

Taxas, capacidade contributiva e o STF

Defesa da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às Taxas

Henrique Gonçalves Neves¹

Renê Moraes da Costa da Braga²

Taxes, contributive capacity and the STF

Defense of limited application of the principle of contributive capacity in taxes

Resumo

O artigo propõe uma nova perspectiva da relação do princípio da capacidade contributiva com as taxas ao defender a redução do âmbito de aplicação deste princípio. Nesse sentido, discorreremos sobre as taxas, destacando sua vinculação à atuação estatal que fundamenta e legitima sua instituição e cobrança. Em seguida, trataremos da capacidade contributiva, distinguindo-a em dois sentidos: *como fonte da imposição tributária* e *como contribuição para o sustento dos gastos públicos*. Demonstraremos que por se comportar como um *mandado de otimização*, a norma da capacidade contributiva tem a estrutura de um princípio. E também abordaremos a relação deste princípio com a igualdade. No próximo passo, apresentaremos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) relativa à constitucionalidade das taxas de fiscalização instituídas em decorrência do poder de polícia. Por fim, analisaremos e cotejaremos os argumentos levantados nos votos dos ministros com destaque para o argumento da capacidade contributiva com a tese da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às taxas.

Palavras-chave: Taxas; Princípio da Capacidade Contributiva; Jurisprudência; Supremo Tribunal Federal.

Abstract

The article proposes a new perspective on the relationship with the principle of contributive capacity to pay the taxes in defending the reduction of the scope of this principle. In this sense, we discuss about taxes, highlighting its connection to state action that underlies and legitimates their establishment and collection. Then we address the contributive capacity, distinguishing it in two ways: as a source of tax imposition and as a contribution to the

¹ Henrique Gonçalves Neves. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). Pós-graduado lato-sensu em Direito Público pela Universidade Gama Filho (CAD – Gama Filho). Mestre em Teoria do Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas). Atualmente, leciona Introdução do Direito I, Hermenêutica e Argumentação Jurídica, Filosofia do Direito e Estatuto da OAB na PUC-Minas.

² Renê Moraes da Costa Braga. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). Advogado.

support of public spending. Demonstrate that by considering like a optimization principle, the norm that establish the contributive capacity in Brazilian Law has the structure of a principle. And also discuss the relationship of this principle to equality. In the next step, we present the jurisprudence of the Brazilian Supreme Court (STF) on the constitutionality of taxes imposed as a result of police power. Finally, we analyze and compare the ministers' arguments with the thesis of the limited application of the principle of contributive capacity.

Keywords: Taxes; Principle of contributive capacity; Court decisions; Brazilian Supreme Court.

1 Introdução

O artigo *Taxas, Capacidade Contributiva e o STF*, com subtítulo *Uma defesa da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às taxas* propõe uma nova perspectiva da relação da capacidade contributiva com as taxas.

É nova na medida em que defende a redução do âmbito de aplicação da capacidade contributiva às taxas, de modo a restringir sua aplicação apenas à via isentiva ou por outras medidas exonerativas, sendo vedada com relação à base de cálculo do tributo.

A fim de atingirmos o objetivo proposto, no tópico 2 discorremos sobre as taxas, destacando sua vinculação à atuação estatal que fundamenta e legitima sua instituição e cobrança.

No tópico 3, trataremos da capacidade contributiva, distinguindo-a em dois sentidos: *como fonte da imposição tributária e como contribuição para o sustento dos gastos públicos*. Demonstraremos que por se comportar como um *mandado de otimização*, a norma da capacidade contributiva tem a estrutura de um princípio. Ainda, abordaremos a relação deste princípio com a igualdade.

Dedicaremos o último tópico à apresentação da jurisprudência do Supremo Tribunal Feral (STF) relativo à constitucionalidade das taxas de fiscalização instituídas em decorrência do poder de polícia. Nesse sentido, separaremos os argumentos levantados nos votos dos ministros com destaque para o argumento da capacidade contributiva, no qual aprofundaremos nossa análise. Por fim, cotejaremos o referido argumento com a tese aqui defendida: *a tese da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às taxas*.

2 Sobre a espécie tributária taxas

A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados serve de base para uma classificação dicotômica das espécies tributárias em que se destacam, em um dos polos, espécies de tributos que, em razão de financiarem atividades próprias do Estado, referem-se, de modo específico e divisível, a certos indivíduos ou grupos de indivíduos.

A essas espécies tributárias que possuem fato gerador vinculado à atuação estatal dá-se nome de *tributos vinculados*³. A vinculação “significa que o *fato jurígeno genérico* [...] necessariamente implica uma atuação do Estado”. São duas as espécies tributárias vinculadas: a contribuição e a taxa. Neste trabalho, trataremos apenas da última.

As taxas são tributos que se caracterizam essencialmente por serem cobradas mediante atividade plenamente vinculada, ou seja, por seu fato gerador se referir a uma atuação estatal, necessariamente específica e divisível. Trata-se, pois, de uma atuação que se expressa no exercício do poder de polícia⁴ ou na prestação ou disponibilidade de um serviço ao obrigado ao pagamento da taxa.

Observe-se que por se tratar de tributo vinculado, relacionado à atividade estatal/contribuinte, as taxas devem guardar equivalência com a atuação estatal que justifica a sua instituição e cobrança, i. e., deve haver razoabilidade entre o valor do tributo cobrado e o custo da atividade estatal decorrente do exercício do poder de polícia ou do serviço prestado ou posto à disposição. Assim, compartilhamos do entendimento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 402-3) de que não deve haver necessária e precisa correlação entre o valor do tributo e o custo do serviço⁵.

No que diz respeito à base de cálculo, elemento característico é que esta tem de ser *específica*, própria do pressuposto legal que lhe dá origem, *vinculada*, pois, ao fato gerador da

³ Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 62-3), em seu *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, explica a teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados. Segundo ele, “o vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. [...] Significa que o *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica uma *atuação do Estado*. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxa de polícia) ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (taxa de serviço). [...] Com os impostos as coisas se passam necessariamente estranhos à atuação do Estado (*lato sensu*)”.

⁴ Código Tributário Nacional, 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 a 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. (BRASIL, 2009b, p. 20).

⁵ Neste mesmo sentido, Regis Fernandes de Oliveira (2004, p. 64) afirma que não deve haver absoluta correspondência entre a atuação estatal com o benefício auferido pelo contribuinte. Mas, sim, proporção entre o montante exigido e as características gerais da atividade vinculante.

obrigação tributária. Destaca-se a disposição contida no §2º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), a qual estabelece que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto” (BRASIL, 1988, p. 50). O que o dispositivo veda é o legislador criar taxas com base de cálculo adequada para o cálculo de impostos, uma vez que nestes a base de cálculo é pertinente à vida do contribuinte, e não à atividade estatal.

Em síntese, podemos afirmar que a taxa é uma espécie de tributo vinculado que tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte, nos termos do art. 145, II, CRFB/88 e do art. 77, Código Tributário Nacional (CTN).

3 Sobre o princípio da capacidade contributiva

Os dois subtópicos seguintes serão destinados à distinção entre capacidade contributiva *como fonte da imposição tributária* e *como contribuição para o sustento dos gastos públicos*⁶. Importa destacar que, neste trabalho, não faremos distinção entre *capacidade econômica* da *capacidade contributiva*, mas as trataremos como idênticas⁷.

3.1 Capacidade contributiva como fonte de imposição

A capacidade contributiva como fonte de imposição do tributo deve ser entendida em dois aspectos: *(i)* como titularidade de riqueza ou *(ii)* como obtenção de benefício. Assim, pode-se entendê-la como um mínimo exigível para que o legislador possa eleger dado fato da vida como fato gerador de obrigação tributária, de modo a impor limite material à legislação tributária.

Desse modo, a capacidade contributiva tomada nesse sentido apresenta um limite mínimo e máximo. Mínimo, uma vez que a exação tributária deve respeitar o mínimo necessário para existência, de acordo com os direitos econômicos e sociais garantidos pela

⁶ Esta distinção guarda estreita relação com aquela entre capacidade econômica objetiva e subjetiva feita por Aliomar Baleeiro (2010, p. 1157-1161), segundo o qual a capacidade objetivamente considerada pressupõe, no indivíduo, uma base econômica apta a suportar o tributo (nesse sentido, coloca-se como fundamento jurídico do tributo e como diretriz para eleição da sua hipótese de incidência). Já a subjetiva consiste na adaptação do gravame às circunstâncias pessoais do contribuinte (apresenta-se como critério de graduação do imposto e como-limite à tributação).

⁷ É importante observar que a CRFB/88 somente contemplou em seu texto a expressão *capacidade econômica* (art. 145, §1º). No entanto, como já mencionado, atribuiremos o mesmo conteúdo conceitual para ambos os termos.

Constituição; e máximo, na medida em que estabelece parâmetro para que o gravame não tenha caráter confiscatório.

Nesse sentido, podemos afirmar que esse duplo vínculo imposto ao legislador opera-se em sentido negativo e positivo. É negativo, pois veda a imposição tributária que despreste o mínimo existencial ou que exceda o máximo, traduzindo-se em confisco. E positivo, já que entre os referidos limites encontra-se o âmbito de exercício do poder de criação e imposição de tributos para custeio dos gastos públicos (OLLERO, 1984).

Portanto, com Gabriel Casado Ollero (1984), apresentamos duas conclusões:

- (i) as exigências mínimas para a imposição dos tributos operam-se como pressuposto e condição de impositividade, devendo ser observadas não só no plano legislativo (criação), mas também no plano de atuação efetiva da norma, o que a constitui não só pressuposto legitimador do tributo, mas pressuposto legitimador do ato de imposição;
- (ii) a capacidade contributiva (como imposição) requer aptidão objetiva e subjetiva. A primeira, relacionada ao pressuposto ou a estrutura do tributo para indicar potencialidade econômica; a segunda, relacionada ao sujeito sobre o qual recai a imposição tributária.

3.2 Capacidade contributiva como critério de contribuição

Acima, vimos que a capacidade contributiva como fonte de imposição serve para qualificar e definir todo o fenômeno da tributação constituindo o mínimo necessário para a criação de imposição tributária. Já a capacidade contributiva como critério de contribuição deve ser vista como comprometida na estruturação e quantificação das espécies tributárias, que tem por fim custear os gastos públicos (OLLERO, 1984, p. 234).

Contudo, essa breve e comparativa definição pouco esclarece o conteúdo da capacidade contributiva tomada no último sentido, demandando melhor desenvolvimento.

Gabriel Casado Ollero (1984, p. 229), tratando do assunto, afirma que a capacidade contributiva, utilizada como critério para classificar as espécies tributárias, gera a distinção entre tributos com estrutura contributiva e tributos com estrutura retributiva⁸. Desse modo, trabalha com a ideia de que estes se destinam ao resgate de determinados gastos públicos

⁸ Entendemos que esta classificação guarda intrínseca semelhança com a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados.

(custeados mediante taxas e contribuições), enquanto aqueles destinam-se à partilha dos gastos públicos restantes (custeados mediante impostos).

Continua Ollero (1984) explicando que a capacidade contributiva como fonte de imposição constitui denominador comum na criação de todas as espécies tributárias, enquanto a capacidade contributiva como critério de contribuição vincula o legislador apenas na regulamentação de tributos com estrutura contributiva. Ou seja, a capacidade contributiva nesse sentido não é aplicada às taxas e contribuições.

Cabe observar que o referido autor trabalha o âmbito de aplicação da capacidade contributiva no marco da Constituição Espanhola de 1978. Todavia, neste trabalho, defenderemos tese contrária, sustentando que a capacidade contributiva em ambos os sentidos (como fonte de imposição e como critério de contribuição) é aplicada a todos os tributos que compõem o quadro das espécies tributárias constitucionalmente previstas, sejam eles tributos com estrutura contributiva ou retributiva, vinculados ou não-vinculados.

Contudo, embora a tese afirme que a capacidade contributiva (como critério de contribuição) aplica-se a todas as espécies tributárias sem exceção; ela não afirma que esta aplicação é irrestrita. Assim, entendemos que a capacidade contributiva encontra restrições a depender da espécie tributária a que é aplicada, bem como da estrutura interna de cada tributo.

O que defendemos é a aplicação restrita da capacidade contributiva como critério de contribuição (e somente dessa) a depender da natureza e da estrutura interna de cada tributo. Ou seja, entende-se pela possibilidade de diferentes graus de aplicação desta capacidade com relação, p. ex., aos impostos diretos e indiretos; aos impostos reais e pessoais, ou com relação às taxas e aos impostos, comparativamente.

Por isso, entendemos ser possível afirmar a natureza principiológica da norma jurídica que estabelece a capacidade contributiva, uma vez que se apresenta como mandado de otimização, caracterizada pela possibilidade de ser satisfeita em graus variados e pelo fato desta satisfação depender das possibilidades fáticas e jurídicas envolvidas⁹. (ALEXY, 2008).

3.3 Capacidade contributiva e igualdade

Ao tratar do princípio da igualdade, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 878), Misabel Derzi afirma que a capacidade contributiva é o critério de comparação que inspira o princípio da igualdade. Nesse sentido, ela afirma que o princípio da igualdade é

⁹ Para aprofundamento ver: ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros: 2008. Com destaque para o capítulo 3.

mais amplo que o princípio da capacidade contributiva, sendo que a capacidade contributiva constituiria o critério fundamental na mensuração da igualdade e desigualdade para fins tributários, embora reconheça que esta não seja o único critério¹⁰⁻¹¹.

É de grande importância apresentar as duas teorias que fundamentam a capacidade contributiva: a *teoria do benefício* e a *teoria do sacrifício*.

(i) *teoria do benefício*. Esta teoria defende que a carga tributária deve ser repartida de acordo com a representação do benefício cada um dos contribuintes, i. e., paga-se tributo na medida do benefício que se obtém das prestações estatais. Desse modo, é esta a teoria que fundamenta a repartição e a cobrança dos tributos de cunho contraprestacional, relativos ao custeio de serviços públicos específicos e divisíveis (como a taxa). (GODOI, 1999, p. 190).

(ii) *teoria do sacrifício*. Esta teoria traduz-se na ideia de que o contribuinte que possui maior riqueza e patrimônio suporta um sacrifício muito menor do que aqueles que possuem menos renda ou patrimônio. Por isso, tal teoria é a que melhor fundamenta o princípio da capacidade contributiva, vez que todos os contribuintes suportam o mesmo ônus, ou seja, o mesmo sacrifício, o que implementa a igualdade. (GODOI, 1999, p. 190).

Portanto, entendemos que a fundamentação teórica ao princípio da capacidade contributiva é a teoria do sacrifício; motivo pelo qual concordamos com Marciano Seabra de Godoi ao afirmar que:

O princípio da capacidade contributiva geralmente é fundamentado como aquele que promove a igualdade tributária entre os indivíduos porque, tomando em consideração as manifestações de riqueza de cada um, submete os indivíduos a um mesmo sacrifício, a um ônus tributário igual. (GODOI, 1999, p. 191).

¹⁰ É importante observar que a progressividade, regressividade, seletividade são exemplo de outros critérios discriminatórios.

¹¹ Em sua obra *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 192) trata da relação entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em que esta se estabelece entre um princípio maior (igualdade) e um subprincípio (capacidade contributiva), o qual serve de critério fundamental, embora não o exclusivo, para operar aquele maior. Como o objetivo deste trabalho não é a relação entre igualdade e capacidade contributiva, limitaremos-nos a tecer apenas estas considerações, as quais podem ser aprofundadas nas obras citadas.

4 Uma defesa da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às taxas

4.1 Capacidade contributiva e taxas

Carlos Palao Taboada (1976, p. 397), em seu artigo *Apogeo e crisis del principio de capacidad contributiva*, ao tratar das espécies tributárias a que se aplica o princípio da capacidade contributiva¹², expôs que, originariamente, a capacidade contributiva aplicava-se tão-somente aos impostos, ou seja, àqueles tributos em que não se operava o critério do benefício. Contudo, no momento em que o princípio da capacidade contributiva foi eleito um dos critérios de justiça tributária, a doutrina se viu obrigada a ampliar sua aplicação, abarcando, também, os demais tributos (taxas e contribuições)¹³.

O que se pode perceber é que a noção originária de capacidade contributiva excluía do seu âmbito de aplicação os tributos regidos pelo cânone do benefício (exposto no item (i) do subtópico acima), o qual é próprio dos tributos contraprestacionais, a exemplo da taxa.

No entanto, muito embora o texto do §1º do art. 145 da CRFB/88 pareça limitar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, seguimos o entendimento de que mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva o legislador está autorizado a conferir isenções ou outras medidas exonerativas em relação a cidadãos sem condições de arcar com tributos, incluído aqui as taxas (GODOI, 1999).

Compartilha deste entendimento de Sacha Calmon (2010), que considera que o fato gerador das taxas radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte. O que impede de se falar, desse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva. Todavia, sem excluir que é este princípio o fundamento de isenções das taxas e contribuições.

Já segundo Mizabel Derzi (BALEIRO, 2010), enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um índice de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos tributos vinculados (taxas) ela dimensiona o custo da atuação estatal. No entanto, isso não impede a concessão de isenção pelo legislador para determinados serviços públicos¹⁴.

¹² Deve-se deixar claro que a partir deste momento somente nos referiremos ao princípio da capacidade contributiva como critério de contribuição.

¹³ Cabe esclarecer que, neste trabalho, não se pretende tratar acerca da relação do princípio da capacidade contributiva com a justiça tributária, mas, sim, demonstrar o âmbito de aplicação deste princípio às taxas, apoiando-se na doutrina e na análise da jurisprudência do STF.

¹⁴ Argumento semelhante foi apresentado por Ernesto Lejuene Valcárcel (1980, p. 180) ao criticar o universalismo do princípio da capacidade contributiva (que defende a aplicação deste, sem exceção, a todas as figuras tributárias), sustenta que poderia ser utilizado argumento semelhante ao do problema da progressividade. Segundo ele, o sistema tributário progressivo não exige que todos os tributos tenham estrutura progressiva, o que

Portanto, neste trabalho defendemos a tese da restrição do âmbito de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, restrição esta que se traduz na impossibilidade de sua aplicação (repercussão) na base de cálculo das taxas. Ou seja, serve o referido princípio tão-somente de fundamento de isenções e outras medidas exonerativas, sendo vedada sua aplicação na base de cálculo deste tributo.

Acompanhando todos os argumentos já expostos, entendemos que o principal argumento que sustenta essa tese é extraído interpretação do § 2º do art. 145 da CRFB/88 e do parágrafo único do art. 77 do CTN, assim redigidos:

Art. 145 [...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (BRASIL, 1988, p. 50).

Art. 77 [...]

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. (BRASIL, 1966, p. 20).

Nessa interpretação, convém apresentarmos o entendimento de Hector Villegas (citado por OLIVEIRA, 2004, p. 63, acréscimo em itálico nosso), o qual afirma que “a fixação do montante (*da taxa*) não pode levar em conta circunstâncias inerentes à pessoa ou aos bens do obrigado (que são hipóteses de incidência do imposto), mas só circunstâncias atinentes à atividade vinculante [...]”. Ora, o que significa tal afirmação? Significa que as circunstâncias relativas à pessoa do contribuinte ou aos seus bens não podem ser utilizadas como elementos para cálculo do tributo, i. e., não podem compor a base de cálculo da taxa, pois é no cálculo que se expressam tais circunstâncias.

Portanto, sendo a taxa espécie de tributo em que a sua hipótese de incidência configura uma atuação estatal relativa ao contribuinte, a sua base de cálculo somente pode mensurar estas atuações, sendo excluída qualquer circunstância referente à pessoa do obrigado ou aos seus bens, circunstâncias estas que traduzem capacidade contributiva¹⁵.

Ante o exposto, concluímos que o art. 145, § 2º da CRFB/88 e o art. 77 do CTN ao proibir que a instituição de taxas com base de cálculo própria de imposto, impede que a

se espera é que o sistema tributário, globalmente considerado, dê como resultado uma tributação progressiva. Assim, transpondo o argumento para a capacidade contributiva, o que se exige é que esse princípio seja inspirador do sistema, sem se pretender que seja aplicado a todas as figuras tributárias componentes do sistema tributário. Contudo, afirma que a capacidade contributiva não está totalmente ausente do mundo das taxas, uma vez que se não se presta a graduar quantitativamente a obrigação tributária, serve para declarar a isenção total ou parcial da mesma.

¹⁵ Observe-se que a determinação quantitativa da maioria das taxas independe de base de cálculo, motivo pelo qual não se há de falar em cálculo, vez que a quantia a ser paga a título de prestação final vem imediatamente consignada no texto normativo. (CARVALHO, 2004, p. 334).

capacidade contributiva seja considerada no cálculo deste tributo, i. e., veda que a base impositiva das taxas contenha elementos que visem a satisfação do princípio da capacidade contributiva. Reiterando que a aplicação desse princípio às taxas apenas se viabiliza pela isenção ou outras medidas exonerativas. Esta é a defesa da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva a essa espécie tributária.

Desenvolvidos os pressupostos e conclusões deste trabalho, dedicaremos os dois subtópicos seguintes à apresentação e análise da jurisprudência do STF.

4.2 A jurisprudência do STF: apresentação

Após termos desenvolvidos os pressupostos da tese aqui defendida, cuidaremos de apresentar a jurisprudência do STF em que foi questionada a constitucionalidade de determinadas taxas instituídas em razão do poder de polícia, sendo que nestes julgados o STF apresentou o argumento da capacidade contributiva como um dos argumentos que fundamentaram a constitucionalidade destas taxas.

Desse modo, relataremos brevemente estes julgados para, no próximo subtópico, procedermos à análise¹⁶.

(i) ADI 453 MC. Relator Min. Néri da Silveira. Julgamento 06.06.1991 e ADI 453. Relator Min. Gilmar Mendes / Julgamento 30.08.2006

Ação Direta da Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais contra a Lei n. 7.940 de 20.12.1989, que instituiu a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Imobiliários (Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Imobiliários – CVM), por considerar como contribuintes da referida taxa os auditores independentes.

No que diz respeito à medida cautelar, foi esta indeferida por unanimidade; quanto ao mérito, julgou-se improcedente a ADI, também, por unanimidade.

¹⁶ A apresentação será simplificada, visando apenas situar a análise que será feita no subtópico seguinte. Ressalta-se ser imprescindível para o entendimento do que se propõe neste trabalho a leitura dos votos dos Ministros proferidos na jurisprudência apresentada.

(ii) RE 177.835-1 PE. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento 22.04.1999

Recurso Extraordinário em mandado de segurança impetrado por AGROVAP – Agropecuária Vale do Prata S/A e Outros, contra Acórdão da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, requerendo a declaração de inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Imobiliários, instituída pela Lei n. 7.940, de 20.12.1989, uma vez que a referida taxa possui base de cálculo que considerava o patrimônio líquido da empresa era própria de imposto.

Destacamos que nessa ação discutiu-se a taxa cobrada das empresas, pessoas jurídicas, calculada com base no patrimônio líquido dessas. Ao contrário da ação tratada no item acima, a qual questionava a constitucionalidade da taxa cobrada dos auditores independentes¹⁷.

No resultado, o recurso não foi conhecido, sendo vencido o Min. Marco Aurélio, que votou pela inconstitucionalidade da taxa.

(iii) ADI 1948-1 MC / RS. Relator Min. Néri da Silveira. Julgamento 04.02.1999 e ADI 1948-1 / RS. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento 09.04.2002.

Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional dos Transportes alegando a inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização criada pelo Estado do Rio Grande do Sul em favor da Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul (AGERGS), em razão da adoção do faturamento anual como parâmetro para fixação do valor do tributo, o que faria com que a taxa tivesse base de cálculo própria de imposto, contrariando o art. 145, §2º da CRFB/88.

Houve o indeferimento, por maioria, da medida cautelar, sendo vencido o Relator Min. Néri da Silveira; e a improcedência por maioria do pedido de inconstitucionalidade, vencidos o Min. Ilmar Galvão e Min. Marco Aurélio.

¹⁷ Enquanto os prestadores de Auditoria Independente (Pessoas físicas e jurídicas) eram tributadas com base na *Tabela B e C* do Anexo da Lei n. 7.940, de 20.12.1989. As companhias abertas, sociedades beneficiárias de inventivos fiscais, corretoras, bancos de investimento, bolsa de valores e de futuros, distribuidoras e bancos múltiplos com carteira de investimento, fundos mútuos de ações, fundos de conversão, fundos de investimento e carteiras de títulos e valores mobiliários eram tributos com base na *Tabela A*.

(iv) RE 220.316-7 / MG. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgamento 12.08.1999

Recurso Extraordinário proposto pela Caixa Econômica do Estado de Minas Gerais sustentando a inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento (TFLF) do Município de Belo Horizonte/MG, uma vez que esta adotou como um dos elementos integrantes da base de cálculo a área do estabelecimento, elemento idêntico ao do IPTU, violando o disposto no art. 145, §2º da CRFB/88.

Por maioria, não foi conhecido o recurso extraordinário, julgando a constitucionalidade da TFLF, vencido o Min. Marco Aurélio.

(v) RE 232.393-1 / SP. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento 12.08.1999

Neste Recurso Extraordinário alegou-se a inconstitucionalidade da taxa de coleta de lixo do Município de São Carlos/SP, ao argumento de que sua base de cálculo é a mesma do IPTU, ou seja, o metragem quadrada do imóvel.

No julgamento, o recurso não foi conhecido por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio.

4.3 A jurisprudência do STF: análise

Antes de iniciarmos a análise da jurisprudência do STF, cabe explicarmos como esta será estruturada, para que assim seja entendida a metodologia adotada.

Primeiramente, identificaremos os argumentos que foram aduzidos pelos ministros em seus votos em todos os julgados, utilizando como critério: a relevância ou repercussão do argumento no julgamento, a quantidade de vezes que foi apresentado, e o seu conteúdo específico, ou seja, se se tratou do princípio da capacidade contributiva aplicado às taxas. Assim, os argumentos serão apresentados de modo geral, ou seja, sem referência aos julgamentos a que estão vinculados.

Realizados os devidos esclarecimentos, elencaremos 07 (sete) argumentos a favor da constitucionalidade das taxas e 04 (quatro) contra. São eles:

(i) Argumentos a favor da constitucionalidade das taxas

(i.1) argumento da base de cálculo: a base de cálculo da taxa em questão não é própria de imposto;

(i.2) argumento dos precedentes: utiliza os precedentes da STF em que foram decididos aspectos semelhantes para defenderem a constitucionalidade da taxa;

(i.3) argumento da uniformidade de entendimento: o ministro defende seu entendimento sustentando que em outros julgamentos adotou a mesma postura;

(i.4) argumento da singularidade: defende que a taxa é específica e divisível;

(i.5) argumento da inexatidão: afirma a impossibilidade da exata dosimetria individual do custo do serviço para cobrança da taxa;

(i.6) argumento do uso extensivo: o princípio da capacidade contributiva também pode ser observado com relação às taxas;

(i.7) argumento da capacidade contributiva: sustenta que a base de cálculo é uma forma de realização da capacidade contributiva.

*(ii) Argumentos contrários à constitucionalidade das taxas*¹⁸

(ii.1) argumento da correspondência: o valor da taxa não guarda correspondência com o dispêndio da administração;

(ii.2) argumento da base de cálculo própria de imposto: sustenta que a taxa possui base de cálculo própria de imposto, o que a macula de inconstitucionalidade;

(ii.3) argumento do uso restrito: a capacidade econômica se mostra como balizamento inadequado às taxas, sendo aplicada somente aos impostos;

(ii.4) argumento da exatidão: deve haver exatidão entre o serviço prestado ou o dispêndio para a fiscalização e taxa cobrada.

Conforme os critérios acima explicitados, apresentamos 11 (onze) argumentos a favor e contra a constitucionalidade das taxas. Feito isso, interessa-nos apenas 02 (dois): (i.6) argumento do uso extensivo, (i.7) argumento da capacidade contributiva. É a partir deles que aprofundaremos nossa análise.

O que já de início se pode notar é que o segundo é decorrência lógica do primeiro. Ou seja, somente se pode dizer que o princípio da capacidade contributiva é aplicado às taxas

¹⁸ A maioria destes argumentos foram apresentados pelo Min. Marco Aurélio.

se se disser que o preceito contido no art. 145, §2º, da CRFB/88 tem aplicação extensiva aos impostos, já que não há dispositivo legal expresso nesse sentido¹⁹.

Caso possamos dar autoria ao argumento do uso extensivo e da capacidade contributiva, com certeza, o Ministro Carlos Velloso será o autor. Na ADI 1948-1 / RS, no RE 177.835-1 / PE e no RE 232.393-1 / SP foi ele quem cuidou de levantá-lo. Vejamos trechos dois trechos do voto do Ministro Carlos Velloso na ADI MC 1948-1 / RS e no RE 177.835-1:

O que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio constitucional da capacidade contributiva. (BRASIL. STF. RE 177.835-1. Relator Min. Carlos Velloso. 2001a. p. 768).

Observa-se o faturamento como forma de realização do princípio da capacidade contributiva. (BRASIL. STF. ADI MC 1948-1. Relator Min. Néri da Silveira. 2001b. p. 166).

Nesses dois votos, o Min. Carlos Velloso julgava a constitucionalidade de Taxa de Fiscalização cobrada pela Comissão de Valores Imobiliários, a qual estabelecia o patrimônio líquido da empresa como referência para se determinar o valor da taxa; e a constitucionalidade da Taxa de Serviços Diversos da AGERGS, a qual utilizava o faturamento anual da empresa para tanto.

Observem que o Ministro entende pela aplicação do princípio da capacidade contributiva no cálculo da taxa, uma vez que quanto maior o patrimônio líquido ou o faturamento da empresa maior a capacidade do contribuinte em arcar com o ônus tributário. No entanto, há um equívoco no pressuposto do qual o Ministro parte. A relação patrimônio líquido ou faturamento e capacidade de contribuir é uma decorrência lógica de uma relação mais ampla: maior riqueza, maior capacidade contributiva. Contudo, tal pressuposto pode se mostrar falso a depender do critério utilizado para se aferir essa riqueza. Como podemos ver no RE 232.393-1 / SP, o qual nos parece conter uma contradição interna.

Esse recurso extraordinário questiona a constitucionalidade da Taxa de Coleta de Lixo do Município de São Carlos/SP, de relatoria do Min. Carlos Velloso, que assim votou:

Deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta da justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá maior lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída será maior que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o

¹⁹ Observe que essa conclusão é feita a partir dos argumentos apresentados na jurisprudência ora analisada. Não afastamos a possibilidade de defender que o princípio da capacidade contributiva, por ser princípio do sistema tributário e constitucionalmente previsto, aplica-se a todas as espécies tributárias.

princípio da capacidade contributiva do art. 145, §1º, da C.F., que, sem embargo, de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas. (BRASIL. STF. RE 232.392-1 / SP. Relator Min. Carlos Velloso. 2002. p. 479. Destaque nosso).

O que se extrai da compreensão do texto é que a taxa da forma como é cobrada, a qual tinha a metragem quadrada do imóvel como um dos seus elementos de cálculo, realiza o princípio da capacidade contributiva em razão da presunção de que quanto maior a área do imóvel, mais lixo será produzido, logo o valor da taxa de coleta de lixo deverá ser proporcional à metragem do imóvel. Ou seja, há aplicação do princípio da capacidade contributiva na base de cálculo da taxa, aplicação esta que repudiamos, já que este somente comporta aplicação restrita quando se trata de taxas.

Foi o voto de vista do Min. Maurício Corrêa que se demonstrou o problema do argumento da capacidade contributiva, surgindo, assim, uma contradição interna. Transcrevamos o trecho que interessa:

No caso do IPTU, quanto mais alto o valor da propriedade, maior será o do imposto, o que não ocorre relativamente à taxa de coleta de lixo, onde o valor do imóvel não é levado em consideração para obtenção da alíquota. Assim sendo, como exemplificado nas razões do recorrido “um imóvel de 100,00 m² de área construída e com valor venal de R\$500,00 por metro quadrado, paga pela coleta de lixo o mesmo que outro imóvel de 100,00 m² de área construída e valor venal de R\$200,00 por metro quadrado. Enquanto para o IPTU, o primeiro imóvel, por ter valor venal mais alto, paga mais que o segundo que tem valor venal menor” (BRASIL. STF. RE 232.392-1 / SP. Relator Min. Carlos Velloso. 2002. p. 484. Destaque nosso).

Ora, para obtenção do valor venal o imóvel para fins de cálculo do IPTU considera-se diversos elementos como: (i) a metragem quadrada do imóvel e da área construída, (ii) o valor do metro quadrado (o qual varia de acordo com a localização do imóvel, i. e., imóveis localizados em áreas de maior riqueza tem o valor do seu metro quadrado maior do que imóveis não localizados nessas áreas), (iii) o padrão de acabamento da construção. Ou seja, elementos que traduzem capacidade contributiva.

Por isso, o argumento da capacidade contributiva do Min. Carlos Velloso se fragiliza ante o voto do Min. Maurício Corrêa, pois de contribuintes com imóveis de metragem quadrada idêntica, situados em locais que expressam capacidade contributiva distinta, são cobrados o mesmo valor da taxa²⁰. Desse modo, como pode a taxa que utiliza para cálculo do seu valor a metragem quadrada do imóvel satisfazer o princípio da capacidade contributiva?

²⁰ Argumento semelhante pode ser utilizado no RE 220.316-7 / MG, que questionava constitucionalidade da Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionando (TFLF) do Município de Belo Horizonte, que utilizada a metragem quadrada do imóvel no cálculo da taxa. O argumento de que a capacidade contributiva se expressa pois imóveis com metragem maior demandam maior fiscalização e devem pagar maior taxa é problemático. Pois

Assim, desponta uma contradição interna entre o argumento da capacidade contributiva e o voto do Min. Maurício Corrêa, sendo que ambos julgaram pela constitucionalidade da taxa.

Por fim, observe que na medida em que a taxa adota para sua estrutura de cálculo elementos que realizam o princípio da capacidade contributiva, está a adotar elementos próprios da base de cálculo do imposto, uma vez que estes estão relacionados à vida do contribuinte e não à atuação estatal a qual a taxa se vincula. E qual a consequência disso? A inconstitucionalidade da taxa.

5 Conclusão

Objetivamos neste trabalho estudar a aplicação do princípio da capacidade contributiva à espécie tributária taxas. Embora a redação do §1º do art. 145 da CRFB/88 trate da aplicação da capacidade contributiva (ou econômica) aos impostos, demonstramos que sua aplicação não se limita a esta espécie tributária, mas a todas aquelas que compõem o quadro de tributos constitucionalmente previstos.

Contudo, defendemos âmbito de aplicação restrito deste princípio às taxas, uma vez que este não pode ser utilizado no cálculo desse tributo, por força do disposto no §2º do art. 145 da CRFB/88, sob pena de tornar a base de cálculo própria de imposto, logo, inconstitucional. Desse modo, sua aplicação somente é permitida pela via isentiva ou por outras medidas exonerativas. Esta foi a tese defendida neste trabalho: *a tese da aplicação restrita do princípio da capacidade contributiva às taxas*.

Ao analisarmos a jurisprudência do STF verificamos que esse Tribunal utilizou o que chamamos de *argumento da capacidade contributiva*²¹ como um dos argumentos para sustentar a constitucionalidade (posta em questão) de taxas instituídas em razão do poder de polícia. Esse argumento aduzia que a base de cálculo da taxa, em razão dos elementos que a compõem, realizava o princípio da capacidade contributiva.

Tentamos demonstrar que o referido argumento entra em conflito com a tese da aplicação restrita, de modo que o argumento da capacidade contributiva macularia de inconstitucionalidade a taxa, em virtude de se deduzir a partir do argumento que a taxa possuía base de cálculo própria de imposto, já que para a esta realizar a capacidade

é possível que uma joalheira (de médio porte) que possui área de 50m² pague TFLF menor que uma oficina (de médio porte) com área de 300m², embora a joalheira, em tese, tenha maior capacidade contributiva.

²¹ Embora nos refiramos ao STF, o argumento da capacidade contributiva, como já mencionado, é de autoria do Min. Carlos Velloso.

contributiva deveria adotar elementos próprios de impostos, i. e., elementos relacionados à vida do contribuinte, e não à atuação estatal.

Ainda, demonstramos a contradição interna no RE 232.392-1 / SP, na medida em que o voto do Relator Min. Carlos Velloso ao defender o argumento da capacidade contributiva entrava em contradição com um dos argumentos apresentados no voto de vista do Min. Maurício Corrêa, já que a base de cálculo da taxa não realiza o princípio da capacidade contributiva.

Ao final, defendemos a tese da aplicação restrita da capacidade contributiva às taxas; e, caso esta tese esteja correta, há problemas na jurisprudência analisada, com contradições, incoerências e equívocos de alguns Ministros nos fundamentos dos votos por eles apresentados. Assim, sob nosso ponto de vista, algumas taxas julgadas constitucionais pelo STF não o são.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8º ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2009.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 453 MC. Relator Min. Néri da Silveira. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 02 de abril de 1993.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 453. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 16 de março de 2007.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Recurso Extraordinário 177.835-1 / PE. Relator Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 25 de maio de 2001.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1948-1 / RS. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 07 de fevereiro de 2003.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1948-1 MC / RS. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 14 de setembro de 2001.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Recurso Extraordinário 220.316-7 / MG. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 29 de junho de 2001.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal (STF)**. Recurso Extraordinário 232.393-1 / SP. Relator Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. Diário de Justiça: Brasília, 05 de abril de 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

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

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática das Taxas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

OLLERO, Gabriel Casado. El principio de capacidade y el control constitucional de lá imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidade económica. In: **Civitas – Revista española de Derecho Financeiro**. Madrid, v. 34, 1982, p. 185-235.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Taxas de Polícia**. 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio da capacidade contributiva. In: **Estudios jurídicos em homenagem ao professor Federico de Castro**. Madrid: 1976, p. 377-426.

VARCÁRCEL, Erneste Lejeune. Aproximación ao principio constitucional de la igualdad tributaria. In: **Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1980, p. 115-180.