo, imaginemos ação consignatória de ISSQN, cujo valor mensal do contrato perfaz montante superior a um milhão de reais, e outra ação onde figura nos pólos ativo e passivo de separação litigiosa com pedido liminar de guarda casal pobre, sendo necessária, inclusive, a realização de estudo psicossocial do filho menor. Qual delas irá proporcionar mais gastos ao Estado? Em um primeiro momento e em condições normais, será a segunda. Por essa razão, o recolhimento relativo à Taxa deverá ser maior? Em respeito à igualdade e à capacidade contributiva, a resposta é negativa. As partes no processo foram quem provocaram o Judiciário, motivo pelo qual, diante da divisibilidade flagrante, deverão ajudar a custear os gastos, e não toda a sociedade. Entretanto, em respeito ao critério objetivo para contribuir – valor da causa – cada um deverá custear de forma distinta, à luz da realidade econômica demonstrada.

Sendo assim, ainda a partir da interpretação da Constituição como unidade, justiça e conformidade, podemos perceber que o próprio constituinte, mesmo que indiretamente e em respeito à capacidade contributiva, garante ao cidadão hipossuficiente, entre outros: (i) o direito de litigar em juízo, independentemente de pagamento de taxa judiciária – art. 5º LXXIV; (ii) o direito de petição e o direito de certidão perante o Poder Público – art. 5º XXXIV; (iii) direito ao registro civil e expedição de certidão de óbito – art. 5º LXXVI.

Nessa linha, foge dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade qualquer negativa do Estado em realizar ou prestar serviços públicos diante da ausência do recolhimento do valor relativo à Taxa. Ao contrário do que ocorre com o exercício da atividade econômica, onde é facultada a ação do Estado, quando permitida, a prestação de serviços públicos, especialmente os ditos essenciais ou fundamentais, é dever, sendo vedado condicionar a sua realização ao pagamento de taxa. Ademais, podemos verificar, nesse tipo de conduta, evidente possibilidade reflexa de outros direitos constitucionais.

A título de ilustração, pois: (i) impor o pagamento de taxa única a todos que pretendem buscar efetivar seus direitos junto ao Judiciário, independentemente da sua realidade econômica, poderá violar o direito ao acesso à justiça e outros decorrentes da falta da efetivação da tutela jurisdicional que se pretende; (ii) condicionar o direito de ter registro civil²⁴ ao pagamento de taxa sem qualquer espécie de relativização poderá violar direitos fundamentais do cidadão, tais como o da dignidade da pessoa humana – art. 1º, III da Constituição. Reflexamente, sem registro civil, a pessoa inexistente para o Estado, o que, por conseguinte, restringe os direitos à saúde, ao lazer, a educação, à nacionalidade, políticos etc.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, também deverá ser aplicado às Taxas. Somente determinada parcela da sociedade que impulsiona o dever de fiscalização – efetiva ou não – ou de prestação de serviços – efetiva ou posta à disposição – é que deverá custear com os gastos do Estado. Nessa parcela, à luz da igualdade e da capacidade contributiva, os membros que a compor e que tiverem melhores condições econômicas deverão sofrer taxa maior, observando-se, por evidente, a vedação ao confisco, ao passo que aqueles com menor capacidade contributiva deverão ser tributados com menos rigor. Nesse sentido, não será toda a sociedade responsável pelo pagamento dos custos provocados por poucos que provocam a ação estatal, e dentre estes, aqueles que tiverem melhores condições econômicas, deverão contribuir mais, efetivando-se, assim, a igualdade e seu corolário, a capacidade contributiva.

5 – Conclusões

²⁴ Importante destacar que a atual redação da Lei 6.015/97 isenta a todos do dever de pagar pelo registro civil ou assento de óbito, sendo certo que os demais emolumentos deverão ser pagos, salvo se restar comprovada a hipossuficiência do solicitante. A propósito: “ Art. 30. Não serão cobrados emolumentos pelo registro civil de nascimento e pelo assento de óbito, bem como pela primeira certidão respectiva. § 1º Os reconhecidamente pobres estão isentos de pagamento de emolumentos pelas demais certidões extraídas pelo cartório de registro civil. § 2º O estado de pobreza será comprovado por declaração do próprio interessado ou a rogo, tratando-se de analfabeto, neste caso, acompanhada da assinatura de duas testemunhas. (...)”

- 1 Verificamos que o princípio da capacidade contributiva possui, no Brasil, natureza constitucional. Ademais, constatamos que o princípio, no direito tributário, é corolário do princípio da igualdade. Entendemos que capacidade contributiva é o dever de todos os indivíduos repassar proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza, que deverá ser apurada após o exercício de todos os direitos constitucionais que lhe são garantidos.
- 2 Destacamos o duplo aspecto da capacidade contributiva: o objetivo – o legislador deve visar uma fonte apta para gerar receita tributária para o Estado – e o subjetivo – quais são as situações que podem ser ou não tributadas. Como observado por Klaus Tipke e Douglas Yamashita, o princípio da capacidade contributiva deve observar a individualidade – não grupos sociais – e a realidade – riqueza existente e não presumida.
- 3 Após analisarmos detidamente o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, propusemos verificar a viabilidade, sempre à luz do texto constitucional, da sua aplicação às Taxas. Num primeiro momento, entendemos indispensável, mesmo que brevemente, discorrermos sobre as características das taxas no ordenamento jurídico nacional. Em seguida, pudemos chegar a conclusão que, muito embora o art. 145 § 1º da Constituição faça referência aos impostos tão-somente, a partir da interpretação do texto constitucional como unidade, justiça e conformidade, mas com sustentáculo em outros dispositivos, especialmente, art. 150, II da Constituição, o referido princípio possui aplicabilidade às Taxas.

6 – Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. 8 tir. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. 208 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 1120 p.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. rev. e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, de 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. 40 p.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. 168 p.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 177.835-1/PE. Agropav *versus* CVM. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília, 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 18 abr. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 453. Confederação Nacional das Profissionais Liberais *versus* CVM. Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, 30 de ago. de 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 18 abr. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2059/PR. Partido do Movimento Democrático *versus* Governador do Estado do Paraná e Assembléia Legislativa do Estado do Paraná. Relator Min. Eros Grau. Brasília, 26 de abril 2006. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 23 abr. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 699.068-6/SP. Marítima Seguros S/A *versus* Município de São Paulo. Relator Min.

Ricardo Lewandovski. Brasília, 17 de mar. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 21 abr. 2009.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007. 1385 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 917 p.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 675 p.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. 108 p.

COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1996. 386 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. 271 p.

GOMES, Nuno de Sá. GOMES. *Manual de direito fiscal*. vol. II. 9ª ed. Rei dos Livros: Coimbra, 2000, p. 208.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 560 p.

_____. Ausência de Progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 206 p.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 65 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

_____, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002. 146 p.