

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CAIO ANDREZZO**

**A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS  
TAXAS**

Florianópolis

2015

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CAIO ANDREZZO**

**A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS  
TAXAS**

Trabalho de conclusão de curso de submetido à apreciação da banca examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, para a obtenção do título de Bacharel em Direito.  
Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti  
Coorientadora: Ana Rita Cabral, Me.

Florianópolis

2015



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Caio Andrezzo**

RG:

CPF:

Matrícula: **09122004**

Título do TCC: **A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas.**

Orientador(a): **Carlos Araújo Leonetti**

Eu, **Caio Andrezzo**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 23 de Junho de 2015

Assinatura manuscrita de Caio Andrezzo em tinta preta, sobre uma linha horizontal.

Caio Andrezzo





UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Caio Andrezzo**, defendido em **23/06/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (nove pontos e cinco), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 23 de Junho de 2015

---

**Carlos Araújo Leonetti**  
Professor(a) Orientador(a)

---

**Ana Rita Cabral**  
Coorientador(a)

---

**Sergio Ricardo Ferreira Mota**  
Membro de Banca

---

**Arthur Rodrigues Dalmarco**  
Membro de Banca

À Cíntia

Porque eu acho que tudo fica melhor se tem você.

## AGRADECIMENTOS

Começo, é claro, agradecendo à Cíntia por tudo o que ela fez para este trabalho de conclusão de curso acontecer. Por todo o amor e carinho. Pela sopa de ervilha. E claro, por ter ajudado a carregar todos os livros da Biblioteca Central antes que fechasse em razão da greve.

Preciso também agradecer ao meu pai, Marcelo Andrezzo, que deu a minha primeira lição de direito tributário. Ainda lembro, *pecúnia non olet* e como pegaram o Al Capone.

Agradeço minha mãe, Solange Andrezzo, que, no final das contas, foi uma das maiores influências que tive para decidir estudar Direito. Talvez seja por causa dela que eu fiz uma graduação em vez de ir à praia com um rolo de arame e vender minha arte. Embora não tenha nada contra quem escolhe tal caminho, sinto que para minha vida foi melhor seguir os conselhos de minha mãe.

Marília e Clara, cada uma delas deixou sua contribuição. Lembrar da Marília fazia com que eu procurasse parar de procrastinar. E a Clara deixou comigo seu vira-tempo, sem o qual eu jamais teria concluído o trabalho em tempo hábil. Por isso, agradeço às duas.

Lucas, Bruno, Joice e Nay, começar uma graduação poderia ter sido difícil. Comparáveis apenas com o Restaurante Universitário neste quesito, vocês tornaram meu começo na universidade muito mais agradável. E, diferente do RU, com o passar dos anos, meu afeto por vocês só cresceu.

Domi, Murilo, Carla, Sartoti, Renata, Vanessa, Glenda, Diogo, Demétrio, Márcia, Vitória, Seiya e os outros. Se esqueci de alguém, é só avisar que escrevo à caneta na cópia do TCC que ficar comigo. Eu já cheguei na universidade com pouquíssima fé no movimento estudantil. Embora ainda hoje eu não mantenha muita animação, o entusiasmo e determinação de vocês me inspirou muito. Quando eu fui Grantaire, vocês foram Enjolras. Obrigado mesmo, eu teria seguido vocês às barricadas.

Jessé, Júlia, Charles, Lucas, Miriam e todo o pessoal do Madrigal, Orquestra e Coral da UFSC, muito obrigado por tudo. Estar com vocês foi lindo, e a experiência do que é universidade fica muito mais completa com a música e com tudo o mais que vocês me ofereceram.

Eu deveria ainda agradecer a inúmeras pessoas, peço perdão caso alguém ache que eu deveria tê-lo feito por aqui. Mas gostaria de terminar agradecendo ao pessoal que entrou comigo no Direito noturno em 2009/1. Foi tão bom estar com vocês que, por melhores que sejam as outras turmas com quem estudei, ainda falo daquele grupo como a “minha turma”.

## RESUMO

Os princípios constitucionais influenciam todo o ordenamento pátrio, sua observância tem garantido a manutenção de valores cruciais para a sociedade. Um deles, intimamente ligado com o princípio da igualdade, é o princípio da capacidade contributiva, que determina a necessidade de se cobrarem os tributos na medida da capacidade econômica de cada indivíduo. Dentre as espécies tributárias, temos as que são vinculadas a atuação do estado, objeto desta pesquisa as taxas, que tem como fato gerador prestação de serviço público ou de exercício de poder de polícia. Em razão de o fato gerador da taxa envolver atuação estatal, é comum o entendimento de que o valor a ser pago em razão dessa espécie tributária deve corresponder aos gastos do Estado com a atividade prestacional, de forma a indenizar a Administração Pública. Assim, surge a controvérsia acerca da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, ainda que sejam tributos vinculados, ou da impossibilidade de sua aplicação, sob pena de descaracterização do tributo. A pesquisa delineará os conceitos necessários para o aprofundamento no assunto e trará os posicionamentos controversos da doutrina, bem como o entendimento jurisprudencial.

**Expressões-chave:** Princípios Constitucionais, Capacidade Contributiva, Limites ao Poder de Tributar, Taxas

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 –.....	51
TABELA 2 –.....	52



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	<b>11</b>
1.1 DEFINIÇÃO DE PRINCÍPIO .....	11
1.1.1 Princípios Jurídicos .....	11
1.1.2 Princípios constitucionais .....	12
1.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	14
1.2.1 O princípio da Igualdade .....	14
1.2.1.1 <i>O tratamento desigual</i> .....	15
1.2.2 Um breve histórico do princípio da capacidade contributiva .....	18
1.2.3 O princípio da Capacidade Contributiva .....	21
1.2.4 O princípio da capacidade contributiva como garantidor da igualdade ...	24
1.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL .....	26
<b>2 AS TAXAS COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>28</b>
2.1 DEFINIÇÃO DAS TAXAS .....	29
2.1.1 O fato gerador das taxas .....	33
2.1.1.1 <i>O exercício regular do poder de polícia</i> .....	35
2.1.1.2 <i>Serviços públicos específicos e divisíveis</i> .....	38
2.1.2 Base de Cálculo e Alíquota .....	40
2.3 CONTROVÉRSIAS ACERCA DAS TAXAS .....	41
2.3.1 O caráter contraprestacional das taxas .....	41
2.3.2 Espécies de taxas .....	43
<b>3 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS</b> .....	<b>45</b>
3.1 AS DIVERGÊNCIAS ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS .....	45
3.1.1 A jurisprudência do STJ .....	49
3.1.2 A jurisprudência do STF .....	52
3.1.3 A jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina .....	53
3.2 O RESULTADO DO CONFRONTO DOS POSICIONAMENTOS .....	54
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>57</b>

REFERÊNCIAS.....	59
------------------	----

## INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo analisar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da possibilidade da aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva às taxas, ainda que seja tributo vinculado.

Em momento de discussões acerca de reformas tributárias, é necessária especial atenção para com os limites ao poder de tributar, especialmente diante da percepção de que a carga tributária injusta causa instabilidade na sociedade como um todo e onera excessivamente os menos abastados.

Embora não existam grandes discussões acerca da definição do princípio da capacidade contributiva ou de sua relação com o princípio da igualdade, existem dúvidas acerca de como tal princípio pode manifestar-se nas diferentes espécies tributárias. A legislação claramente vincula os impostos com o princípio da capacidade contributiva, tornando sua observância obrigatória sempre que houver possibilidade. Mas não há certeza acerca de sua aplicação aos outros tipos de tributos.

Ao tratar acerca de taxas, é preciso ter em mente que se trata de tema controverso, não há entendimento doutrinário pacífico sequer acerca de sua definição, o que torna ainda mais nebulosas diversas de suas características.

Esta pesquisa está dividida em três capítulos. Principiam-se os estudos com a definição de princípio, para então passar a analisar o que é um princípio jurídico. Além disso, a definição de princípio constitucional, bem como sua primazia no ordenamento jurídico, é objeto de maiores considerações. A seguir, trata-se do princípio constitucional da igualdade e da discriminação positiva, fundamentais para que se possa entender o princípio da capacidade contributiva, seu caráter constitucional e a imperiosidade de sua observância.

O segundo capítulo tem o objetivo de trazer maiores esclarecimentos acerca da taxa como espécie tributária. Com forte base no Código Tributário

Nacional, as opiniões e ensinamentos de diversos autores acerca do tema são colocados para que, de forma convergente, fique consolidada uma definição de taxa com a qual se possa desenvolver a presente pesquisa.

As peculiaridades das taxas, como seu fato gerador, a importância de sua distinção dos impostos, e mesmo a proibição da adoção de base de cálculo própria de impostos são tratados com a devida atenção para que não se percam detalhes cruciais para a análise principal desta pesquisa.

O terceiro capítulo trata, a princípio, das controvérsias existentes entre os doutrinadores, colocando em conflito direto as opiniões divergentes e, especialmente, os fundamentos que tomam para firmar seu convencimento. Tal confrontação permite que se contemple o tema com mais base para chegar às conclusões.

Da mesma forma, o entendimento das cortes superiores é posto em evidência, bem como a jurisprudência catarinense, para que, saindo do campo exclusivamente teórico, possa existir um vislumbre de como os princípios influenciam a prática dos operadores do Direito.

Os pontos que geram conflito entre as exposições dos autores aqui adotados giram em torno de algumas características das taxas, em especial sua vinculação necessária com atividade prestacional da Administração pública em razão de exercício regular de poder de polícia ou prestação de serviço público.

Deste ponto, divergem os autores acerca do caráter contraprestacional da taxa, ou seja, de uma necessidade premente de haver maior correlação possível entre o gasto do poder público e o valor a ser pago como taxa.

Se por um lado a cobrança completamente desvinculada de tal valor com as despesas causadas pela atividade estatal traria a própria descaracterização da taxa, fazendo com que pouca diferença existisse entre ela e os impostos, é muito

perigoso ignorar um princípio constitucional que tem por objetivo a perfectibilização da justiça fiscal.

Ainda, mesmo entre aqueles que aceitam a necessidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, não há um consenso acerca da limitação da aplicação do princípio a isenções ou se a gradação das taxas segundo a capacidade econômica do contribuinte seria viável. Grande parte da resistência à gradação das taxas advém da proibição de se adotar base de cálculo, ou mesmo fato gerador, próprio de imposto. Enquanto a gradação dos impostos parece extremamente lógica, e até relativamente fácil, existe a impressão de que faltam meios jurídicos para garantir alguma gradação às taxas, sob pena de torna-la apenas um imposto erroneamente estabelecido ou mesmo bitributação.

Dadas tais dificuldades e pontos de conflito, a presente pesquisa busca meios para dirimi-los, torna-los mais compreensíveis e fornecer base para tecer considerações acerca de temas de tamanha complexidade.

Apesar da tentativa de delimitar o objeto da pesquisa com maior precisão possível, todos os temas têm extrema abrangência e, de forma alguma, há pretensão de esgotar os diversos temas de Direito aqui tratados.

Os conceitos, definições, exemplos e explicações aqui expostos são mantidos apenas no nível necessário para a existência de uma reflexão adequada à relevância do tema.

Tampouco se pretende trazer conceitos definitivos ou mesmo apontar este ou aquele posicionamento como o absolutamente mais adequado. A pesquisa, é claro, ainda tem o propósito de firmar um convencimento, mas é hercúlea a tarefa de quem se propuser a plenamente pacificar o tema.

## 1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 1.1 DEFINIÇÃO DE PRINCÍPIO

Regina Helena da Costa (2003, p. 32) relatou que a palavra “princípio” tem origem no Latim, especificamente das palavras *principium* e *principii*, as quais carregam o significado de “começo”, “origem” ou “base”. Do ponto de vista científico, apontou, “é o alicerce sobre o qual se constrói um sistema”.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 45) ensina que, para os leigos, o princípio é “o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer”. O princípio pode tornar “mais fácil a compreensão ou demonstração de algo”.

#### 1.1.1 Princípios Jurídicos

Nas ciências, o princípio é de onde se parte, um alicerce. Não é diferente quando tratamos de princípios jurídicos. Não faltam autores definindo “princípio jurídico”, mas, para início, podemos tomar a definição de Celso Bandeira de Mello (2010, p. 958-959), que entende o princípio como um mandamento que está exatamente no núcleo de um sistema, funcionando como um alicerce essencial, uma disposição de caráter fundamental que acaba por irradiar-se sobre variadas normas, não apenas com a função de ser parte da composição de seu espírito, mas também com a incumbência de ser um preceito para a compreensão e inteligência, uma vez que define a racionalidade e a própria lógica do sistema de normas. O princípio tem a capacidade de conferir a tônica ao sistema normativo, de dar-lhe um sentido harmonioso. O conhecimento e compreensão dos princípios jurídicos presidem a inteligência das diversas partes que compõem um todo único que é o sistema jurídico positivo.

Já podemos perceber desde logo que, não apenas definindo, o autor exalta a necessidade dos princípios para a própria compreensão do “sistema jurídico positivo”. Uma vez que possuem o papel de definir a lógica e racionalidade do



sistema de normas, não podem ser desconsiderados ou tratados como mera opção. Assim são os princípios jurídicos justamente por conta daquilo a que protegem.

Longe de ser a única definição possível, nas lições de Roque Antônio Carrazza (2012, p. 45) podemos ler que o princípio jurídico é um enunciado de natureza lógica, que não precisa necessariamente estar explícito, e que, em razão de sua notória generalidade, passa a ocupar posição de primazia, preeminência, em todos os grandes quadrantes do direito, de maneira a fortemente enlevar o próprio entendimento e utilização das normas jurídicas com os quais estão, de alguma forma, conectados. A vinculação entre princípio e norma é um claro sinal de que as outras normas são hierarquicamente subordinadas aos princípios.

É imprescindível notar que, no acima exposto, o autor deixa claro que os princípios podem estar implícitos na lei, de forma que não é necessário que uma norma faça referência direta a algum princípio, ou que seja um princípio em si mesma, para que dela possamos entender a existência de um princípio jurídico.

Ainda, a inexistência de um dispositivo legal expressando a totalidade do que representa um princípio não o invalida ou diminui a imperiosidade de sua aplicação. Ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 64) que os princípios de forma alguma possuem menos importância do que as definições legais, afirma ainda que na maioria das vezes os princípios sequer possuem status de lei, mas mesmo assim são intensamente aplicados pelos magistrados e demais intérpretes da lei, de forma que fazem parte do nosso direito como um ato que é regular da existência em sociedade. É indispensável deixar claro que o princípio pode sim estar enunciado na legislação, muitos deles, de fato, estão, mas isso não é estritamente necessário para assegurar sua validade.

### **1.1.2 Princípios constitucionais**

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 36-37) ensina que “o exercício dos poderes normativos é sempre circunscrito pela Constituição”. Ela é a lei maior,

máxima, o critério final de validade de todas as outras normas do sistema do direito. Contém os princípios fundamentais, assim como os princípios que organizam e estabelecem finalidades, condicionando o agir dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, limitando o próprio “Poder Público”.

Assim, diante do acima exposto, tendo em vista a patente hierarquia que há entre as normas jurídicas, é claro que os princípios constitucionais gozam de primazia sobre os demais princípios do ordenamento jurídico, sejam eles legais ou infralegais. Desde seu preâmbulo, a Constituição já estabelece princípios, como liberdade, segurança, desenvolvimento, igualdade e justiça. Já no artigo 5º da Carta Magna temos que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, momento em que se consagra o princípio da igualdade.

Diante daquilo que foi analisado até o momento, podemos perceber que, em nosso ordenamento jurídico, há forte relação entre os princípios e a Constituição, José Afonso da Silva (2012, p. 92) ensina:

Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] ‘núcleos de condensações’ nos quais confluem valores e bens constitucionais.

Não se pretende dar a entender que todos os princípios estão contidos na Constituição Federal, tampouco se poderia afirmar que todos obrigatoriamente devem estar claros e expressos em lei. Lembramos que anteriormente já foi exposto que os princípios podem ou não estar expressamente contidos na lei, sem perder o seu valor. Se a contrariedade a um princípio constitucional positivado torna uma lei inconstitucional, a inobservância dos princípios de ordem constitucional que não estejam explícitos em algum dispositivo também fere a constituição.

Quando tratamos de princípios constitucionais, é preciso concordar que sua aplicação é obrigatória em todos os casos a que se referem. Conforme o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 65-66), o legislador precisa acatar o princípio, os magistrados, por sua vez, devem adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito por parte do poder legislativo. Os princípios têm o

condão de subordinar a lei, o próprio Poder Legislativo não pode escapar ao controle da constitucionalidade que é feito pelo Poder Judiciário, uma vez que este tem a função de guarda da constituição. Tal intervenção, é claro, justifica-se quando o Poder Judiciário é acionado pelos cidadãos.

## 1.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 1.2.1 O princípio da Igualdade

Geraldo Ataliba (2007, p. 158) explana o princípio da igualdade como “imediatamente decorrente do republicano”, um princípio fundamental. Tal princípio prescreve a igualdade perante a lei, atos infralegais e, enfim, de todas as expressões do poder, sejam elas evidenciadas como normas ou como “atos concretos”. É um “direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado”.

O princípio da Igualdade está claramente estatuído no caput do artigo 5º da Constituição Federal, que assim se inicia: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, e continua o estatuir que se garante, tanto a brasileiros quanto a estrangeiros “a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”. Em dois momentos, no mesmo artigo, a igualdade é invocada.

Entre os setenta e oito incisos que seguem o caput, podemos encontrar aqueles servem justamente para garantir a manutenção da igualdade em diversas situações. Já de início, o primeiro inciso do artigo 5º consigna a igualdade entre sexos, explicando que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”. O inciso VIII também pode ser citado, uma vez que defende a igualdade quanto às crenças das pessoas, pois assim foi escrito: “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política”.

É claro que artigo 5º da Constituição não é o único em que se pode encontrar lei garantindo a igualdade. O artigo 4º esclarece os princípios que regem a República Federativa do Brasil em suas relações internacionais, no seu inciso VIII podemos ler: “repúdio ao terrorismo e ao racismo”. O repúdio ao racismo é exatamente a obrigação de respeitar a igualdade entre as raças. No artigo 7º da Carta Magna temos a igualdade trabalhista demonstrada no inciso XXXII, que determina “proibição de distinção entre trabalho manual, técnico e intelectual ou entre os profissionais respectivos”. Ainda, a igualdade política está clara no caput do artigo 14 da Constituição Federal: “A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos[...]”.

Mencionadas todas estas manifestações da Constituição no sentido de promover a igualdade, devemos agora dar destaque para aquela que tem maior importância neste trabalho. O artigo 150, inciso II, trata exatamente da igualdade tributária:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]

Para que se possa prosseguir e fazer maiores análises da relação entre o princípio da capacidade contributiva e a igualdade, há algumas considerações que precisam ser feitas antes.

Nos diversos exemplos dados de normas contidas na Constituição que são intimamente associadas ao princípio da igualdade, podemos notar que, em caráter geral, sua aplicação impede qualquer tipo de discriminação. Essa inclusive é uma aparente razão para que a palavra discriminação carregue um sentido pejorativo. Ela frequentemente é proibida, procura-se a todo custo inibi-la. Porém, as pessoas são diferentes e estão em situações diferentes.

Embora a discriminação tenha muitas faces extremamente negativas, existem sim situações em que ela é necessária para que se cumpra a justiça. Nestas

situações, ela deixa de ser ruim e não ofende o princípio da igualdade. Mais do que isto, o princípio da igualdade pode depender da discriminação, e é isto que agora passaremos a analisar.

#### *1.2.1.1 O tratamento desigual*

O inciso II do artigo 150 da Constituição Federal proíbe, desde logo, que se institua “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Não é necessário muito raciocínio para entender que o artigo, de certa forma, está expressamente autorizando o tratamento desigual entre contribuintes que não se encontrem em posição equivalente.

Dentro do estudo do próprio princípio da Igualdade devemos entender que a perfectibilização de tal princípio muitas vezes se dá justamente pelas situações em que há o tratamento desigual. É bem verdade que para o jurista nada há de paradoxal nisto, mas, ainda assim, deve-se dedicar algumas linhas acerca do assunto.

Geraldo Ataliba (2007, p. 158-159) explica que a lei “abstrai dos casos concretos”, de forma a evitar arbitrariedades, como favorecer determinadas pessoas ou mesmo procurar prejudicá-las. Diante de seu caráter impessoal, abrange classes de situações, grupo de pessoas, não “casos isolados”. Assim, não pode discriminar sem respeitar determinados requisitos, situação única em que se pode “abstrair a inserção das pessoas discriminadas em categorias gerais e impessoais”. Em outras palavras, a lei é genérica, abstrata. Não poderá, portanto, ter exceções, a não ser quando presentes “fatores objetivos, amparados por preceitos constitucionais inequívocos”.

Sobre esses preceitos, Hugo de Brito Machado (2010, p. 43-44) principia sua exposição com o argumento de que as dificuldades em relação ao princípio da isonomia surgem com a questão de saber se há hipóteses em que o legislador pode estabelecer critérios discriminatórios, e quais critérios podem ser usados validamente. O autor estatui que “na verdade, a lei sempre discrimina”. Expandindo

o pensamento, acerca da lei, continua: “Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas.

A lei, assim, forçosamente discrimina. É importante, então, saber como a discriminação terá validade, quais critérios são amissíveis e quais lesionam o princípio da igualdade. O autor menciona especificamente a formulação doutrinária segundo a qual o critério discriminatório deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma. Mas é natural pensar que apenas uma formulação seja insuficiente para determinar se o tratamento desigual efetivamente fere ou não o princípio da igualdade.

Assim, convém levar em consideração o momento em que Celso Antônio Bandeira de Mello lista alguns critérios que auxiliam a verificar se eventual tratamento desigual, ou mesmo estabelecimento de fator discriminatório em lei, ofende o Princípio da Igualdade (2009, p. 41):

Para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia [...], impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção e regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulta em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

Ao concluir seu raciocínio acerca do assunto, o autor continuou a fazer considerações para que se possa entender mais claramente as ocasiões em que há desrespeito ao Princípio da Igualdade (2009, p.47-48):

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

- I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.



II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” - que não descansa no objeto – como critério diferencial.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.

Por todo o exposto, podemos ver que quando uma norma estabelece algum tipo de discriminação, de tratamento desigual, não há necessariamente um desacato ao Princípio da Igualdade. Os tratamentos desiguais podem visar justamente dar um tratamento mais justo para pessoas que se encontram em situação fática distintas, desequiparadas.

José Afonso da Silva (2012, p. 221) explica que o Princípio da Igualdade possui dois prismas, primeiro, é aquele que proíbe o magistrado de fazer distinção entre situações iguais ao aplicar a lei, segundo, é a interdição ao legislador de editar leis que de alguma forma justifiquem o tratamento desigual a situações iguais ou obriguem o tratamento igual a situações que efetivamente são desiguais.

Podemos ainda trazer à baila o pensamento de Nelson Nery Júnior (1999), que, de forma concisa, expressa o que significa efetivamente respeitar o princípio constitucional da igualdade: “Dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”.

### **1.2.2 Um breve histórico do princípio da capacidade contributiva**

Antes de maiores aprofundamentos acerca do conceito de capacidade contributiva, é oportuno analisar brevemente a evolução histórica do princípio. A autora Regina Helena Costa (2003, p. 15) começa mencionando que no Egito antigo já existia a noção de que os tributos precisavam manter relação com a riqueza daqueles que teriam a responsabilidade de pagá-los. Em igual parecer, filósofos

gregos da antiguidade já ocupavam-se pregando o “ideal de justiça distributiva”, o qual consignava desde então que a “desigualdade remunera cada um consoante seus méritos”.

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 22), ao iniciar suas considerações acerca da juridicidade do princípio da capacidade contributiva, entre outras menções históricas, destaca o *Soberbo*, um tributo criado pelo Rei romano Sérvio Túlio, que “tomava por base a fortuna de cada contribuinte”, demonstrando assim que a Roma antiga, em certa medida, também já conheceu o princípio da capacidade contributiva.

De volta ao pensamento de Regina Helena Costa (2003, p. 15-17), em momento histórico muito posterior àquele em que viveu Sérvio Túlio, Rei de Roma, na magna carta de 1215, assinada por João Sem-terra, Rei da Inglaterra, também se encontra conceito no mesmo sentido, conforme ensina a autora, pois o documento traz consignado no artigo 12 que “prestações coercitivas devem ser moderadamente fixadas”.

Mesmo o famoso filósofo escolástico, São Tomás de Aquino, tinha o pensamento de que os tributos deveriam ser pagos “*secuncum facultatem* ou *secundum proportionis*”.

Posteriormente, deixada no passado a Idade Média, já no ano de 1776, Adam Smith sustentou em “A riqueza das nações” que a justiça da “imposição fiscal” seria concretizada quando todos contribuíssem para as despesas do Estado “na razão de seus haveres”. É oportuno verificar os argumentos de Adam Smith (1996, p. 282):

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na

propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.

As ideias supramencionadas, que em muito se aproximam com o entendimento atual do que é a capacidade contributiva, já eram fortes entre as pessoas a quem a autora Regina Helena Costa (2003, p. 15-17) fez referência como “povos civilizados”.

Convém contemplar alguns exemplos claros que Regina Helena Costa (2003, p. 16) traz em sua obra. Iniciando pela chamada “Boston Tea Party”, importante evento na história das colônias inglesas que viriam a ser tornar os Estados Unidos da América, que tinha um forte caráter de rebelião contra a tributação das importações realizadas pelas Colônias, especialmente a do chá. Tal rebelião foi tão relevante que é considerado um dos precedentes da Independência das colônias inglesas da América do Norte.

Na Europa, podemos atentar para a Revolução Francesa, de 1789. Entre as diversas razões que levaram a França a passar por tal situação, a autora destaca a precariedade do governo do Rei da época, Luís XVI, cujos impostos oprimiam de sobremaneira o povo.

Durante o mesmo período histórico, no Brasil, tivemos o episódio conhecido como “Inconfidência Mineira”, causada justamente pela tributação pesada aplicada pela Coroa Portuguesa, que tanto pode ser caracterizada pelo imposto conhecido como quinto (que consistia na reserva de 20% do ouro extraído para a coroa) quanto pela política fiscal que, de certa forma, foi o estopim do movimento revoltoso, conhecida como “derrama”.

As características da tributação nos eventos históricos até o momento citados têm em comum inobservância ao princípio da capacidade contributiva. Ainda, seja de forma direta ou indireta, a tal inobservância pode ser atribuída a condição de causa desses eventos.

Por fim, a “Déclaration des Droits” (1789), renovada pela “Déclaration de l'Homme et de les Citoyens” (1791), trazia em si consignado que impostos “deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um”. Desde então, tal regra passou a ser adotada em diversas constituições que sucederam tais declarações, como a Constituição Brasileira de 1824 e o Estatuto Albertino de 1848.

Segundo Rodrigo Aiache Cordeiro (2006, p. 99-100), depois da Constituição Imperial (1824), as demais foram omissas ou tímidas na postulação do princípio da capacidade contributiva. Tal quadro só mudou com a Constituição Federal de 1946, que assim estatuiu em seu artigo 202:

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

Ao prosseguir seu raciocínio, Rodrigo Aiache Cordeiro comenta que durante o período ditatorial as menções ao princípio da capacidade contributiva foram excluídas do texto constitucional, representando um dos graves retrocessos que o regime trouxe aos cidadãos. Enfim, o princípio foi retomado com a Constituição de 1988, expresso em seu artigo 145, § 1º.

### **1.2.3 O princípio da Capacidade Contributiva**

Definidos os princípios constitucionais e feitas as devidas considerações acerca do princípio da Igualdade, podemos passar a analisar o princípio da capacidade contributiva. O §1º do art. 145 da Constituição Federal é perfeitamente harmonizado com tal princípio:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte é um claro exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva. Ainda, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 120) destaca que a capacidade contributiva não é simplesmente toda e qualquer manifestação de riqueza, mas sim uma força econômica que tem o potencial de concorrer às despesas públicas. Aqui deve-se fazer uma importante observação. O princípio da capacidade contributiva é uma das grandes conquistas do Estado Moderno, pois ajuda a realizar a justiça fiscal, isto porque tem o objetivo de fazer cada pessoa colaborar com as despesas públicas na exata medida de suas possibilidades.

Hugo de Brito Machado (1994, p. 16) distinguiu capacidade econômica de capacidade contributiva, no sentido de que a capacidade contributiva constitui a capacidade econômica “qualificada por um dever de solidariedade, isto é, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo”, o que significa que a riqueza de uma pessoa não pode ser considerada em separado das “exigências coletivas”. Assim, a capacidade econômica é uma condição indispensável, mas não bastante, da capacidade contributiva, pois ainda precisa ser “qualificada pelos fins sociais”.

Levando o exemplo para empresas, e para além da mera distinção entre riqueza e pobreza, Hugo de Brito Machado (1994, p. 16) aduziu que, diante da necessidade de promover desenvolvimento econômico, se uma certa empresa deixa de ser tributada em alguma região, por um período determinado de tempo, tal empresa não apresenta o “elemento qualificante da capacidade contributiva”. O elemento a que o autor faz referência é a capacidade para “realizar o interesse público”. No caso, para que possa efetivamente realizar o interesse público, a fonte patrimonial da empresa não pode ser considerada como uma “manifestação de capacidade contributiva”.

De forma simples e clara, Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 53) estatui que a capacidade econômica tem relação direta com o patrimônio, renda ou consumo. Distingue-se, portanto, da capacidade contributiva porque a situação do tributado no âmbito patrimonial não corresponde necessariamente “às suas

possibilidades de desembolso”. Enquanto a capacidade econômica refere-se à aptidão para gerar riqueza, a capacidade contributiva refere-se à aptidão para pagar tributos, ou seja, para “suportar a tributação”

Em suma, podemos entender que o princípio da capacidade contributiva determina a aplicação de um critério de discriminação aos contribuintes, de forma que o tributo a ser pago tenha um caráter pessoal. Assim, a quantia não deve ultrapassar o limite da razoabilidade quando confrontada com a capacidade contributiva das pessoas, o que evita onerar os mais pobres de forma desproporcional em relação aos mais ricos.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 51-52) argumenta que o princípio da capacidade contributiva é dirigido ao legislador. Uma vez que os princípios constitucionais geralmente são limitações ao Poder, quando aplicados à tributação, geralmente serão limitações ao poder de tributar, é, portanto, “um limite ao arbítrio dos governantes. Destarte, ainda que estabelecido ou aumentado pela lei, a cobrança de um tributo não pode ser admitida a menos que haja capacidade contributiva. Se assim não for, a lei será inconstitucional.

No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 105) estabelece que o destinatário do princípio da capacidade contributiva é o “legislador ordinário das pessoas políticas”. Ao criar um imposto em abstrato, deve garantir que haja caráter pessoal, através de graduação condizente com a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, no momento em que tratar da hipótese de incidência e a base de cálculo, precisa escolher fatos que expressem conteúdo econômico, sem deixar de “atentar às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes”. Isto significa que o dispositivo legal tributário precisa conter elementos bastantes para que sejam consideradas as “especificidades econômicas de cada contribuinte” quando for aplicado ao caso concreto.

Tendo em vista que estabelece norma discriminatória, poderia ocorrer certa confusão no sentido de que o princípio da capacidade contributiva de alguma



forma não coaduna com o princípio da igualdade, razão pela qual é necessário expor o que segue abaixo.

#### **1.2.4 O princípio da capacidade contributiva como garantidor da igualdade**

Em aplicação direta do exposto acerca de tratamentos desiguais, Roque Antonio Carrazza (2012, p. 101) explica que os objetivos estabelecidos pelo princípio da igualdade são alcançados quando, através de levar-se em consideração a capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, a lei tratar de forma igual os fatos econômicos que demonstram igual capacidade contributiva e, de forma oposta, garantir tratamento diferenciado àqueles que exprimem capacidades contributivas diversas. E, pelo exposto até o momento, temos que este tratamento desigual é o que perfectibiliza o princípio da igualdade.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 43) explica que os impostos progressivos realizam adequadamente o princípio da igualdade, pois aquele cuja capacidade contributiva é maior também paga o imposto maior, o que equivale a estar sendo tributado igualmente. No caso, a igualdade consiste na proporcionalidade entre a incidência e a capacidade contributiva, em função da “utilidade marginal da riqueza”.

Assim, temos que o princípio da capacidade contributiva evita que os mais pobres sejam demasiadamente onerados com a cobrança de um tributo de valor único. Se o tratamento igual fosse em relação à quantia paga, haveria extrema injustiça. A discriminação entre os que possuem mais poderio econômico e os que são hipossuficientes neste aspecto traz em si uma desigualdade objetiva, a quantia que se exige como pagamento a um é diferente da quantia que se requer de outro. Mas é assim que se alcança uma igualdade muito mais desejável, de forma que a onerosidade imposta ao contribuinte respeita os limites de cada um.

O artigo 150, IV, da Constituição Federal dispõe que é proibido utilizar tributo com efeito de confisco. Roque Antônio Carrazza (2012, p.112-114) explica que esta é uma proibição de se usurpar o patrimônio das pessoas através de tributação. O tributo seria confiscatório a partir do momento que exaurisse a riqueza

tributável de um contribuinte, trazendo um ônus que está muito além da razoabilidade. A propriedade privada não pode ser colocada em risco pela tributação. Assim, fica limitado o direito de expropriação de bens privados.

É claro que não se quebra esta regra apenas por literalmente tomar um bem. O confisco também estaria presente no caso de existir tributo tão gravoso que dificultasse exageradamente a exploração das atividades econômicas de uma empresa, ou mesmo chegar ao ponto de totalmente inviabilizar a atividade. É bem verdade que o princípio da não confiscatoriedade é diverso daqueles em comento, mas o autor os apresenta como intimamente relacionados, veja-se: serve perfeitamente para exemplificar a igualdade alcançada através do princípio da capacidade contributiva.

Se, ao impor tributos, a capacidade econômica do contribuinte for desconsiderada, corremos o risco de confiscar os bens de alguns, enquanto para outros, ao mesmo tempo, estar-se-á cobrando quantia ínfima diante do poderio financeiro que possuem, de forma a não lhes fazer qualquer diferença. Imagine-se por exemplo que o Imposto Predial e Territorial Urbano tivesse um valor único.

A quantia a ser paga seria igual para todos, mas se o valor fosse o mais adequado para um grande edifício corporativo em região considerada nobre, certamente acabar-se-ia por confiscar todo o imóvel de um contribuinte que possui apenas uma casa mais humilde localizada em bairro periférico.

Ainda, se o valor dos tributos cobrados às empresas que, por exemplo, produzem calçados, fosse exatamente o mesmo, os pequenos empresários estariam em condição de extrema desigualdade. Sua atividade poderia ser fatalmente inviabilizada, ou, se não fosse o caso, tiraria qualquer condição de competir no mercado contra uma empresa muito maior.

Diante de todo o exposto, podemos ver que o princípio da capacidade contributiva guarda forte relação com o princípio da igualdade, ainda que seja um princípio autônomo, não se pode ferir aquele sem ferir a este.

### 1.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

Como já exposto, o princípio da capacidade contributiva está explícito na Constituição Federal. O §1º do art. 145 da Constituição Federal determina que os impostos terão caráter pessoal e deverão, sempre que possível, ser graduados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

O artigo menciona apenas uma das espécies tributárias, os impostos. Como já foi discutido até o momento, os princípios constitucionais podem estar explícitos ou implícitos na lei, mas é importante frisar que o fato de um princípio ser considerado explícito não significa que o dispositivo de lei ao qual ele se vincula o defina em sua totalidade.

Nesta pesquisa, em momento algum a capacidade contributiva será tratada como aplicável tão somente aos impostos, as razões pelas quais este entendimento foi adotado serão expostas e explicadas posteriormente. Porém, por agora, ao princípio da capacidade contributiva será analisado conforme o texto da lei, de forma que, em vez de tratar de sua aplicação às diversas espécies tributárias, frequentemente teremos apenas os impostos mencionados nas explicações.

Prosseguindo, temos no texto da lei temos estatuído que a aplicação do princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado “sempre que possível”. Não podemos entender com isso que o legislador tem a opção de ignorá-lo.

Como bem exposto, a aplicação de tal princípio ajuda a realizar justiça fiscal, assim, não pode ser ignorado. O legislador vinculou a criação do imposto a tal princípio, não como opção, mas sim como obrigação. Neste entendimento, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 118) explica que, a seu ver, o legislador constitucional não faz apenas uma recomendação, não se trata de consignar um apelo simples para o legislador ordinário.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 118) esclarece que de forma alguma se pode interpretar que o objetivo era autorizar o legislador ordinário a, segundo seu agrado, garantir ou não a graduação dos impostos que venha a criar de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Pelo contrário, o sentido da norma é exatamente outro. Ela deve ser interpretada no sentido de que, se for da índole constitucional do imposto, ele deverá, por obrigação, ter um caráter pessoal, ter sua graduação concordando com a capacidade econômica do tributado.

Para melhor explicitar o que aqui se quer dizer, logo em seguida, assim consignou o autor: se a regra-matriz contida na Constituição Federal acerca do imposto de alguma forma permitir a obediência ao princípio da capacidade contributiva, não há outra alternativa senão a estrita obediência ao princípio constitucional ora em comento.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 45) compartilha da mesma opinião, explicando que não há razoabilidade no entendimento de que o legislador tem liberdade para decidir acerca de quando é possível ou não exigir a obediência ao princípio da capacidade contributiva, pois assim a supremacia do princípio seria anulada. Haveria um rebaixamento do princípio do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que o autor considera inadmissível.

## 2 AS TAXAS COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

A palavra “taxa” nem sempre teve o conceito que atualmente carrega como espécie tributária. Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 22 - 23) ensina que a palavra taxa já foi utilizada no Brasil como sinônimo de tributo. Mesmo quando foi considerada uma espécie tributária, ainda não coadunava com o entendimento que hoje existe acerca do que é taxa.

O autor supracitado destacou que a Constituição de 1934 previa como espécies de tributos apenas as taxas e os impostos, de forma que tributos hoje classificados de outra forma eram também chamados de taxas. A primeira vez que houve conceituação legal no Brasil do que é taxa ocorreu no Decreto-Lei n. 1.804, de 1939, que apresentava resoluções votadas pela Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, que no inciso XIX de sua Parte Segunda diferenciava taxas e impostos da seguinte maneira:

XIX - A designação de "imposto" fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; "taxa", para os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos.

Ainda no pensamento de Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 23 - 24), tal definição seria errônea, e foi repetida no Decreto-Lei n. 2.416, de 1940. Tanto a manutenção de um conceito errôneo de taxa quanto a confusão com o conceito de tributo ou impostos favoreciam a exigência de tributos repetidos “por parte dos entes tributantes”.

Por fim, Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 24) adota em seu livro a classificação quinquipartite dos tributos, que seriam então os “impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios”.

Como grande parte dos temas de que trata esta pesquisa, também não existe um consenso acerca da classificação dos tributos. A Constituição de 1988 enumera no seu artigo 145 apenas três espécies de tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;  
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;  
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Da mesma forma, o artigo 5º do Código Tributário Nacional:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Marly Moreira Couto Criaes (2013) esclarece que, diante de tais dispositivos legais diversos autores trabalham com uma teoria tricotômica das espécies tributárias. Menciona ainda que da jurisprudência do STF podemos depreender a adoção de uma “teoria quadripartite, em que as espécies de tributo são: impostos, taxas, contribuições, e o empréstimo compulsório”. A autora inclui que existe até mesmo uma teoria dualista, separando as espécies tributárias em apenas impostos e taxas.

Nesta pesquisa não há pretensão de se fazer maiores considerações ou aprofundamentos nas teorias de classificação de tributos. A maioria das teorias, senão todas, separam impostos de taxas, o que já é bem oportuno para este estudo.

Apesar de trabalhar-se com diversos autores, alguns com posição divergente acerca da teoria da classificação dos tributos, pode-se dizer que a definição de taxa com a qual aqui lidamos é harmoniosa com a da teoria quinquipartite.

## 2.1 DEFINIÇÃO DAS TAXAS

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 600), antes de fazer suas considerações acerca da definição de taxas, explica que a taxa é um tipo de tributo



que causa mais divergências entre aqueles que estudam Direito Tributário. Afirma que não existe sequer um consenso sobre sua definição, ou mesmo um enquadramento exato entre as espécies tributárias.

A princípio, convém a leitura texto legal, a partir do qual se fazem as definições, começando pela constante na Constituição Federal de 1988, que traz em seu artigo 145, inciso II:

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

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; [...]

O Código Tributário Nacional, no art. 77, consigna:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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 posto à sua disposição.

O texto legal ora exposto por certo não esgota tudo o que se tem em lei que contribui para a definição das taxas, porém, os demais dispositivos serão mencionados em momento oportuno para sua análise.

Aliomar Baleeiro (2010, p. 539 - 540) afirma que existe um conceito de taxa financeiro, que é pacificamente aceito pela doutrina, mesmo que a teoria ainda esteja inacabada e apesar da ocorrência de equívocos quando se trata do assunto. Assim, as controvérsias não atingiriam tal conceituação, a qual dispõe que taxa é um tributo cobrado de quem utiliza “serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição”. Inclui também situações em que o tributado provocou em seu favor, ou por ato de sua autoria, “despesa especial aos cofres públicos”.

Com o objetivo de trazer exemplos, Aliomar Baleeiro (2010, p. 540) explica que o responsável pelo pagamento da taxa recebe tal obrigação em razão de ter recebido algum serviço ou vantagem. Também pode encaixar-se na hipótese de aproveitar a segurança que advém de ter determinado serviço colocado à sua disposição, ou, ainda, de alguma forma causou gastos para o poder público. O proprietário de uma fábrica, mesmo sem ter a necessidade de solicitar auxílio ao corpo de bombeiros, tem à sua disposição uma “corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios”, a qual possui equipamentos e veículos especiais para prestar socorros, sempre prontos para o caso de qualquer emergência. Este é um serviço que traz benefício ao proprietário em questão, pois reduz seus riscos e, caso venha a solicitar socorro, reduzirá prejuízos. No caso de uma seguradora que cubra os prejuízos de incêndios, a vantagem de ter um corpo de bombeiros à disposição é ainda mais vantajosa do que para outras empresas.

Ainda, prosseguindo com os exemplos de Aliomar Baleeiro (2010, p. 540) o simples fato de possuir um veículo qualquer aumenta a necessidade que o poder público tem de pavimentar as ruas, ou mesmo melhorar as pavimentações já existentes. Da mesma forma, será preciso instalar sinalizações, tanto placas quanto semáforos, o que não exclui a necessidade de estabelecer policiamento de velocidade e observância das demais regras de trânsito, ou ainda para melhor direção do tráfego em pontos particularmente afetados por congestionamentos.

A taxa, conforme ensina Aliomar Baleeiro (2010, p. 540), é a forma que existe para que o dono do automóvel possa “indenizar o Estado pelo uso de coisa conveniente aos seus interesses”, mas que traz riscos para as demais pessoas e despesas para o governo. Aliomar Baleeiro (2010) ainda explica que a taxa também pode ser admitida quando uma situação jurídica mais vantajosa é oferecida a algum indivíduo, como “isenção do serviço militar obrigatório; dispensa de impedimentos matrimoniais” entre outros.

Na definição mais geral dada por Roque Antônio Carrazza (2012, p. 600), a taxa é uma obrigação dada por força de lei que provém de uma atividade realizada

pelo estado, a qual está de forma específica relacionada ao tributado, mesmo que ele não a tenha requerido ou não lhe seja vantajosa.

Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 27) também trata a taxa como um tributo que possui vinculação com uma determinada atividade estatal referida ao contribuinte, já mencionando que todos os entes federativos têm competência comum para a instituição de taxas, tanto “em razão do exercício do poder de polícia” quanto pela utilização efetiva ou mesmo potencial “de serviços públicos específicos e divisíveis”. Basta para tanto que tais serviços tenham sido prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Tal entendimento advém do disposto no art. 79 do Código Tributário Nacional:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 447), da mesma forma, conceitua a taxa como um tributo vinculado. Sergio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 21), embora considere as classificações reducionistas e criadoras de amarras cognitivas, explica que os tributos, acerca da “natureza jurídica do fato gerador da obrigação tributária”, podem ser classificados como vinculados a “atividades estatais específicas referidas ao contribuinte” ou não vinculados.

Esclarecido o que se pretende significar com a conceituação de taxa como tributo vinculado, podemos retomar o pensamento de Hugo de Brito Machado (2010, p. 447), o qual destacou que embora tal classificação já baste para distinguir a taxa do imposto, não basta para identificá-la com especificidade. Ora, a contribuição de melhoria, outra espécie tributária, também possui fato gerador vinculado a atividade estatal específica. Com isto, retornamos ao disposto no inciso II do art. 145 da Constituição Federal, na parte em que esclarece que a taxa é instituída “em razão do

exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos”. Assim, a taxa diferencia-se da contribuição de melhoria por seu fato gerador estar vinculado a serviço público ou exercício do poder de polícia.

### **2.1.1 O fato gerador das taxas**

Hugo de Brito Machado (2010, p. 133) começa suas considerações acerca da teoria do fato gerador com o pensamento de que “os direitos em geral tem seus fatos geradores. São os fatos jurídicos”. Como exemplos, cita o direito do empregado a receber seu salário, que tem como fato gerador a execução do contrato de trabalho respectivo, prestando serviço ao empregador. Cita também o contrato de compra e venda, no qual existe o direito do comprador de receber a coisa e, para o vendedor, o direito de receber o preço anteriormente estabelecido. A compra e venda é o fato gerador dos dois direitos.

Vittorio Cassone (2012, p. 136), já em relação ao direito tributário, explica que o fato gerador é “o fato que gera a obrigação tributária”. Tal fato precisa ter enquadramento rigoroso nos termos da lei para que possa gerar a obrigação tributária. Este fenômeno tem o nome de subsunção. De forma simples, quando o fato se subsume à hipótese de incidência, estará dentro campo da incidência tributária.

Para evitar a confusão do conceito de hipótese de incidência com o de fato gerador, Hugo de Brito Machado (2010, p. 134-135) destaca a própria diferença entre hipótese e fato. A hipótese de incidência é a descrição legal da situação necessária e suficiente para que surja a obrigação tributária. Por outro lado, o fato gerador é a ocorrência do descrito em lei no mundo dos fatos. Hipótese é descrição, previsão. “Fato é concretização da hipótese”, o acontecimento do previsto em lei. Como exemplo, temos a hipótese de incidência contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos, de qualquer natureza. Se João recebe os dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista, temos um fato gerador.

O Código Tributário Nacional traz em seus artigos 114 e 115 sua definição de fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Principiando pelo fato gerador da obrigação principal (art. 114), Hugo de Brito Machado (2010 p. 133) separa alguns termos do dispositivo para maiores considerações. Por “situação” deve-se entender “fato em sentido amplo”, ocorrências que podem ou não decorrer da vontade, portanto, sem relevância dos aspectos subjetivos. Como o artigo determina que a situação deve ser definida em lei, o autor faz alusão ao inciso II do artigo 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

Antes de prosseguir, importante lembrar que o dispositivo legal mencionado no final do inciso III do artigo 97 foi revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968.

Portanto, retomando a exposição de Hugo de Brito Machado, a lei é o único instrumento para definir a situação cuja ocorrência gera obrigação tributária principal. Tendo em vista que o dispositivo estabelece que a lei deve definir a situação como necessária, a ocorrência da situação torna-se indispensável para surgimento da obrigação tributária. Por fim, a inclusão da expressão “suficiente” no artigo 114 significa que nada além da ocorrência da situação prevista precisa existir para estar presente a obrigação tributária.

O artigo 115 trata de obrigação tributária acessória. Hugo de Brito Machado (2010, p. 134) tem o seguinte exemplo:

A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a obrigação acessória de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as obrigações acessórias de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 134) esclarece sem seguida que a situação de fato pode ser fato gerador de obrigação tributária principal e acessória ao mesmo tempo. Como exemplo, traz a situação em que o comerciante promove saída de mercadorias, que gera a obrigação principal de pagar o ICMS e também a obrigação acessória de emitir nota fiscal correspondente.

Feitas as devidas considerações acerca do conceito de fato gerador em Direito Tributário, passaremos a analisar os fatos geradores das taxas. Ao trabalhar com a definição de taxa, já foi mencionado o art. 77 do Código Tributário Nacional, no qual temos que as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia” ou a prestação “de serviço público específico e divisível”.

#### *2.1.1.1 O exercício regular de poder de polícia*

O próprio Código Tributário Nacional traz a sua definição do que é considerado poder de polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Antes de proceder às considerações acerca do conteúdo deste dispositivo legal, cabe trazer as observações de Hugo de Brito Machado (2010, p. 449) acerca

de uma inadequação terminológica do legislador ao definir o que é considerado poder de polícia. O poder de polícia não pode ser descrito como atividade da Administração Pública, pois trata-se na verdade de poder do Estado, que deve ser exercido através de produção legislativa. Assim, a Administração Pública, fundamentada no poder de polícia, respeitando os limites legais, “*exerce atividade de polícia*”.

Num viés mais harmonioso com o pensamento acima exposto, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 604) define o poder de polícia como a opção que o Estado tem de, respeitados os limites determinados na constituição, expedir regras, legais ou infralegais, para regularizar o “exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-os com o bem comum”. Assim é porque “o exercício do direito de uns” não pode prejudicar “o exercício dos direitos de outros”, de forma que o Estado precisa disciplinar regras para harmonizar tais exercícios com o interesse público.

Com o objetivo de explicar melhor o que é o interesse público, indispensável para justificar a atividade de polícia, Hugo de Brito Machado (2010, p. 449) traz como exemplo um motorista que esteja trafegando em um automóvel sem freios, ou, ainda, alguém que dirija sem habilitação para tanto. Tal motorista procurará apenas evitar danos que tal situação possa lhe trazer, mas não toma para si a responsabilidade de impedir que o veículo trafegue nas mencionadas condições adversas. Cada pessoa tem um interesse individual de que a situação relatada não venha a ocorrer. Mas o interesse dos indivíduos não é suficientemente grande para que cada pessoa assuma o ônus de tomar maiores providências. Normalmente, apenas relatará o fato a alguma autoridade que tenha competência para agir nesta esfera.

Destarte, Hugo de Brito Machado (2010, p. 449) conclui que ao Estado cabe tomar as providências necessárias para defender o “bem-estar geral” ou o “interesse público dos afetados”. Deste exemplo podemos alcançar o entendimento de que um interesse é público nas situações em que ninguém é particularmente seu titular e, portanto, ninguém tem o sentimento de que é seu o dever de defender tal interesse, porém, todos reivindicam sua defesa.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 604-605) lembra que o poder de polícia, dentro do direito brasileiro, precisa ser aplicado através de lei editada por quem tiver competência administrativa para restrição de direitos em favor do interesse público. Após a edição da lei, a Administração Pública passa a zelar pelo assunto, através de regulamentos e “atos administrativos de efeitos concretos”. Segundo o autor, “o exercício do poder de polícia impõe, sempre, abstenções para os membros da comunidade”.

Sem deixar a linha de raciocínio de Roque Antônio Carrazza, é importante destacar que nem todo ato de polícia permite tributação através de taxa, pois é necessário que, para tanto, tal ato consista num “agir concreto e específico da Administração” dirigido ao administrado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 149) exemplifica com perfeição a impossibilidade de cobrança de taxas em razão de ato de polícia. A situação tomada é o “ato de policiar uma praça onde se realiza uma manifestação qualquer, para evitar distúrbios”. Neste caso, não está presente a especificidade nem a divisibilidade. Não existe meio de atribuir a apenas uma pessoa, que frua especialmente de tal ato de polícia, a cobrança de uma taxa.

Diferente dos serviços públicos, conforme Roque Antônio Carrazza (2012, p. 609), a “utilização potencial do exercício do poder de polícia não autoriza a exigência da taxa respectiva”. Somente poderá ser cobrada a taxa quando os atos administrativos embasados no poder de polícia tiverem relação imediata com o contribuinte.

#### *2.1.1.2 Serviços públicos específicos e divisíveis*

Hugo de Brito Machado (2010, p. 450) trata acerca de serviços públicos, vistos como fato gerador das taxas, apontando o fato de que o Código Tributário Nacional não tem qualquer dispositivo que estabeleça o que se entende por serviço público. Traz, porém, a sua própria definição: “toda e qualquer atividade prestacional



realizada pelo Estado, ou por quem fizer as suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”. Os serviços públicos sempre correspondem a “atividade prestacional de natureza material”, o que serve para distingui-los dos atos de polícia.

O mesmo autor destaca a necessidade do serviço público ser específico e divisível para que possa servir de fato gerador para taxas. Continua com as demais exigências contidas no artigo 77 do Código Tributário Nacional, que determina também a necessidade de ser “prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” e de ser “utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte”.

O artigo 79 do Código Tributário Nacional procura definir as noções de específico e divisível, bem como o que seria utilização efetiva ou potencial:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:  
I - utilizados pelo contribuinte:  
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;  
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;  
II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;  
III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 608 - 609) ensina que existem serviços públicos cuja utilização pelo administrado pode ser compulsória ou facultativa. Para que seja compulsória, é preciso que a obrigatoriedade tenha respaldo em “valor ou interesse público prestigiado pela Constituição”. A disponibilidade de “serviço público de utilização compulsória” é o que permite a exigência de “taxa de serviço fruível”, ou seja, aquela que se encaixa na hipótese de serviço público de utilização potencial. Em exemplo, o autor usa a taxa de serviço de coleta domiciliar de lixo. Tal taxa pode ser cobrada mesmo sem a utilização efetiva do serviço pelo contribuinte, como no caso em que a pessoa esteja viajando, ou, por qualquer outra razão, não esteja produzindo lixo a ser coletado.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 451) entende que um serviço “não pode ser *divisível* se não for *específico*”. Portanto, não vê “sentido prático” em separar as

definições, pois não poderia ser indicado como fato gerador para a taxa um serviço público apenas específico e outro apenas divisível. Embora considere indicações úteis, não acredita que tais definições legais solucionam problemas práticos relacionados com as taxas. Ora, a cobrança de taxas em razão de “fornecimento de certidões ou da prestação de atividade jurisdicional” apresentam caráter indubitavelmente específico e divisível. Porém, Hugo de Brito Machado traz como exemplo para a sua afirmação o fato de que o serviço de iluminação pública não é claramente específico e divisível, pois “é usufruível por todos de maneira indistinta”.

Antes de prosseguir, é necessário fazer algumas considerações para evitar confusões que podem advir do exposto no parágrafo anterior. O autor desta pesquisa não vê razão para Hugo de Brito Machado ter invocado o serviço de iluminação pública como exemplo de problemas práticos relacionados com taxas.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 603) define serviços públicos gerais, ou universais, como aqueles prestados sem distinção a todos os cidadãos, alcançando a comunidade, em benefício de um número indeterminável de pessoas, que é justamente o caso dos serviços de iluminação pública, um dos exemplos dados pelo próprio autor. Eles não podem ser custeados no Brasil por meio de taxas. Carrazza menciona que os serviços públicos gerais devem ser custeados por meio de receitas gerais do Estado, representadas principalmente pelos impostos. Atualmente existe solução para o caso, a qual não envolve nem impostos nem taxas, visto que a Emenda Constitucional nº 39 de 2002 incluiu na Constituição Federal o artigo 149-A:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Assim, já não se usa a taxa como forma de custear a prestação do serviço de iluminação pública. Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2014, p. 249), mencionou a Lei Complementar n. 109/2002 como a instituidora da Contribuição para Custeio dos

Serviços de Iluminação Pública do Município de Florianópolis (COSIP), a qual se encaixa na espécie tributária das contribuições.

Não se pretende com o exposto refutar a existência de eventuais problemas práticos relacionados às taxas, como sustentado por Hugo de Brito Machado, mas apenas esclarecer que o custeio do serviço de iluminação pública ocorre através de contribuições, não de taxas.

Terminadas as devidas considerações, para também encerrar a exposição acerca dos serviços públicos como fato gerador das taxas, vale trazer a definição de Roque Antônio Carrazza (2012, p. 603), que entende os serviços públicos específicos, que também podem ser chamados de serviços públicos singulares, como aqueles “prestados *uti singuli*”. Estes serviços são prestados a um número de pessoas determinado ou determinável. Eles podem ser medidos de alguma forma, e são utilizados individualmente. Em decorrência disto, são divisíveis, e sua utilização efetiva ou potencial pode ser avaliada quando considerada de forma individual.

### **2.1.2 Base de Cálculo e Alíquota**

O parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional determina:

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Aliomar Baleeiro (2010, p. 547) destaca que papel que este dispositivo cumpre é de grande importância para que se evite a repetição da imposição tributária e também para garantir a “obediência à rígida discriminação de competências tributárias”

O dispositivo não apenas veda a utilização de base de cálculo já utilizada anteriormente por algum imposto, mas também exclui a hipótese de o fato gerador e a base de cálculo escolhidos serem mais adequados para impostos. Ora, se assim não fosse, a grandeza tomada como base (ou o fato) não teria relação com a atividade estatal, o que feriria as próprias definições de taxa utilizadas nesta

pesquisa. Não é proibida a utilização de alíquota ou base de cálculo, se o legislador assim preferir, mas serão casos em que o cálculo será feito através de aplicação de alíquota específica (MACHADO, 2010, p. 452).

Aliomar Baleeiro (2010, p. 551) afirma que a proibição contida no parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional pode parecer desnecessária em razão da exigência de fato gerador característico para cada espécie tributária, porém, governos estaduais e municipais teriam mascarado bitributações com o nome de taxa, utilizando erroneamente seu conceito, de forma a efetivamente cobrar impostos que sequer eram de sua competência. Em razão de diversos abusos, tornou-se necessário reiterar tal regra.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 453) opina no sentido de que a completa desvinculação entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa, que seria possível sem a regra em comento, permitiria que a taxa se tornasse imposto, tendo como diferença apenas a palavra que a designa.

## 2.3 CONTROVÉRSIAS ACERCA DAS TAXAS

Não se pretende exaurir as controvérsias existentes acerca das taxas, porém, é importante para o desenvolvimento desta pesquisa que algumas delas integrem este capítulo.

### 2.3.1 O caráter contraprestacional das taxas

Segundo Aliomar Baleeiro (2010, p. 561), as “taxas se devem revestir sempre do caráter de contraprestação inerente a essa espécie de tributos”. De forma um pouco mais expandida, Aliomar Baleeiro também consigna (2010, p. 552) que a base de cálculo das taxas precisa “mensurar o custo da atividade estatal”, a intensidade de tal atividade vinculada ao contribuinte. Portanto, a graduação das taxas deve ocorrer “segundo a intensidade da utilização do serviço pelo contribuinte ou dos gastos provocados”.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 609) também especifica que, em caso de ato de polícia capaz de gerar obrigação de pagar taxa, “o valor do tributo deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, das diligências necessárias à atuação estatal específica”.

Hugo de Brito Machado (2010 p .447) combate noção de que a taxa é um “tributo contraprestacional”, ou seja, que a taxa é paga como forma de contraprestação do tributado ao Estado, seja pelo serviço prestado, seja pela vantagem proporcionada. Embora não seja impossível a ocorrência de uma taxa que corresponda a tal noção, o valor cobrado em razão da taxa e o valor do serviço prestado, ou disponibilizado, ao contribuinte não guardam necessariamente correlação. No mesmo sentido do pensamento de Roque Antônio Carrazza já exposto anteriormente ao tratar-se acerca da definição de taxa, Hugo de Brito Machado (2010 p .447) aponta que a “instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um *proveito*, ou *vantagem*, para o contribuinte, individualmente”.

Para caracterizar a taxa, Hugo de Brito Machado (2010 p .447) entende que o indispensável é a “referibilidade da atividade estatal ao obrigado”, sem deixar de lado a característica de ser uma cobrança “específica e divisível”, para que se verifique a relação entre os serviços e o tributado. Não há dispositivo legal vinculando o valor da taxa ao serviço prestado. Assim, poderia ser excluído do conceito de taxa o caráter contraprestacional que outros autores pretendem dar.

Existem situações em que, de fato, as taxas não estão cobrando valor correspondente ao custo da atividade estatal. Um exemplo claro é a taxa judiciária do Estado de Santa Catarina, estabelecida pela Lei n° 7.541, de 30 de dezembro de 1988, a qual dispõe no seu artigo 1º, inciso II:

Art. 1º Ficam instituídas as seguintes taxas: [...]

II - taxa judiciária; [...]

Em seguida, no caput dos artigos 8º, 10 e no artigo 11 e seus incisos temos:

Art. 8º A taxa judiciária tem como fato gerador o ajuizamento de feitos cíveis perante a Justiça Estadual. [...]

Art. 10. A base de cálculo da taxa judiciária é o valor da causa, fixado de acordo com as normas do Código de Processo Civil.  
[...]

Art. 11. A taxa judiciária será calculada a alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e terá:

I - como limite mínimo, o valor equivalente a 0,1 (um décimo) da Unidade Fiscal de Referência - UFR;

II - como limite máximo, o valor equivalente a 10 (dez) UFRs.

Encontramos nesta taxa uma alíquota calculada com base no valor da causa. Não se nega que causas de maior valor possam despende mais trabalho e, portanto, corresponder a maior custo da atividade estatal, porém, não é uma regra. Na realidade, não é razoável dizer que o valor da causa é diretamente proporcional à sua complexidade ou ao tempo, esforço, intensidade ou gastos aplicados em razão da atividade estatal. Portanto, não está presente o caráter contraprestacional neste caso.

Por fim, em que pesem argumentos doutrinários no sentido de defender o caráter contraprestacional das taxas, existe a noção de que é difícil obter o valor exato dos gastos estatais para efeito de cobrança de taxa, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 152) admite que “pode até ocorrer de a taxa exceder ou não cobrir o serviço”.

### **2.3.2 Espécies de taxas**

Aliomar Baleeiro (2010, p. 542) faz referência “preferencialmente à taxa sobre serviço” porque, em seu entendimento, o poder de polícia também é um tipo de serviço público. Aqui mantemos a ressalva anteriormente feita em razão do pensamento de Hugo de Brito Machado, acerca da inadequação terminológica na utilização da expressão “poder de polícia”. Assim, em adequação mais rigorosa, no

entendimento de Aliomar Baleeiro, o ato de polícia, ou exercício do poder de polícia, é espécie de serviço público.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 152) chega a considerar “a distinção entre ‘taxas de polícia’ e ‘taxas de serviço’ carente de legitimidade científica. Na mesma linha de Aliomar Baleeiro, argumenta que “o exercício do poder de polícia feito pela Administração é serviço público, se exterioriza como tal”.

Porém, a distinção entre taxas de polícia e taxas de serviço encontra-se em toda a bibliografia utilizada nesta pesquisa em que constem maiores considerações acerca das taxas. Tais distinções são didáticas e, como admitem os próprios autores aqui mencionados, tem sua utilidade. Coêlho (2006, p. 152) admite que a distinção neste sentido “apresenta importantes serventias”, tanto que a utiliza ao longo de sua obra.

Aliomar Baleeiro (2010, p. 542) também abre espaço para a distinção entre as duas espécies de taxa com o argumento de que “nada impede que entre grandes espécies existam diferenciais, capazes de determinar subespécies distintas”.

Feitas as necessárias considerações acerca das taxas, passamos a ter a possibilidade de analisar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a esta espécie tributária.

### 3 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS

Feitas as considerações acerca das taxas, torna-se possível a análise da possibilidade de se aplicar o princípio da capacidade contributiva a esta espécie tributária. Os autores até aqui mencionados concordam que precisa haver correlação entre a atividade estatal realizada e o valor do tributo, mas é necessário mais estudo para que se possa chegar a uma conclusão se tal correlação impede a aplicação do princípio constitucional em comento.

De início, é preciso analisar os posicionamentos divergentes e suas fundamentações para que se possa ter uma conclusão.

#### 3.1 AS DIVERGÊNCIAS ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS

Regina Helena Costa (2003, p. 56-58) começa seus questionamentos acerca da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados levando em consideração a opinião de juristas estrangeiros, que entendem como aplicável. Porém, seu entendimento é o de que a Constituição brasileira não autoriza tal conclusão. A razão, segundo a autora, está na vinculação entre a hipótese de incidência e a atuação estatal específica e divisível. Uma vez que as taxas teriam o propósito de remunerar a atuação do Poder Público, a equivalência entre o valor da prestação do serviço e o valor da taxa deveria guardar equivalência razoável.

Regina Helena Costa (2003, p. 56-58) é irredutível afirmando que postular a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva às taxas implicaria em desconsiderar a própria natureza da taxa. Invocando o caráter contraprestativo da taxa, explica que a capacidade contributiva da pessoa não guarda qualquer relação com a atuação estatal, de forma que é irrelevante para a “hipótese de incidência ou para a graduação da taxa”.



Ainda, Regina Helena Costa (2003, p. 56-58), sustenta que as situações que constituem fatos geradores de tributos vinculados são presuntivas de riqueza. Embora rejeite o princípio da capacidade contributiva para o caso, argumenta que a igualdade é respeitada na medida em que a pessoa alcançada pela prestação de serviço ou atividade de polícia seja responsabilizada por custear estas atuações, de forma a afastar dos demais o encargo por prestação de que não fruíram.

Para concluir seu raciocínio, a Regina Helena Costa (2003, p. 56-58) defende que mesmo nos casos em que o governo oferece isenção ou imunidade para as taxas em razão da carência da população, tal não se dá em razão da capacidade contributiva dos sujeitos, mas sim por conta de razões de ordem diversa, como a “desigualdade social, minimização do sofrimento das pessoas pobres etc”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 129) posiciona-se de forma exatamente inversa ao exposto por Regina Helena Costa. Declara que as taxas estão sujeitas não somente ao princípio da capacidade contributiva, mas também aos demais “princípios fundamentais de contenção ao poder de tributar”. Apesar de concordar que a doutrina está dividida, entende que tais discordâncias decorrem mais em razão do ponto de vista em que se coloca o estudo do que dos fundamentos das opiniões. Condena logo de início taxas progressivas, valores diferenciados, maior oneração em razão da capacidade contributiva do indivíduo.

Porém, Sacha Calmon (2010), contrariando ainda mais a fundamentação de Regina Helena da Costa, ao desvincular a necessidade da técnica da progressividade para respeito ao princípio da capacidade contributiva, exalta as “isenções subjetivas em matéria de taxas” como exemplo de aplicação do princípio.

Luiz Mario Silveira Spinelli (2001, p. 77-83) começa seu posicionamento destacando o entendimento que advém da interpretação mais literal da lei, o que leva diversos autores ao entendimento de que não é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Em seguida, passa a abrir possibilidades afirmando que “sempre de alguma forma é possível considerar a capacidade contributiva”.

Luiz Mario Silveira Spinelli (2001, p. 77-83), assim como Sacha Calmon Navarro Coêlho, vê nas isenções a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva. Apesar de manter certa resistência por ver dificuldades em considerar o princípio, diante de sua natureza remuneratória em face dos serviços prestados, exalta a injustiça de se cobrar qualquer tributo mais pesado contra pessoas particularmente carentes. Concluiu seu pensamento acerca do tema aceitando a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, embora de forma mais restrita, visto que é princípio norteador do sistema tributário.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 45) também tem posicionamento favorável à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Assim como os outros autores favoráveis mencionados, o princípio da capacidade contributiva é usado para justificar a isenção de certas taxas.

Em entendimento mais amplo da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 96), em nota de rodapé, estabelece que “nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes”, destacando tal convencimento em razão do princípio da igualdade. É bem verdade que não enxerga como uma exigência, pois, diante do disposto no artigo 145, §1º da Constituição Federal, a exigência só faria menção aos impostos. Ainda assim, esta opinião diverge muito das outras não por apenas considerar o princípio da capacidade contributiva aplicável, mas também por considerar gradação em vez de contentar-se apenas com isenções.

Por fim, José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 77-82) é um forte defensor do pensamento de que o princípio da capacidade contributiva “incide genericamente sobre todas as exações tributárias”. O autor considera inadmissível a adequação meramente parcial de um sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva.

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 77-82) aduz também que a admissão de inadequações ao princípio da capacidade contributiva desrespeita

também a isonomia, destacando que, em seu entendimento, “o único critério de discrimen válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza”. Ora, nesta pesquisa já foi tratado acerca de necessidade de critérios de discrimen como forma de garantir o respeito ao princípio da igualdade. Após identificar o critério necessário para discriminação positiva no campo fiscal, José Marcos Domingues de Oliveira ridiculariza a ideia de um sistema tributário e que exista apenas a compatibilidade entre a carga fiscal e renda nacional, com mero respeito matemático. Este pensamento é particularmente interessante quando confrontado com posicionamentos doutrinários que defendem o custo da atividade estatal como único critério razoável para determinação do valor da taxa, deixando de lado o princípio da capacidade contributiva.

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 77-82) considera lamentável o fato de a Constituição de 1988 ter apenas especificado os impostos como espécie tributária vinculada ao princípio da capacidade contributiva, em lugar de seguir o exemplo da Constituição de 1946, que em seu artigo 202 estatuiu a aplicação do princípio a todos os tributos.

José Marcos Domingues de Oliveira destaca que é inegável a maior amplitude da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, tendo em vista que estes tributos “gravam fatos da vida econômica privada” do contribuinte, avultam, portanto, principalmente sobre sua riqueza. Mas não haveria razão em negar eficácia do princípio sobre os demais tributos.

Especificamente sobre as Taxas, José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 92-97) admite que elas têm caráter remuneratório, e, embora não seja possível calcular o custo exato de todos os serviços estatais, a taxa deve ter “razoável equivalência com aquela despesa”.

Porém, já de início, José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 92-97) destaca que devem ser intributáveis aqueles que teriam seu “mínimo de existência digna” comprometida por sua incidência, assim, a parcela não suportada pelo administrado deve ser redistribuído entre a parte da sociedade mais favorecida

economicamente. Nisto temos ideia parecida com aquela já mencionada dos doutrinadores que admitem isenções como forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.

Mas José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 92-97) não limita a aplicabilidade do princípio às isenções. Seu entendimento é o de que, por conta da “isonomia constitucional” e do princípio da capacidade contributiva, pessoas em posições econômicas diferentes devem ter cobrança diferenciada de tributos, e, assim, as taxas devem admitir graduação em razão de “condições fáticas do contribuinte indicadoras de riqueza”.

### 3.1.1 A jurisprudência do STJ

Em conformidade com o entendimento de Roque Antônio Carrazza antes apresentado, há jurisprudência que considera correta a gradação de taxa segundo o princípio da capacidade econômica, nesse sentido, a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - TAXA DE FISCALIZAÇÃO - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940, DE 20.12.89 - CONSTITUCIONALIDADE - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA - PRECEDENTE STF.

- Tendo o STF proclamado a constitucionalidade da Lei nº 7.940/89, que instituiu a taxa de fiscalização da CVM (RE 177.835) e, sabendo-se que o art. 77 e § único CTN repete preceito constitucional (C.F., art. 145, §§ 1º e 2º), descabe a alegação de contrariedade à lei tributária nacional, nesta superior instância.

- Recurso não conhecido.

(REsp 166.570/PE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2000, DJ 01/08/2000, p. 226)

Em apertada síntese, a controvérsia repousa sobre base de cálculo para cobrança da Taxa de Fiscalização do Mercado de Valores Mobiliários, pois a Lei nº 7.940, de 20 de dezembro de 1989, estabelece a seguinte tabela na qual a taxa é estabelecida de forma progressiva, com base no patrimônio líquido do contribuinte:

Lei nº 7.940, de 20 de dezembro de 1989

**TABELA "A" (Art. 4º, I)**

Taxa Progressiva, de Acordo com o Patrimônio Líquido do Contribuinte

Contribuinte	Classe do Patrimônio Líquido em BTN	Valor da Taxa em BTN
Companhias abertas	até 10.000.000	1.500
	de 10.000.001 a 50.000.000	3.000
	acima de 50.000.000	4.000
Sociedades beneficiárias de incentivos fiscais	até 1.000.000	700
	de 1.000.001 a 3.000.000	1.300
	acima de 3.000.000	2.000
Corretoras, bancos de investimento, bolsas de valores e de futuros, distribuidoras e bancos múltiplos com carteira de investimento	até 500.000	1.000
	de 500.001 a 1.500.000	3.000
	acima de 1.500.000	4.000
Fundos mútuos de ações; fundos de conversão, fundos de investimento e carteiras de títulos e valores mobiliários - capital estrangeiro	acima de 5.000.000	9.500

Observações: 1) Patrimônio líquido relativo a 31 de dezembro do ano anterior, convertido em BTN pelo valor em vigor na data;

- 2) O valor da taxa para os Fundos Mútuos de Ações, Fundos de Conversão, Fundos de Investimento e Carteiras de Títulos e Valores Mobiliários - Capital estrangeiro, cujos patrimônios líquidos sejam inferiores a 5.000.000 BTN será correspondente a 0,1% do respectivo patrimônio líquido.
- 3) Não haverá superposição ou dupla cobrança de Taxas de Fiscalização.

Da mesma forma, também estabelece a seguinte tabela, na qual se estabelece taxa progressiva de acordo com o número de estabelecimentos do contribuinte:

Lei nº 7.940, de 20 de dezembro de 1989

**TABELA "C" (Art. 4º, I)**  
Taxa Progressiva, de Acordo com o Número de Estabelecimentos do Contribuinte

Contribuinte	Nº de Estabelecimentos (Sede e filiais)	Valor da Taxa em BTN
Prestadores de serviços de Auditoria independente - Pessoa jurídica	até 2 estabelecimentos	1.000
	3 ou 4 estabelecimentos	2.000
	mais de 4 estabelecimentos	3.000

Observação: Não haverá superposição ou dupla cobrança de Taxas de Fiscalização.

O recurso especial da empresa "Investinorte Corretora de Valores Mobiliários e Câmbio Ltda e Outros" argumentou que a Lei nº 7.940/89 instituiu taxa que toma por base de cálculo o capital social do contribuinte, o que fere o parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional, o qual proíbe expressamente que a taxa seja "calculada em função do capital das empresas".

O julgado hostilizado pelo recurso em comento considera constitucional a gradação estabelecida na Lei 7.940/89, pois, conforme consta no voto do relator, Ministro Francisco Peçanha Martins, no caso, "o patrimônio líquido figura como simples critério para repartir os contribuintes por faixas, de acordo com seu porte e capacidade contributiva para cada faixa, ficando estipulado em valor fixo, a traduzir gradação crescente do valor da taxa".

Ainda, no mesmo voto, o Ministro explica que a taxa não tem incidência sobre o capital da empresa, o fato gerador é uma atividade de polícia.

### 3.1.2 A jurisprudência do STF

É muito conveniente mencionar a jurisprudência do STF em relação a caso idêntico ao exposto na análise de jurisprudência do STJ. Segue a ementa, demonstrando ainda tratar-se de insurgência contra as disposições da Lei 7.940/89:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE.

I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade.

II. - R.E. não conhecido.  
(RE 177835, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/04/1999, DJ 25-05-2001 PP-00018 EMENT VOL-02032-04 PP-00762)

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso cita parte da decisão de Hugo de Brito Machado, juiz do Tribunal (TRF 5ª Região) *a quo*, nos seguintes termos:

[...] É certo que a taxa questionada varia em função do patrimônio líquido das empresas. Isto, porém, não significa seja o patrimônio líquido sua base de cálculo.

Nos tributos fixos, não se faz cálculo. O valor do tributo é determinado diretamente pelo legislador.

No caso, a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é simples fator de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Ainda mais impressionante é a menção, também constante no corpo do voto, da Juíza Federal Germana de Oliveira Moraes (TRF 5ª Região), que assim consignou seu parecer:

O estabelecimento de classes de contribuintes, além de lógico, é um critério equitativo acima de tudo. Uma grande empresa certamente requisitará mais a atividade fiscalizadora da Comissão de Valores Mobiliários do que uma pequena empresa. A existência de uma taxa de valor único, para todo o amplo espectro de empresas, não iria senão agravar o encargo para as de menor porte. **Tratar desiguais como iguais é uma profunda ignomínia e ofende o sagrado princípio da igualdade constitucional.**(grifo nosso)

Assim, temos com clareza o posicionamento das cortes superiores acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas. Não apenas com isenções, mas também admite gradações.

### **3.1.3 A jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina**

A jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina também entende como constitucional taxa cobrada com critério que reflete gradação, adequando-se ao princípio da capacidade contributiva. Em diversas ações contra municípios do estado, nas quais rebelam-se os contribuintes contra a base de cálculo da taxa de coleta de lixo, os desembargadores têm considerado constitucional a cobrança nos referidos moldes.

Os insurgentes afirmam que há identidade com a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano, ferindo também o parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional. As decisões são no sentido de reconhecer que a alíquota não é a base imponible do tributo. Deve-se acrescentar ainda que, além da área construída do imóvel, o cálculo leva em consideração a frequência do serviço. Segue ementa:

TRIBUTÁRIO. DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO. TAXA DE COLETA DE LIXO. BASE DE CÁLCULO: FREQUÊNCIA DO SERVIÇO E ÁREA CONSTRUÍDA DO IMÓVEL. SUPOSTA IDENTIDADE COM A DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO, O QUE FERIRIA OS ARTIGOS 77 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E 145, II, § 2º, DA LEI MAIOR. INSUBSISTÊNCIA. TRIBUTO CALCULADO DE ACORDO COM O VALOR VENAL DO BEM. EQUIVALÊNCIA INEXISTENTE. PRECEDENTES DAS CORTES SUPERIORES E DESTA CASA DE JUSTIÇA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. "O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponible do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido" (RE n. 232.393/SP, rel. Min. Carlos Velloso). (TJSC, Apelação Cível n. 2010.011229-6, de Itajaí, rel. Des. Vanderlei Romer, j. 30-03-2010).



Outro exemplo no mesmo sentido, em caso originário de outro município (o anterior se deu em razão da taxa do município de Itajaí), em Blumenau. Ao mesmo tempo que trata da impossibilidade da cobrança de “taxa de conservação de calçamento de via pública”, ou de “conservação e limpeza de logradouros”, temos a constitucionalidade reconhecida da base de cálculo da coleta de lixo domiciliar baseada no número de vezes em que é realizada a coleta multiplicada pelo valor da Unidade Padrão do Município, sem confundir-se com a base de cálculo do IPTU. Segue a ementa:

TRIBUTÁRIO - TAXA DE LIMPEZA E DE CONSERVAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - SERVIÇO PÚBLICO INESPECÍFICO E INDIVISÍVEL - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - ALÍQUOTA PROGRESSIVA - REGRAMENTO DA LEI MUNICIPAL QUE CONFRONTA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - TAXA DE COLETA DE LIXO - BASE DE CÁLCULO - METRAGEM DO IMÓVEL - CONSTITUCIONALIDADE - RECURSO DA EMPRESA PARCIALMENTE PROVIDO E REMESSA E RECURSO DO MUNICÍPIO DESPROVIDOS. Não é cabível a cobrança de taxa de conservação de calçamento de via pública, ou de taxa de conservação e limpeza de logradouros e vias públicas, por não configurar serviço público específico, nem divisível, exatamente por ser prestado *uti universi* e não *uti singuli*. Constatado o princípio da não-recepção, considera-se revogada norma anterior à Constituição Federal de 1988 que disciplinava a exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano com a aplicação de alíquotas progressivas, fundadas no princípio da capacidade contributiva. Vem sendo reiteradamente declarado constitucional o valor da taxa e coleta de lixo por nossa jurisprudência catarinense, pois difere-se das demais cobradas pela Municipalidade nos presentes autos, pois sua base de cálculo preenche os requisitos legais, já que recai sobre serviços públicos perfeitamente divisíveis e específicos, prestados ao contribuinte por intermédio de concessionária, que frequentemente coleta o lixo, que varia de lugar para lugar, diferenciando sua base de cálculo da do IPTU, pois é resultante do número de vezes em que é realizada a coleta de lixo domiciliar durante o ano, multiplicado pelo valor da Unidade Padrão do Município, não se confundindo com a propriedade do imóvel. (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2002.003399-5, de Blumenau, rel. Des. Anselmo Cerello, j. 03-10-2003).

A jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina acerca do disposto nos acórdãos mencionados é pacífica. Diante de todo o exposto, há forte base jurisprudencial a favor da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas.

### 3.2 O RESULTADO DA ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA ENTRE OS POSICIONAMENTOS

Diante de todo o exposto, temos que a doutrina se manifesta de três formas:

- 1) O princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado às taxas, pois estas são tributo vinculado, e devem refletir em seu valor o custo da atividade exercida pelo estado, de forma a respeitar seu caráter de retribuição, de contraprestação.
- 2) O princípio da capacidade contributiva é aplicável às taxas de forma restrita, pois, enquanto impossível o afastamento do princípio da capacidade contributiva, tal aplicação se dá unicamente através das isenções, sem possibilidade de qualquer graduação em razão da capacidade econômica, porque a graduação implicaria em desvincular o tributo da atividade prestacional, o que traria a descaracterização do tributo como taxa.
- 3) O princípio da capacidade contributiva é irrestritamente aplicável às taxas, as quais admitem isenções e graduações, pois de outra forma, haveria desrespeito aos princípios constitucionais, tanto ao da capacidade contributiva quanto ao da igualdade.

O resultado em relação ao posicionamento jurisprudencial demonstra que as cortes superiores já têm pacificado o seu entendimento no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável às taxas, e que sua aplicação admite graduações.

Nos casos concretos, a adoção de critério discriminatório não estaria desvinculando o tributo da atividade estatal, e, uma vez que os critérios debatidos nas lides correspondiam a expressões da capacidade econômica do contribuinte, tanto melhor foi considerada a sua aplicação, pois reflete a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Postas as divergências de opinião, destaco que, diante dos valores defendidos pelos princípios constitucionais, não se pode encontrar desculpas para não os aplicar. A justiça fiscal é um ideal a ser perseguido, sua inexistência implica em sofrimento para as classes menos favorecidas da sociedade.

O princípio da capacidade contributiva talvez seja o instrumento mais importante de que se dispõe para alcançar a justiça fiscal. Não se pode criar uma classe inferior de cidadãos, que, para receber prestação de atividade estatal, são injustamente tributados, com cobrança de valores que não correspondam razoavelmente com sua capacidade contributiva.

Embora as isenções sejam perfeitamente adequadas em muitos casos, é importante lembrar que não vivemos em uma sociedade binária. Nem todos os casos corresponderão à dicotomia “é capaz de pagar” e “não é capaz de pagar”. As pessoas precisam contribuir para as despesas do Estado na proporção de sua capacidade contributiva. Assim, alguns não poderão contribuir, outros, com muito pouco. Porém, haverá quem possa contribuir com bem mais. Novamente com o pensamento de se alcançar a justiça fiscal, dada a pluralidade de situações econômicas dos indivíduos, a graduação das taxas é um meio válido para garantir o respeito do princípio da capacidade contributiva, bastando que se mantenha a correlação com a atividade exercida pela Administração Pública. A manutenção de tal correlação não implica em exclusão sumária da possibilidade de inclusão de critérios que tenham objetivo de determinar a capacidade econômica do contribuinte.

Por todo o exposto, assim como o parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal determina a obrigação de se respeitar o princípio da capacidade contributiva, sempre que possível, na cobrança de impostos, é imperioso que, sempre que possível, se aplique o princípio da capacidade contributiva às taxas, quer seja através de isenções, quer seja através de graduação da taxa segundo a capacidade econômica do contribuinte.

## CONCLUSÃO

Os princípios formam a base de um sistema. Os princípios jurídicos, portanto, regem todo o ordenamento jurídico, retendo a primazia para sua compreensão como um todo lógico.

Os princípios constitucionais, uma vez que tem sua origem na lei máxima, guardam os mais importantes valores de uma sociedade. Deixar de observá-los é uma atitude leviana, e traz consequências desagradáveis para o todo.

O princípio da igualdade é um dos mais importantes e mais lembrados entre os princípios constitucionais, e justamente dele se desdobra o princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva busca evitar a injustiça de cobrar-se tributos de forma desproporcional daqueles que são mais pobres, visa garantir que cada indivíduo será moderadamente tributado, respeitada sua capacidade econômica. É um princípio antigo, sua inobservância contribuiu direta ou indiretamente para a ocorrência de eventos históricos que impulsionaram ainda mais o seu ideal.

É um princípio indissociável do princípio da igualdade, de forma que não se pode desprezar a um sem ferir ao outro.

A taxa é o tributo cobrado em razão de exercício regular de poder de polícia ou prestação de atividade estatal específica e divisível, conforme definição legal. Embora a definição pareça muito clara, de forma a não permitir quaisquer controvérsias, o próprio conceito do que é o poder de polícia não está apropriadamente estatuído no código, em razão de confusão terminológica, enquanto sequer existe tentativa de definição legal do que é serviço público.

Enquanto o serviço público pode ser satisfatoriamente definido como “atividade prestacional de natureza material”, o poder de polícia pode ser definido como a opção que o Estado tem de expedir regras para regularizar o exercício de direitos, respeitados os limites dados pela Constituição. Assim, a taxa tem como fato

gerador os serviços públicos e os demais atos da Administração Pública realizados para exercer o poder de polícia.

Para que se possa cobrar uma taxa, é imprescindível a referibilidade entre a atividade do estado e o tributado e, ainda, deve ser específica e divisível. Embora alguns autores entendam que existe um caráter contraprestacional, chegamos à conclusão de que não existe uma obrigação da taxa corresponder ao valor exato do custo da atividade estatal, mesmo porque tal mensuração é muito difícil e, eventualmente, quase impossível.

Os autores se posicionam de várias formas acerca da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Alguns entendem que tal aplicação é impossível, outros, que é parcialmente apropriada. Há também a defesa de que, por tratar-se de princípio constitucional, é ampla e irrestritamente aplicável.

Boa parte da celeuma está em definir se a única forma de se aplicar o princípio da capacidade contributiva às taxas é através de isenções, ou se também é possível graduação em razão da capacidade econômica.

O entendimento jurisprudencial das cortes superiores é o de que as graduações são admitidas, e que, portanto, o princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável às taxas.

Conclui-se com esta pesquisa que o princípio da capacidade contributiva é um instrumento indispensável para se alcançar a justiça fiscal, e que, mais do que apenas opção, sempre que possível, deve ser aplicado às taxas, admitidas tanto as isenções quanto a graduação da taxa.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em 10/04/2015.

BRASIL. **Decreto-Lei 1.804, de 24 de novembro de 1939**. Aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 1/12/1939, Página 27659. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1804-24-novembro-1939-411649-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 10/04/2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 177835– Distrito Federal. Relator: Carlos Velloso. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 22 abril 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: Acesso em 10/04/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 166.570/PE – Distrito Federal. Relator: Francisco Peçanha Martins. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdãos, 16 de junho de 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 10/04/2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível n. 2010.011229-6, de Itajaí. Relator: Vanderlei Romer. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdãos, 30 de março de 2010. Disponível em: <<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em 10/04/2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2002.003399-5, de Blumenau. Relator: Anselmo Cerello. **Pesquisa de Jurisprudência**. Acórdãos, 30 de março de 2010. Disponível em: <<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em 10 de abril de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed., São Paulo: Malheiros 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23. ed., São Paulo: Atlas, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários À Constituição de 1988. Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios Constitucionais Tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRIALES, Marly Moreira Couto. Teorias das classificações dos tributos. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 119, dez 2013. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13897](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13897)>. Acesso em: 01 jun 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

NERY JÚNIOR, Nélon. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Impostos, Taxas e Contribuições do Município de Florianópolis**. Florianópolis: Editora Insular, 2014.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Princípio da Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 7.541, de 30 de dezembro de 1988**. Dispõe sobre as taxas estaduais e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei\\_88\\_7541.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7541.htm)>. Acesso em 10/04/2015

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Volume 2. São Paulo: Nova Cultural, 1988.