

Alexsander Roberto Alves Valadão

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TAXA

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de mestre. Curso de Pós-graduação em Direito. Setor de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Paraná. Orientador Professor Doutor José Roberto Vieira.

CURITIBA

2001

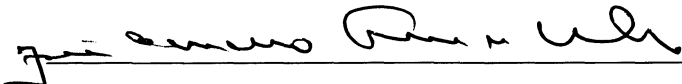
Alexsander Roberto Alves Valadão

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TAXA

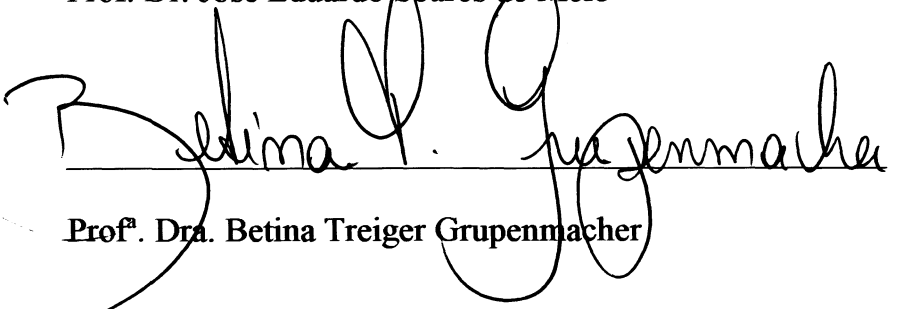
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre no
Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela
Comissão formada pelos professores:



Prof. Dr. José Roberto Vieira



Prof. Dr. José Eduardo Soares de Melo



Profª. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

Curitiba,

Para meus pais e à toda minha família.

Para Dani, é claro.

***À todos que em maior ou menor grau
contribuíram, cada um a seu modo e dentro
de suas possibilidades, para a realização
desse sonho.***

AGRADECIMENTOS

- Aos meus pais Mauro e Ramona, por terem me dado a vida e, com sacrifício, a oportunidade do mundo universitário.
- Aos meus avós, Catalino, Euclides, Carmem (*in memoriam*) e, especialmente, à vó Catharina, pelas suas orações por todos nós.
- À minha família, tios e primos, em especial a tia Amélia, tia Carmem, Denise e Cal, pelo apoio incondicional, minha eterna gratidão.
- Aos meus amigos que participaram da construção dessa utopia, em especial a ajuda fraterna e desinteressada de Fabiano Bordignon e Babyton Pasetti, meu muito obrigado.
- Às minhas irmãs, Eliana, Juliana, Adriana e Tatiana.
- Para Myriam, Mauro, Marise, Martha, Luiz (*in memoriam*) e Duda, uma família muito especial, que me acolheu em seu seio incondicionalmente, meus mais sinceros agradecimentos.
- Ao professor José Roberto Vieira, meu mestre desde a graduação, por ter dispensado parte de seu precioso tempo, diuturnamente, para orientar-me nas veredas do conhecimento.
- Para Dani, pelo amor, carinho e compreensão, dedico essa obra e ofereço meu futuro.

SUMÁRIO

RESUMO.....	vi
INTRODUÇÃO.....	vii
CAPÍTULO I – ESTUDO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	1
SEÇÃO I – ESCORÇO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	1
SEÇÃO II – CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	10
SEÇÃO III – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	14
SEÇÃO IV – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	17
SEÇÃO V – APLICAÇÃO INAFASTÁVEL DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SEU COROLÁRIO MAIOR NO DIREITO TRIBUTÁRIO	25
SEÇÃO VI – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: NORMA PROGRAMÁTICA OU PRECEPTIVA?.....	34
SEÇÃO VII – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROPORCIONALIDADE, PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE.....	40
VII. 1. <i>Progressividade</i>	41
VII. 2. <i>Seletividade</i>	50
VII. 3. <i>Proporcionalidade</i>	54
SEÇÃO VIII – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE.....	55
CAPÍTULO II – ESTUDO DAS TAXAS	61
SEÇÃO I – ORIGEM E EVOLUÇÃO DAS TAXAS	61
SEÇÃO II – TAXAS COMO TRIBUTOS VINCULADOS.....	67
SEÇÃO III – DISTINÇÃO ENTRE TAXAS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	71
SEÇÃO IV – TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	77
IV. 1. <i>ASPECTO MATERIAL</i>	90
IV. 2. <i>ASPECTO ESPACIAL</i>	91
IV. 3. <i>ASPECTO TEMPORAL</i>	92
IV. 4. <i>ASPECTO PESSOAL</i>	93
IV. 5. <i>ASPECTO QUANTITATIVO</i>	94
SEÇÃO V – REGRA-MATRIZ DA TAXA.....	97
V. 1. <i>ASPECTO MATERIAL DA TAXA</i>	100
V. 2. <i>ASPECTO ESPACIAL DA TAXA</i>	118
V. 3. <i>ASPECTO TEMPORAL DA TAXA</i>	119
V. 4. <i>ASPECTO PESSOAL DA TAXA</i>	119
V. 5. <i>ASPECTO QUANTITATIVO DA TAXA</i>	123
SEÇÃO VI – DISTINÇÃO ENTRE TAXAS E PREÇO PÚBLICO	129
CAPÍTULO III – ESTUDO SOBRE O MÍNIMO EXISTENCIAL.....	151
SEÇÃO I – ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO NATURAL E DIREITO POSITIVO	151
SEÇÃO II – MÍNIMO EXISTENCIAL E EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL	159
SEÇÃO III – IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL	163
SEÇÃO IV – PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL COMO FATOR DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	167
SEÇÃO V – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DE PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	169
V. 1. <i>No princípio da (in)capacidade contributiva</i>	171
V. 2. <i>No princípio da liberdade</i>	175
V. 3. <i>No princípio da solidariedade social</i>	178
V. 4. <i>Considerações finais</i>	179
SEÇÃO VI – O MÍNIMO EXISTENCIAL E O TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÃO.....	181
SEÇÃO VII – AMPLITUDE E CONTEÚDO DO MÍNIMO EXISTENCIAL	185
CAPÍTULO IV – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TAXA.....	191
SEÇÃO I – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM SEU ASPECTO ABSOLUTO, E SUA APLICAÇÃO ÀS TAXAS	191
SEÇÃO II – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETRIBUTIVIDADE ÀS TAXAS COMO DETERMINADOR DO LIMITE MÁXIMO DA EXAÇÃO	194
SEÇÃO III – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUA APLICAÇÃO ÀS TAXAS	199
SEÇÃO IV – INCOMPATIBILIDADE DAS TAXAS COM A APLICAÇÃO PLENA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	206
SEÇÃO V – PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA (IN)CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	212
SEÇÃO VI – TAXAS COM VALORES SOCIAIS – COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	220
CONCLUSÕES.....	225
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	228

RESUMO

Este trabalho ocupa-se de estudar três categorias fundamentais relacionadas ao Direito Tributário, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva, a espécie tributária denominada taxa, e a novel figura do mínimo vital, de ainda incipiente estudo na doutrina nacional. O cerne do tema, cuida de investigar a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva, tido como desdobramento, no âmbito tributário, do princípio da igualdade e a figura da taxa, tributo vinculado e informado pelo princípio da retributividade. O estudo do mínimo existencial, visceralmente relacionados com a capacidade contributiva em seu aspecto negativo, ganha relevo nesse contexto. A síntese conclusiva aponta no sentido de admitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, conformada e contida, porém, ao limite superior, determinado pelo princípio da retributividade, e ao limite inferior, estabelecido pelo mínimo existencial, que se caracteriza pela inexistência de aptidão para contribuir por parte de quem se encontre nessa condição.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto estudar o princípio da capacidade contributiva aplicado às taxas. Pretende tratar da relação existente entre essa modalidade de espécie tributária, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da retributividade.

O cerne do tema refere-se à recalcitrância da doutrina tributária, no Brasil, em aceitar a aplicação da capacidade contributiva à taxa, em face do caráter contraprestacional dessa exação, e que é característica própria dos tributos vinculados, categoria na qual se insere. Sob esse ângulo doutrinário, seria o princípio da retributividade o mais adequado a ser aplicado a essa espécie tributária. Essa é a posição generalizada na doutrina nacional, onde vigora a idéia de inadequação da taxa ao princípio da capacidade contributiva, e essa polêmica, aliada a outros conceitos jurídicos como o mínimo existencial ou mínimo vital, é o que se pretende analisar nesta dissertação.

Partiremos do estudo do princípio da igualdade e de sua relação direta com o princípio da capacidade contributiva, como corolário daquele no âmbito do Direito Tributário e como principal realizador da almejada justiça tributária.

O tratamento dispensado ao princípio da isonomia é exatamente o da obrigatoriedade da discriminação se presentes algumas condições, conforme proposto por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que preconiza que, havendo situações de desigualdade, o tratamento isonômico se impõe, mediante uma relação lógica entre o fator de discrimine eleito e o tratamento diferenciado. Esse tratamento é dispensado no sentido de mitigar ou eliminar a desigualdade diagnosticada. Indispensável também que o tratamento seja no sentido de implementar os valores contemplados no sistema constitucional¹.

Nesse contexto entendemos que também se insere a taxa, às situações diferenciadas em que se encontrem os usuários efetivos ou potenciais da atuação estatal, que, na esteira do enunciado de ARISTÓTELES, lembrado mais recentemente por RUI BARBOSA, devem ser igualados na medida de suas desigualdades².

O segundo capítulo refere-se à teoria das taxas, exame necessário de seus aspectos e características mais importantes, sempre à luz de sua regra-matriz de incidência.

¹ Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 20.

² Rui BARBOSA, *Oração aos Moços*, p. 21, em que se lê: "A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta igualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei de igualdade. Os mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalesssem"(sic).

O tratamento do "mínimo existencial" ou "mínimo vital" – figura que vem merecendo maior atenção dos tributaristas brasileiros – é considerado de fundamental importância e tratado no terceiro capítulo, ainda que lhe tenha sido reservado o indigesto papel de atuar como demarcador da tênue linha limitadora entre a mera capacidade econômica e a capacidade contributiva. Os direitos fundamentais também ganham relevo nesse contexto, de modo que serão objeto de tratamento específico nessa oportunidade.

Por derradeiro, no capítulo quarto, tratamos das implicações resultantes das inter-relações entre as categorias tratadas no primeiro, segundo e terceiro capítulos, quais sejam, entre o princípio da capacidade contributiva, as taxas e o mínimo vital.

É importante ressaltar que o caminho epistemológico adotado nesta dissertação encontra-se – para usar as categorias tratadas por NORBERTO BOBBIO – no estudo do *direito que se tem* (caráter descritivo do direito positivo), bem como no *direito que se gostaria de ter* (caráter propositivo da dissertação)³.

³ Norberto BOBBIO, *A era dos direitos*, p. 15-24. Dá-nos conta o ilustre filósofo italiano: “O problema do fundamento de um direito apresenta-se diferentemente conforme se trata de buscar o fundamento de um *direito que se tem* ou de um *direito que se gostaria de ter*. No primeiro caso, investigo no ordenamento jurídico positivo, do qual faço parte como titular de direitos e deveres, se há um norma válida que o reconheça e qual é essa norma; no segundo caso, tentarei buscar boas razões para defender a legitimidade

É essa a matiz que queremos imprimir ao presente estudo, no sentido de fazer uma revisão bibliográfica sobre o assunto, sem todavia furtar-nos de algum contributo pessoal que considerarmos pertinente.

CAPÍTULO I – ESTUDO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

SEÇÃO I – ESCORÇO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A idéia de se fazer uma tributação justa sempre foi aspiração da humanidade, sendo que a possibilidade ou capacidade financeira de cada um para contribuir, ou seja, a sua riqueza, foi o critério mais adequado encontrado pelas sociedades históricas para a distribuição desse ônus financeiro e, por conseguinte, para a realização dessa idéia de justiça no âmbito tributário.

Esse critério de distribuição da carga financeira de gastos do Estado, ou seja, a observância da capacidade de contribuir de cada um, ao que nos dá conta a doutrina, tem origem na noção de justiça tratada na antiguidade grega, conforme registra VIVEIROS DE CASTRO¹.

O eminente jurista ilustra sua assertiva com o exemplo de uma certa contribuição para a marinha, instituída pelos gregos e onde todos os atenienses deveriam contribuir. No entanto, essa contribuição não era indiscriminada e igual para todos, eis que a determinação da forma de contribuir dos cidadãos atenienses dependia de um critério baseado na riqueza de cada um.

¹ Viveiros de CASTRO, *Tratado dos impostos*, p. 96 a 100, quando pontifica que “...foi instituída uma contribuição para a marinha. Todos os atenienses teriam de contribuir. Porém, aqueles cuja ‘FORTUNA’ atingisse a dez ou mais talentos, contribuiriam. Os que não possuísem tal FORTUNA deveriam cotisar-se para aquisição de uma galera, sendo registrada a contribuição de cada um.” (sic)

No mesmo sentido, o pensamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que indentifica a origem dessa noção de justiça distributiva nos gregos, apontando também suspeitas de que já estivesse presente nos antigos egípcios².

Podemos, portanto, afirmar que a idéia de respeito à possibilidade de contribuir das pessoas, como critério para distribuição do ônus tributário, teve origem provável na Antigüidade Clássica, onde, àquela época, já se observa a preocupação com a distribuição justa do ônus financeiro proveniente dos gastos do poder soberano aos seus contribuintes. Nesse sentido, pois, ainda que de maneira incipiente, e movidos por um senso peculiar de justiça distributiva, já procuravam os gregos, com base numa noção ainda rudimentar de justiça tributária, distribuir aos que podiam suportar a maior carga tributária para financiamento dos gastos do Estado grego.

É nesse contexto histórico que se identifica a origem da capacidade contributiva, que acabou por se tornar marca presente na quase totalidade das ordenações ocidentais contemporâneas.

Ocorre, porém, que essa noção de Justiça distributiva não logrou ultrapassar impunemente a Idade Média (período histórico que vai do ano 476 a 1453), chamada por alguns historiadores como “*mil anos de trevas*”, tais foram os retrocessos atribuídos a esse período.

² Alfredo Augusto BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 437, onde afirma: “*Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. JONES reporta-se a um excerto de ERÓDOTO, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios. Este princípio se origina, em suas linhas*

Nada obstante seja hoje reconhecida pelos historiadores a incorreção dessa expressão, injustamente atribuída a esse período, como depois se verificou, digamos que, do ponto de vista da justiça tributária, ela não seja uma expressão de todo inadequada³. Ao revés, essa assertiva baseia-se na inobservância que se deu, à época, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que geralmente os tributos eram cobrados levando-se em conta apenas a *necessidade* do soberano, sem sequer mencionar qualquer critério que observasse a *possibilidade ou a capacidade* de pagamento dos desafortunados contribuintes da época.

E não era só. Para reforçar ainda mais a adequação dessa expressão (“*mil anos de trevas*”) à questão fiscal desse período histórico e à ululante injustiça observada nessa época, em função do desprezo que se dispensou ao princípio

essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica.”(sic)

³ Sobre esse tema, ver Myriam Becho MOTA e Patrícia Ramos BRAICK, *História das Cavernas ao Terceiro Milênio*, p. 66: “Criada pelos humanistas do século XVI, a designação *Idade Média* tinha de início um caráter nitidamente pejorativo. O homem moderno, no momento em que foi capaz de escolher o seu próprio passado, ligando-o à Antigüidade Clássica, concebeu sua época como uma revalorização do mundo helênico, momento do apogeu cultural. Os renascentistas atribuíram ao período medieval um caráter negativo, vendo nele um corte histórico milenar na evolução da cultura da humanidade. Essas idéias foram reafirmadas pelos iluministas do século XVIII. (...) O humanista acreditava serem os medievos os responsáveis pelo retrocesso cultural, intelectual e econômico da Europa Ocidental. Descartava a possibilidade de no período da *Idade Média* terem nascidos homens capazes de pensar, evoluir e criar. A partir do século XIX, porém, ocorreu um resgate do conceito de *Idade Média*. O período passou a ser visto como uma etapa importante na derrocada do decadente Império Romano e, concomitantemente, decisiva para o fim do mundo antigo. De fato, a *Idade Média* lançou as bases para a formação dos Estados Nacionais e de uma sociedade alicerçada na fé, na família, na educação e no Estado, características ainda presentes na vida dos povos contemporâneos. Heranças materiais e costumes medievais ainda fazem parte do nosso dia-a-dia. O uso de talheres nas refeições, expressões como ‘Deus me livre’ ou ‘Vá para o Diabo’ tiveram início naquele período histórico, erroneamente ligado à idéia de ‘trevas’”. Extremamente conciso nesse particular, o pensamento do historiador francês especialista em medieval, Jacques LE GOFF, *Para um novo conceito de Idade Média*, p. 78, onde se destaca o seguinte trecho: “Esta longa *Idade Média* (...) criou a cidade, a nação, o Estado, a universidade, o moinho, a máquina, a hora e o relógio, o livro, o garfo, o vestuário, a pessoa, a consciência e finalmente a revolução.”

da capacidade contributiva, salienta-se que as classes mais abastadas da época – clero e nobreza – detentoras de alto poder econômico e político, estavam desobrigadas de concorrer com o seu patrimônio aos gastos dos soberanos.⁴

Registre-se ainda que era praticamente nula a possibilidade de mudança social dos componentes daquela sociedade. Vale dizer, quem nascia pertencente ao terceiro estamento da pirâmide social (camponês ou servo da gleba) tinha pouca ou quase nenhuma possibilidade de mudar de classe social em face da conhecida *sociedade estamental* encontrada nesse período histórico⁵.

Salta aos olhos, pois, a injustiça fiscal observada a esse tempo, o que nos leva apenas a reforçar a repugnância exteriorizada pela doutrina moderna aos valores fiscais arbitrários cultivados pelos soberanos medievais.

É bem verdade, devemos anotar, que havia vozes respeitáveis de filósofos, como SÃO TOMAS DE AQUINO, que se opunham a essa prática

⁴ A propósito do pensamento vigente e da inobservância da universalidade dos tributos na Idade Média, vide o registro de Alberto NOGUEIRA, *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*, p. 72, onde cita: “A igualdade, a primeira palavra da divisa revolucionária, significava justamente a supressão de privilégios, como se dava no Antigo Regime, caracterizado pela existência de leis privativas, ou seja, de regime especial para as diversas categorias e estamentos sociais. A nobreza não estava sujeita a impostos porque – tal a fundamentação política então imperante – já contribuíam como o derramamento do seu sangue na defesa do Reino. Assim também o alto clero, já tão atarefado em rezar o tempo todo para a salvação das almas, de tal modo que, graças a tais e tão exaustivos sacrifícios, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus. O peso da tributação recaía basicamente sobre os desafortunados e, dentre estes, a nova classe burguesa, que, consoante veremos adiante, em verdade assumiu a liderança na derrubada da velha ordem, trazendo a reboque a plebe.”

⁵ MOTA e BRAICK, *op. cit.* p. 92, registram no contexto da transição para a sociedade moderna, as características principais da sociedade feudal: “Todos os sonhos pareciam possíveis, na mesma medida em que a natureza e a sociedade já não pareciam tão sem surpresas, tão definidas e imutáveis.”

injusta da Idade Média, mas que, todavia, tiveram pouco eco nos atos dos senhores medievais⁶.

Em oposição às arbitrariedades medievais, interessante notar, já na modernidade (período histórico que se inicia em 1453, com a queda do Império Romano do Oriente, e vai até 1789, com a Revolução Francesa), notadamente no século XVIII – denominado pelos historiadores como o “século das luzes” ou Iluminismo, tal a profusão de idéias libertárias e igualitárias que afloraram no seio da civilização nesse período – que esse tema foi retomado por intelectuais ilustres desse período, como MONTESQUIEU e BENTHAM⁷. Mas foi na obra de ADAM SMITH⁸, denominada “A Riqueza das Nações”, onde a fundamentação do princípio da capacidade contributiva ganhou

⁶ Importante o registro nesse sentido, de Carlos Palao TABOADA, *Isonomia e Capacidade Contributiva*, *Revista de Direito Público* nº 4, p. 126, onde comenta: “Provavelmente há indicações de que – desde o momento em que passaram a existir impostos e, portanto, desde os momentos mais remotos da história das organizações políticas – se viu claramente que, de alguma maneira – naturalmente conturbada pelas diferentes concepções políticas, próprias de certas limitações de antigüidade – os tributos deveriam ser ligados à riqueza daqueles que os deviam pagar. Essa idéia formula-se, depois, com maior precisão, por exemplo, na filosofia medieval; assim textos de São Tomás de Aquino fazem alusão a esta idéia básica: citam-se passagens de São Tomás, por exemplo, segundo os quais cada um devia pagar *secundum facultatem*, ou *secundum equalitatem proportions*, ...”.

⁷ Nesse sentido, o registro José Mauricio CONTI, *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*, p. 37: “Por volta do século XVIII, com Montesquieu e depois com Bentham, desenvolveu-se a idéia de que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica.”

⁸ Economista dos mais importantes da história, conhecido como o “pai da economia moderna”, nasceu na Escócia em 1723 (a data exata de seu nascimento é desconhecida, provavelmente em 05 de junho de 1723, segundo John Rae, um de seus mais famosos biógrafos), filho de família rica mas não nobre, foi contemporâneo e amigo de Hume e Voltaire. Foi reitor da Universidade de Glasgow, na Escócia, onde também estudou e lecionou. Sua obra mais importante é “A Riqueza das Nações”, escrita em 1776, tida como o marco inicial do enfoque científico dos fenômenos econômicos. Como assessor de Townshend, Ministro da Fazenda inglês, responsável pela política fiscal nas colônias americanas, posiciona-se contra o imposto adicional do chá, que levou as colônias inglesas na América à rebelião. Morreu em Edimburgo, em 17 de julho de 1790, ao 66 anos de idade.

contornos de ciência e acabou por se propagar nas sociedades ocidentais como expressão maior da justiça tributária⁹.

Escreveu o percuciente economista:

“Tanto a despesa destinada à defesa da sociedade como a destinada ao sustento da dignidade do magistrado supremo são aplicadas em benefício geral de toda a sociedade. É, pois, justo que ambas sejam cobertas pela contribuição geral de toda a sociedade, contribuindo todos os seus membros, na medida do possível, em proporção com suas respectivas capacidades.

(...)

*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. ”*¹⁰

ADAM SMITH pregava que os gastos dos Estados deveriam ser financiados por seus cidadãos – como aliás sempre foi – e também pelos rendimentos do Estado. Todavia ressaltava que, nada obstante esse ônus devesse ser suportado pelos cidadãos, deveria sê-lo apenas e tão-somente na medida de sua aptidão econômica para contribuir com as despesas geradas no seio do Estado. Vale dizer, quem detinha maior riqueza, dever-se-ia contribuir com mais intensidade para o pagamento e financiamento das despesas estatais.

⁹ Evidentemente que antes de ADAM SMITH outros autores se dedicaram a estudos semelhantes, mas sem a mesma repercussão alcançada por esse eminente economista. A guisa de exemplo, Francesco Guicciardini, Aliomar BALEEIRO, *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 14.

¹⁰ Adam SMITH, *op. cit.*, p. 238, 247 e 248.

Renascia aí, no contexto da modernidade, a valorosa idéia, já cultivada anteriormente pelos gregos e tão cara ao Direito Tributário, de que as pessoas devem suportar os gastos inerentes ao Estado na medida de suas possibilidades financeiras. Vale dizer, deveria se observar a capacidade contributiva das pessoas que participavam com seus patrimônios no pagamento das despesas do Estado.

A importância desse pensamento culminou com a sua inserção na DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, de 26 de agosto de 1789, nos artigos 13 e 14, marcos históricos do pensamento de justiça tributária que se consolidava no seio das sociedades modernas ocidentais¹¹.

Essas marcas deixadas na história, desenvolvidas e legitimadas por obras dos pensadores e consolidadas por atos políticos que se lhes sucederam, aliadas à evidente noção de justiça que encerravam, foram fundamentais para a construção de um senso comum de repúdio a atos dos Estados que não sejam voltados para a tributação justa de seus cidadãos (a justiça é exatamente um dos cânones deixados por ADAM SMITH¹²).

¹¹ Os referidos artigos continham as seguintes redações: “Art. 13º - Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades. Art. 14º - Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração.”

Evidentemente que as necessidades estatais devem ser levadas em conta na criação ou majoração de tributos, mas devem estar indissociavelmente ligadas à possibilidade de contribuir de quem deverá suportar essas despesas. Em suma, consolidou-se o absoluto repúdio a tributações que estejam em dissonância com a observância da aptidão dos contribuintes para concorrer com o financiamento dos gastos do Estado.¹³

A profusão de estudos desse princípio, que se desencadeou no contexto contemporâneo, já denota a importância fundamental desse preceito, contido expressamente na quase totalidade das Constituições ocidentais atuais¹⁴.

Interessante observar que o tema da capacidade contributiva, embora vetusto, é objeto de estudo da Ciência Jurídica há pouco mais de meio século apenas. Foi na década de vinte deste século que BENVENUTO GRIZZOTTI e seus discípulos, da chamada “Escola de Pavia”, chamaram atenção para esse tema no âmbito do direito, posto que até então, era assunto tratado apenas pela

¹² BALEEIRO, *op. cit.*, p. 234, arrola os chamados “cânones de Adam Smith”, que são resultados da condensação feita por ele de máximas da sabedoria fiscal repetidas por Pietro Verri, Boisguillebert e Justi, culminando nos seguintes cânones: justiça, certeza, comodidade e economia.

¹³ Vale, sobre o tema, o registro literário de Padre Antonio VIEIRA, *Antologia dos Sermões*, p. 243, quando afirma: “Se se repartir o peso com igualdade de justiça, todos os levarão com igualdade de ânimo...Porque ninguém toma pesadamente o pêso que se lhe distribuiu com igualdade, disse o político Cassiodoro”.

¹⁴ Vide por exemplo, a Constituição espanhola (1978), art. 31.1; a Constituição chilena (1984), art. 20 e a Constituição argentina (1994), art. 4º. Para exemplificações mais abrangentes, embora desatualizadas em face da promulgação de novas constituições e eventuais emendas, vide a obra de BECKER, *op. cit.*, p. 442, onde cita Constituições de países como Itália, Venezuela, Jordânia, Espanha (1945), Iugoslávia, Grécia, Equador, Bulgária, Albânia e Brasil (1946). No mesmo sentido, embora no aspecto de abrangência seja mais completa, a obra de Francesco MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, p. 53. Ainda, o rol trazido por Victor UCKMAR, *Principios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, p. 79-81, notadamente em relação às Constituições italianas anteriores à unificação, e ainda de outros países do mundo.

Ciência Econômica¹⁵. Sintomático, portanto, como visto, que tenha sido o *economista* ADAM SMITH quem tenha retomado, na idade moderna, o tratamento desse assunto.

No Brasil, o estudo científico desse tema é atribuído por primeiro a ALIOMAR BALEEIRO, embora esse princípio já estivesse contido na Constituição do Império de 1824, insculpido no artigo 179, inciso XV¹⁶. *Verbis*¹⁷:

“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.” (sic)

Não esteve expresso nas Constituições republicana de 1891, na efêmera Constituições de 1934 ou na Carta “polaca” de 1937.

Foi talhado novamente na Constituição de 1946, que, no artigo 202 proclamava:

“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (sic)

¹⁵ Nesse sentido, TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e capacidade contributiva*, in Revista de Direito Público nº 4, p. 127.

¹⁶ Nesse sentido Gisele LEMKE, *Imposto de Renda – Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*, p. 38.

¹⁷ Sobre o referido texto constitucional, bem como, quanto aos demais em seguida citados, consulte-se a obra de Adriano CAMPANHOLE, *Constituições do Brasil*, p. 769 et seq.

Curiosamente, a Emenda Constitucional nº18/1965, no artigo 25, abrogou esse dispositivo, que não foi reproduzido na Carta Magna de 1967 e nem na Emenda Constitucional nº 1/69¹⁸.

Por último, a Constituição de 1988 voltou a fazer expressa menção a esse princípio, no artigo 145, §1º, onde se lê:

“Art. 145 ...omissis...

§1º - sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.”¹⁹

Dessarte, feito esse histórico a respeito da origem e evolução desse princípio, passamos ao estudo da capacidade contributiva propriamente dita.

SEÇÃO II - CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A doutrina não é assente ao distinguir capacidade contributiva e capacidade econômica, sendo que não são raros os autores que tratam essas

¹⁸ Gilberto de Ulhôa CANTO, Princípio da Capacidade Contributiva, *Caderno de Pesquisas Tributárias nº14*, p. 3, quando registra que “A crítica mais séria que se fazia ao dispositivo da Carta de 1946, que motivou a sua supressão em Constituições subseqüentes, consistiu na natureza meramente programática que se atribuiu ao princípio da observância da capacidade contributiva.”

expressões como sinônimas. A própria Constituição Federal, elege a expressão “capacidade econômica” no seu texto, o que deu certo respaldo legal à confusão conceitual ora tratada.

De nossa parte, consideramos mais adequada a corrente doutrinária que distingue capacidade econômica e capacidade contributiva, tratando-os como conceitos diversos mas não contrapostos, sendo que este tem como pressuposto necessário aquele.

Com efeito, só terá capacidade econômica aquele que possuir certo patrimônio ou renda. Todavia, pode ser que o aludido patrimônio ou renda não seja expressão de capacidade contributiva, eis que destinado apenas à satisfação das necessidades básicas do contribuinte. Em sendo assim, será insuficiente, nessa medida, para suportar a incidência do gravame tributário. Trata-se do respeito ao mínimo vital ou mínimo existencial, cujos contornos são estabelecidos à luz dos direitos fundamentais, e que consiste na proteção do patrimônio voltado inteiramente à manutenção do seu titular e de sua família.

Nesse exato sentido, ensina-nos FRANCESCO MOSCHETTI, que “...la potencia económica debe considerarse como condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva y debe estar, por tanto, cualificada a la luz de los principios constitucionales fundamentales”.²⁰ Conclui e reitera, nessa

²⁰ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 74.

mesma linha, afirmando que “...*capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución.*”²¹

No mesmo sentido, reforçando a idéia de respeito ao mínimo vital, como elemento determinador da distinção entre essas categoria, AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO²². Também IVES GANDRA MARTINS, que se utilizando dos ensinamentos de MAFEZZONI, também adota essa distinção²³. REGINA HELENA COSTA é também partícipe dessa corrente, sintetizando que determinada pessoa pode ser detentora de alguma renda, mas que, ainda assim, pode não possuir capacidade contributiva, eis que essa renda pode ser totalmente consumida para comprar bens necessários à sua sobrevivência, reforçando essa idéia da capacidade econômica como pressuposto necessário da capacidade contributiva.²⁴

De modo, portanto, que a capacidade econômica é dado anterior à capacidade contributiva, sendo que esta só se configurará, se aquela ultrapassar um mínimo necessário à dignidade da existência humana, limite esse que pode variar em cada ordenamento jurídico, de acordo com os valores cultivados em

²¹ *Idem, ibidem*, p. 277.

²² Agostinho Toffoli TAVOLARO, *Princípio da Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias nº14*, p. 194-199.

cada sociedade, conforme se demonstrará adiante, no capítulo III, que trata do estudo do mínimo existencial.

Cumpra registrar ainda que no Direito espanhol, as duas expressões são tratadas também como sinônimas, sendo que o artigo 31.1 da vigente Constituição espanhola, a exemplo da Carta brasileira, também se utiliza da expressão “capacidade econômica”, que é, da mesma forma, usada pela doutrina espanhola de maneira despreocupada.

De todo modo, entendemos válida e relevante a distinção entre as duas situações, seja porque são legítimas, eis que revelam e denominam categorias diversas e relevantes; bem assim, porque, do ponto de vista epistemológico, importa maior rigor científico no trato da matéria, enquanto que do ponto de vista didático, facilita a compreensão e o estudo desse tema²⁵.

Nessa linha, seguindo a distinção empregada por MOSCHETTI, temos que presente o pressuposto da capacidade econômica e ultrapassado esse limite mínimo onde é vedado o gravame do patrimônio e da renda, estamos diante da capacidade contributiva, cujo objeto é a graduação da carga fiscal de acordo

²³ Ives Gandra da Silva MARTINS, *Princípio da Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias nº14*, p. 34-37.

²⁴ Regina Helena COSTA, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 23.

²⁵ A respeito da importância da linguagem no âmbito da ciência, vide, por exemplo, Luis Alberto WARAT, *O direito e sua linguagem*, p. 37, onde se lê que “A linguagem não só permite o intercâmbio de informações e de conhecimentos humanos, como também funciona como meio de controle de tais conhecimentos. (...) Em outras palavras, onde não há rigor lingüístico não há ciência. Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo; é elaborar uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural.”

com a aptidão financeira do contribuinte em suportar a imposição prevista no mandamento na norma tributária.

SEÇÃO III - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Princípio é, na definição ainda não suficientemente louvada de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, "*...mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico*"²⁶.

Partindo do pressuposto retirado das lições ministradas por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR²⁷, de que todo *sistema* tende a *estruturar* seu *repertório* no sentido de seus princípios, que lhe dão coesão e direção e lhe imprimem determinada racionalidade, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva – assim como seus desdobramentos lógicos, como a

²⁶ BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 13.

²⁷ Nesse sentido, vide a obra de Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, *O conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*, sobre a importância do conceito de sistema para o Direito, onde o autor faz um estudo profundo sobre a noção de sistema, decompondo-o através de duas categorias básicas: estrutura e repertório. Ainda sobre sistemas jurídicos e a sua importância para o direito, baseado nas lições de Niklas Luhmann, a obra de Willis Santiago GUERRA FILHO, *Autopoiese do Direito na Sociedade Pós-Moderna*. Vide ainda o pensamento de José Roberto VIEIRA, A Noção de Sistema no Direito, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná* n. 33, p. 53-64, onde acrescenta à noção de sistema, a importância dos elementos *unidade* e *coerência*. De outro lado, para uma noção puramente literária sobre o conceito de sistema, ver a interessante obra de Robert M. PIRSIG, *Zen e a arte de manutenção de motocicletas – Uma investigação sobre valores*.

proibição do confisco e a proteção do mínimo existencial – mais do que um ingrediente necessário à almejada "Justiça fiscal", é enunciado lógico do sistema tributário, que o informa e lhe dá racionalidade, uma vez que a supressão da riqueza, ou a sua tributação excessiva, bem como, ainda, a desproteção das riquezas voltadas à manutenção da dignidade do contribuinte, vão de encontro com à manutenção do próprio sistema, podendo mesmo aniquilá-lo.²⁸

É cediço que a riqueza que é tributada a ponto de exaurir-se (cunho confiscatório), e em relação à qual é inobservado o princípio da capacidade contributiva, tende ou a eliminar a fonte de riqueza do sistema ou a depauperá-la até que seja totalmente inviabilizada²⁹.

Do mesmo modo, de nada adianta ao Estado penetrar no patrimônio destinado à subsistência das pessoas (mínimo vital), violando assim seus desideratos delineados na própria Constituição, como a erradicação da pobreza e respeito à dignidade humana, para depois implantar políticas públicas nesse sentido. Em outras palavras, é um evidente contra-senso, além de ser inconstitucional no Brasil que, mediante imposição tributária, o Estado retire do patrimônio e renda de seus cidadãos, aquela parcela que se volte para sua

²⁸ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 73, quando afirma que “...es función del principio dela capacidad contributiva conferir racionalidad al sistema tributário, ...”.

²⁹ Geraldo ATALIBA, Progressividade e capacidade contributiva, *Separata da Revista de Direito Tributário*, p. 50, 1991, em que afirma: “Capacidade econômica há de entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação. A violação dessa - pelos excessos tributários - configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade.”

sobrevivência e manutenção, para logo em seguida tentar reestabelecer aquela condição patrimonial, através de políticas públicas de erradicação da pobreza e respeito à dignidade dos cidadãos. Ora, estaria por um lado fomentando a pobreza e vilipendiando a dignidade de seus cidadãos, e por outro, tentando evitar que isso acontecesse. Um evidente “*no sense*”.

É, pois, nesse diapasão, que o princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos, a proteção do mínimo existencial e a proibição do confisco, dão o tom de racionalidade ao sistema constitucional tributário brasileiro, no sentido de evitar contra-sensos ou situações contraditórias na correlação entre os elementos que formam o repertório desse universo jurídico.

Nesse contexto, a sentença publicada, que retrata com incômoda clareza a importância do princípio da capacidade contributiva e o espírito que deve impregnar todo o sistema tributário:

*"Os contribuintes são na verdade as 'galinhas de ovos de ouro' cuja vida é essencial para a continuidade da arrecadação; sacrificá-las ou sufocá-las com impostos (tributos) escorchantes será destruir a fonte dessa riqueza, cujo aumento há de ser buscado precipuamente através do oferecimento de condições que possibilitem a instalação de maiores estabelecimentos em número crescente. O pouco de muitos dará resultado compensador."*³⁰

³⁰ Citado por José Marcos Domingues de OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 70.

Por fim, não se pode olvidar as nefastas conseqüências sociais que um sistema tributário opressor, confiscatório e desvinculado do princípio da capacidade contributiva e da proteção do mínimo existencial pode gerar, como catalisador do desemprego e das diferenças sociais, que antes deveria amenizar e não incentivar.

SEÇÃO IV - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O princípio da capacidade contributiva está expressamente previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

"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." (grifamos)

Como se pode facilmente perceber, o princípio da capacidade contributiva está previsto *expressamente* apenas em relação aos impostos. Em virtude disso, grande parte da doutrina deixa de aplicá-lo às taxas, argumentando que se a Constituição quisesse fazê-lo, teria feito expressa previsão nesse sentido. Afirma que, em relação às taxas, aplica-se o princípio da retributividade, comutatividade ou remuneração, em detrimento do princípio

da capacidade contributiva, posto que o consideram mais consentâneo com a natureza dessa figura tributária. Essa corrente majoritária tem como grande defensor o saudoso mestre GERALDO ATALIBA, cuja controvérsia, entretanto, será tratada mais adiante, em seção própria.

FRANCESCO MOSCHETTI, ao estudar profundamente o princípio da capacidade contributiva no Direito italiano, afirmou que para valorá-lo plenamente, impõe-se sua interpretação à luz dos princípios constitucionais fundamentais. *Verbis: “Para valorar plenamente el principio de la capacidad contributiva es consiguientemente necesario interpretarlo a la luz de los principios constitucionales fundamentales...”*³¹

O mesmo critério sistemático de interpretação, deve ser adotado no direito brasileiro, onde a valoração plena e absoluta desse princípio, deve buscar espeque nos princípios constitucionais fundamentais, notadamente no princípio da igualdade. Aliás, como pretendemos demonstrar na seção seguinte, a isonomia é princípio de observância inexorável, desde que presentes os seus pressupostos de aplicação, não sobejando neste caso (de presença de seus pressupostos), qualquer espaço de facultatividade ao aplicador ou ao legislador, quanto à observância desse princípio.

³¹ Francesco MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 74.

De outro lado, o fato do constituinte ter previsto *expressamente* a aplicação da capacidade contributiva apenas aos impostos, não significa que tivesse a intenção de excluir a sua aplicação aos demais tributos, mas tão-somente de enfatizar que, notadamente em relação aos impostos, sua aplicação dá-se com maior razão. Essa idéia se fundamenta na premissa de que a previsão expressa de algumas garantias em relação a determinada exação, não quer significar que haja renúncia a outras garantias que podem ser extraídas do sistema em que ela está inserida.

É oportuno trazer à colação, nesse contexto, a lição do ilustre constitucionalista fluminense LUIS ROBERTO BARROSO³², que nos lembra que a Constituição é um documento essencialmente político, fruto de compromissos oriundos de correntes diversas de opinião, e que pode abrigar aparentes contradições, que devem ser compatibilizadas e harmonizadas, exatamente à luz de seus princípios, precipuamente do princípio da igualdade.

Nessa medida, podemos reafirmar, acompanhados pela doutrina quase unânime nesse sentido, que o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade no âmbito do subsistema constitucional tributário, atuando nesse espaço para dar maior efetividade a esse princípio, e reforçando sua força normativa nesse particular.³³

³² Luís Roberto BARROSO, *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira*, p. 290.

³³ Veja-se, por todos, José Eduardo Soares de MELO, *Curso de Direito Tributário*, p. 29, que em síntese assevera: “Este princípio, que se vincula com o princípio da vedação de confisco, significa um dos

Nessa linha, registre-se o importante estudo doutrinário de CARLOS PALAO TABOADA, professor catedrático da Universidade Autônoma de Madrid, que analisando a evolução doutrinária quanto à relação existente entre a igualdade e a capacidade contributiva, afirma que este princípio poderia perfeitamente desaparecer do texto constitucional sem que isso chegasse a diminuir as garantias dos contribuintes, eis que apenas o respeito ao princípio da igualdade seria suficiente para efeito de garantir o respeito na distribuição da carga tributária entre as pessoas. A propósito do tema, sentenciou³⁴:

“...isto quer dizer que, a ser o princípio de igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessitando de concreções positivas fora dele, é um princípio que pode ser aplicado sem mais – portanto não necessita de que o legislador constitucional assinale os critérios de discriminação. E isso supõe que a noção de capacidade contributiva pode perfeitamente desaparecer de um texto constitucional, sem que se diminuam, em absoluto, as garantias do cidadão, do particular.”

Essa verificaçãoconstatação que fez, observando a evolução histórica desse princípio, chamou de *crise do princípio da capacidade contributiva*, eis que sua previsão expressa nos textos constitucionais, passou a ser considerada dispensável.

fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo de justiça fiscal.”

Nesse sentido, não podemos olvidar o emblemático exemplo histórico dado pelo direito tributário brasileiro, onde a supressão da previsão expressa do princípio da capacidade contributiva, que estava no artigo 202 da Constituição de 1946, e que continha expressa referência a "tributos" e não a "impostos", mas que ficou ausente na Constituição de 1967 e na Emenda 1 de 1969, não impediu a melhor doutrina de identificá-lo nas dobras do princípio da igualdade. Assim, nem por isso se passou a entender que era possível a imposição arbitrária de tributos no direito brasileiro, com tratamento igual para pessoas que se encontravam em situações distintas. Nessa linha, o registro de AIRES BARRETO³⁵.

"Suprimido o registro, nas Constituições posteriores, abriram-se ensanchas à seguinte dúvida: banido foi o princípio pelo novo sistema jurídico ou, mesmo não expresso, é de reconhecer-se, ainda, a sua presença a enformar ou informar o ápice piramidal normativo?"

Doutrina de boa ciência tem aceito como incontroverso o persistir do princípio da capacidade contributiva nas dobras da igualdade.

Restrita é a corrente defensora da supressão dessa diretriz, mesmo após a Constituição de 1946."

A propósito do tema, também FABIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA³⁶ assim se posiciona, quando assevera:

³⁴ Carlos Palao TABOADA, Isonomia e capacidade contributiva, *Revista de Direito Público* n° 4, p. 127. No mesmo sentido e de maneira mais completa, do mesmo autor, TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, p. 378-426.

³⁵ Aires BARRETO, *Base de Cálculo, Aliquota e Princípios Constitucionais*, p. 20.

“Contudo, os doutrinadores, em sua grande maioria, deixaram evidente que, mesmo nesse interregno de tempo – 1965 a 1988 – em que o princípio deixara de estar explícito nos textos constitucionais, estava o mesmo explícito nas relações jurídicas tributárias, devido, especialmente, às íntimas ligações que têm os princípios da legalidade, da tipicidade e da isonomia tributárias com aquele princípio que se pretendia revogado.”

Nem poderia mesmo ser outra a posição mais acertada, pois o próprio texto expresso do artigo 153, §36 daquela Carta Política, impunha esse posicionamento, quando determinava que: *“A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.”*

É sintomático que a Constituição de 1988 também tenha expressamente reproduzido a mesma norma constitucional, que agora se encontra insculpida no artigo 5º, §2º³⁷.

É importante ressaltar que essa sistemática adotada pelo constituinte brasileiro de, na prática, repetir, ainda que sob outra terminologia alguns princípios fundamentais, para disciplinar com maior efetividade e dar conteúdo especial aos princípios em âmbitos mais específicos da Constituição, não é

³⁶ Fábio Leopoldo de OLIVEIRA, Capacidade contributiva, *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº14, p. 225.

³⁷ É o seguinte o texto da referida norma constitucional: “...§2º - Os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

esdrúxula e sequer incoerente, eis que se coaduna perfeitamente com um modelo constitucional lógico e eficaz pretendido pelo legislador constituinte.

O jurista paranaense MARÇAL JUSTEN FILHO, ao tratar dos princípios constitucionais tributários, chama atenção para esse modelo adotado na Constituição brasileira. Ensina ,que em face da *característica* de generalidade inerente aos princípios,³⁸ o legislador constitucional, visando facilitar a sua aplicação aos casos concretos, forjou um sistema constitucional *reforçado*, ou seja, acabou por especificar em cada subsistema constitucional, os princípios já previstos genericamente no capítulo dos direitos fundamentais e nos objetivos do Estado³⁹. *Verbis*:

“Os princípios constitucionais expressos são enumerados e consagrados de modo genérico nas disposições atinentes à configuração do Estado e nas declarações de direitos e garantias. Ao disciplinar de modo mais concreto determinados setores da vida política-social, a Constituição renova a determinação da obediência aos ditos princípios (já consagrados).”

³⁸ Marçal JUSTEN FILHO, Princípios constitucionais tributários, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº18, p. 142, onde afirma que não se trata de defeito dos princípios, mas como característica necessária e inerente a essa categoria: “A generalidade e abstração dos princípios constitucionais não se caracteriza como um ‘defeito’, mas como uma característica. A relevância dos princípios reside, também, nas amplitudes dos campos por eles disciplinados, o que somente se pode efetivar através da generalidade e da abstração.”

³⁹ *Idem ibidem*, p. 143, onde registra: “O legislador constituinte constatou, pela própria experiência, que a mera enunciação de um princípio é insuficiente para assegurar a consecução dos fins constitucionais. A generalidade do princípio enseja o risco de não receber aplicação fiel em todas as hipóteses necessárias. A Constituição resulta, por isso, em um sistema logicamente reforçado. Os princípios são enunciados em termos genéricos. Mas, além disso, há expressa referência ao princípio na disciplina de cada questão mais específica que envolva sua incidência.”

O referido mestre classificou-os de *subprincípios* para reafirmar a sua condição de dependência em relação aos princípios dos quais derivam, revelando, ao mesmo tempo, a vontade constitucional de consagrar o princípio no interior daquele subsistema. Bem assim, denota a diminuição da amplitude de aplicação do subprincípio, que afetará então, apenas a disciplina no interior do âmbito mais restrito em que visa especificar o princípio genérico. Nesse sentido, afirma⁴⁰:

“Esse proceder produz, desse modo, duas ordens de efeitos. O primeiro consiste na ratificação da vontade constitucional de consagrar o princípio. O segundo está na redução da amplitude do princípio para fins de regulação de um setor específico da disciplina constitucional. Poder-se-ia aludir a princípios e subprincípios para identificar essa situação. Assim, a enorme generalidade de um princípio conduz o próprio constituinte a tornar mais definido seu conteúdo no tocante a certos campos. A expressão subprincípio tem a vantagem de esclarecer essa situação de dependência frente à regra mais geral e logicamente antecedente. Evita-se, desse modo, o equívoco de elevar o subprincípio ao mesmo patamar do princípio – o que significaria tornar o subprincípio autônomo e dar-lhe conteúdo próprio.”

Esse modelo legislativo adotado pelo constituinte ficou assaz evidente no sistema constitucional tributário, mormente quanto ao princípio da igualdade, que, quando desdobrado à luz do subsistema tributário, resultou em vários corolários que ganharam denominações específicas nesse contexto, como o próprio subprincípio da capacidade contributiva. Não podemos olvidar,

⁴⁰ *Idem ibidem*, p. 144.

todavia, outras categorias que também são expressões desse princípio no subsistema tributário, como a progressividade, a proporcionalidade e a própria seletividade.

Assim, o princípio da isonomia no direito brasileiro permeia todo o texto constitucional, está previsto genericamente no caput do artigo 5º da Constituição Federal, mas tem denominações específicas e próprias nos subsistemas constitucionais, e tem aplicação compulsória em qualquer situação em que se demonstre a presença dos pressupostos para a sua incidência⁴¹. Portanto, presentes esses pressupostos, sua aplicação não pode ser obstada sob qualquer pretexto.

Logo, acientífica e pobre é a interpretação apenas literal da Constituição, para furtar aos demais tributos a aplicação do princípio da capacidade contributiva, posto que este é expressão por excelência, no direito tributário, do inafastável princípio da igualdade, e deste deve ser retirado seu fundamento para aplicação aos demais tributos, notadamente às taxas, objeto desse estudo.

SEÇÃO V - APLICAÇÃO INAFASTÁVEL DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SEU COROLÁRIO MAIOR NO DIREITO TRIBUTÁRIO

É importante registrar de início, que nem sempre o princípio da capacidade contributiva foi identificado com o princípio da igualdade, como é idéia recorrente na doutrina atual.

O jurista espanhol CARLOS PALAO TABOADA⁴², notou esse fato e, por conta dessa verificação, estudou a evolução histórica da relação existente entre esses dois princípios, que resultou na verificação de três fases históricas distintas na doutrina sobre o assunto. A primeira fase foi marcada por uma certa imprecisão no conteúdo desse princípio, onde a noção de capacidade contributiva era deduzida do princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar ligados a riqueza dos indivíduos⁴³. Na segunda fase a capacidade contributiva passa a ser associada ao princípio da isonomia, sendo considerada como conteúdo material para o princípio da igualdade⁴⁴, que era tido como princípio meramente formal. Na terceira fase, apontada por TABOADA, observa-se que a doutrina passou a valorizar o princípio da isonomia, despiando-o da veste meramente formal, para afirmá-lo agora como princípio de conteúdo autônomo, que prescinde da capacidade contributiva para preenchê-lo⁴⁵.

Do resultado dessa sua investigação histórica, identifica o que denominou pela expressão *apogeu e crise do princípio da capacidade*

⁴¹ Celso Antonio BANDEIRA DE MELO, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 21.

⁴² Carlos Palao TABOADA, Isonomia e capacidade contributiva, *Revista de Direito Público* n° 4, p. 125-154.

⁴³ A noção de justiça, porém, sempre foi associada a idéia de igualdade, tidas inclusive, por muitos estudiosos do assunto, quase que como expressões sinônimas, de modo que não haveria, portanto, substancialmente, muita diferença entre essa fase e as demais.

⁴⁴ Carlos Palao TABOADA, *op. cit.*, p. 127, onde se lê: "...concebem-se como duas noções bem distintas: o princípio da igualdade como noção formal e, portanto, desprovida de qualquer conteúdo material, necessitada, por conseguinte, de complementação por um critério material de justiça, bom base no qual se decidisse que situações são iguais e que situações são desiguais. Portanto, haveria, no princípio de capacidade contributiva, um critério material, no qual o princípio de igualdade encontrava complemento".

contributiva, afirmando que não via com muita clareza a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade⁴⁶. Indica que o apogeu da capacidade contributiva estaria nessa identificação irrestrita que lhe foi feita com a isonomia, sendo aquela considerada como conteúdo material desta. A crise viria, como se demonstrou na seção anterior, com a sua desvinculação do princípio da isonomia, uma vez que a igualdade tão-somente, seria suficiente para impor um tratamento diferenciado na distribuição do ônus tributário, tornando assim o princípio da capacidade contributiva dispensável nos textos constitucionais.

Ao que parece desse entendimento, no entanto, estaria o autor referindo-se apenas ao princípio da capacidade contributiva relativa, enquanto que do ponto de vista absoluto, permaneceria para o autor, a importância da previsão no direito positivo do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, esclarece, *“Qual é, então, o significado do princípio constitucional de capacidade contributiva? Em minha opinião, não é mais do que a idéia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares”*

De fato, porém, seja no que chamou de apogeu ou seja de crise da capacidade contributiva, parece-nos que em qualquer dessas hipóteses, o autor só fez reforçar a idéia de que a capacidade contributiva e a igualdade

⁴⁵ *Idem ibidem*, p. 127.

⁴⁶ *Idem ibidem*, p. 125, onde afirma: “Na verdade, o problema que me levava a investigar este tema era o de que eu não via com clareza, nas numerosas publicações que conhecia – fundamentalmente da

encontram-se visceralmente relacionadas, embora em determinados momentos tenha o pêndulo da relevância se inclinado ora mais para o lado da isonomia, ora acentuando-se para o lado da capacidade contributiva.

É de aceitação ampla atualmente na doutrina, que o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade⁴⁷, fundante do sistema tributário e objeto primeiro de qualquer ordenamento jurídico que seja expressão de um Estado democrático⁴⁸, fundamento também da República⁴⁹ e ideal de Justiça desde os primórdios da sociedade.

Nessa linha, a expressão por excelência do princípio da igualdade no âmbito tributário, é o subprincípio da capacidade contributiva que, como vimos, ligado indissociavelmente ao princípio da isonomia e que, portanto, recebe as características próprias do princípio da igualdade, no campo em que visa disciplinar.

Desse modo, o subprincípio da capacidade contributiva, como expressão maior da igualdade na disciplina do sistema tributário, deve ser aplicado a todas

doutrina italiana – as relações existentes entre o princípio da igualdade e do princípio da capacidade contributiva.”.

⁴⁷ Vide, entre outros, Alfredo Augusto BECKER, Teoria Geral do Direito Tributário, 1963, Saraiva, página 447 e Américo Lourenço Masset LACOMBE. Princípios Constitucionais Tributários, Malheiros, 1996, página 19 *et seq.*

⁴⁸ Américo Masset LACOMBE, Igualdade e Capacidade Contributiva. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *Separata da Revista de Direito Tributário*, 1991, p. 149, que nos ensina: “É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da democracia, se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ele não há república, não há federação, não há democracia, não há justiça”.

⁴⁹ “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas...”. Roque Antonio CARRAZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 36.

as situações em que estejam presentes os seus pressupostos, considerados aqueles apontados por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.

O festejado mestre nos ensina em seu magnífico opúsculo que, ao contrário do pensamento comum, nem sempre a discriminação deve ser repudiada, ao revés, demonstrou que muitas vezes ela é incentivada, ou até mesmo imperiosa, à vista dos preceitos constitucionais.

Antes porém de BANDEIRA DE MELLO, o eminente jurista ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA já trabalhava com o princípio da igualdade, estabelecendo também fatores para correta aplicação desse princípio⁵⁰. Anteriormente aos dois, no entanto, também na mesma linha, FRANCISCO CAMPOS, que tratava com igual rigor científico o princípio da isonomia.

Entretanto, todos se utilizaram, sem dúvida, das lições de RUI BARBOSA, que por sua vez utilizou-se do pensamento de ARISTÓTELES, ao qual agregaram contribuições significativas, resultantes das reflexões que fizeram sobre esse princípio, notadamente no que tange à operacionalização e à demonstração de critérios para facilitar sua aplicação prática, até então marcada pela excessiva generalidade e abstração, que impediam uma verificação mais precisa à luz dos casos concretos.

A Constituição "cidadã" de 1988 instituiu, em seu artigo 3º, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, valores que, por determinação do texto constitucional, devem ser cultivados pela sociedade e protegidos pelo ordenamento jurídico. Todavia, embora em linhas gerais a discriminação seja por diversas vezes repudiada pela Constituição, não são raras as situações em que a implementação efetiva desses desígnios constitucionais impõe discriminações positivas.

Assim, quando a Constituição determina que o Estado deve intervir no sentido de erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais (artigo 3º), é claro que implicitamente ela está impondo que, necessariamente, se estabeleça um tratamento diferenciado a determinadas pessoas, para que, em virtude dessa discriminação, sejam alçadas a um patamar de igualdade material em relação às demais. Portanto, quando determina objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, está, na verdade, impondo um tratamento discriminatório, no sentido de implementação material do princípio da igualdade.

Mas em que condições um tratamento diferenciado não importa violação ao princípio da igualdade? É nesse sentido que as lições de BANDEIRA DE MELLO, na esteira de FRANCISCO CAMPOS e SAMPAIO DÓRIA, fornecem elementos para uma efetivação substancial desse princípio.

⁵⁰ Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 139.

O ilustre jurista CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que, entre outros méritos, quando comparado com os demais juristas citados sobre o tema, teve a qualidade de ser especialmente claro e didático na exposição que fez sobre a aplicação do princípio da igualdade, aponta os pressupostos para que um tratamento discriminatório seja oportuno juridicamente.

Nessa medida, leciona que *"...o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra do princípio da isonomia se divide em três questões:*

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;*
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;*
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados."*⁵¹

A observância do princípio da isonomia quanto às taxas, passa necessariamente pelo princípio da capacidade contributiva, que deve estabelecer tratamento desigual com o fito de igualação de pessoas concretamente encontradas em situações distintas⁵².

⁵¹ Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, *po. Cit.*, p. 21.

⁵² Para maior clareza quanto ao modo adequado para aplicação da igualdade e, por conseguinte, para identificação de discriminações inconstitucionais ou não, vide os interessantes exemplos apontados por

Nesse sentido, para a aplicação do princípio da igualdade, necessário se faz a presença dos pressupostos acima apontados pelo mestre, que para as taxas, podemos dizer que estariam presentes na seguinte medida:

- a) o elemento tomado como fator de discriminação é a *inexistência* de riqueza aquém do mínimo existencial, ou a incapacidade (em vários graus) das pessoas para suportar a carga tributária;
- b) há indubitavelmente uma correlação lógica entre esse fator de discriminação (falta de riqueza aquém do mínimo indispensável) e o tratamento diferenciado que se quer dar (carga tributária nula ou mitigada);
- c) o terceiro pressuposto diz respeito aos valores acolhidos pela Constituição, que é a atuação do Estado no sentido de eliminar a pobreza e de promover a igualdade social (art. 3º, III) e o princípio da solidariedade (art. 3º, I).

De modo que, nesse contexto, podemos afirmar que uma intervenção estatal adequada quanto às taxas, ou seja, que atenda aos valores insculpidos no texto constitucional, seria o tratamento diferenciado em razão da incapacidade das pessoas para contribuir, seja estabelecendo "tarifas sociais" para uma faixa dos contribuintes com pouca capacidade contributiva, seja prevendo isenções que atendam à defesa do "mínimo existencial", não possível de incidência tributária. São atuações que estão em plena consonância com os valores

constitucionais plasmado como desiderato pelo Estado brasileiro, e devem, à toda evidência, ser implementados pelo legislador e pelo Governo.

É importante ressaltar que a presença desses pressupostos não denota qualquer *faculdade* atribuída ao legislador ou aplicador da norma, para a implementação do tratamento diferenciado. Pelo contrário, a observância do princípio da igualdade como princípio fundamental, reiteradamente lembrado em todo texto constitucional, como não raras vezes identificado com a noção de Justiça, é imperativa diante da presença de seus pressupostos.

O criador da norma, sob pena de incorrer em violação desse princípio fundamental, está compelido *constitucionalmente* a implementar tratamento diferenciado, no sentido da eliminação da desigualdade diagnosticada. Ou, como bem observou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁵³, "...o *axioma aristotélico 'tratar desigualmente os desiguais' significa a proibição de distinguir entre iguais e o dever de discriminar os desiguais*" (grifamos).

Mas em que medida tem eficácia o princípio da capacidade contributiva e quem são os destinatários desse princípio? São questões que pretendemos enfrentar logo em seguida.

⁵³ José Eduardo Soares de MELO, *Princípios constitucionais tributários, Caderno de Pesquisas Tributárias n° 18*, p. 142.

SEÇÃO VI – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: NORMA PROGRAMÁTICA OU PRECEPTIVA?

Primeiramente, cumpre estabelecer a distinção entre eficácia e efetividade da norma. A eficácia da norma diz respeito à sua aptidão abstrata (em tese) para produzir efeitos, enquanto que sua efetividade diz com a efetiva e concreta produção de efeitos no seio da sociedade⁵⁴. Tratar-se-á neste tópico, apenas sobre a eficácia desse princípio, em face do interesse e dos limites impostos pelo objeto desse estudo.

Por outro lado, a despeito das diferenças que se possa apontar em relação às normas - notadamente quanto ao grau de generalidade e abstração - é mister estabelecer, desde logo, como pressuposto, que os princípios possuem também conteúdo normativo, com aptidão efetiva, portanto, para estabelecer comportamentos e vincular as condutas de seus destinatários (se efetivamente o faz, como visto, é questão atinente à efetividade da norma e alheia ao presente objeto). A propósito do tema, enfático o pensamento de GERALDO ATALIBA

⁵⁴ Sobre a distinção entre eficácia e efetividade, vide Luis Roberto BARROSO, *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 236, quando estabelece: “De maior interesse para os fins aqui visados é a eficácia dos atos jurídicos, o terceiro plano de análise, que se traduz na sua aptidão para a produção de efeitos, para a irradiação de efeitos que lhe são próprias. (...) Atente-se bem: a eficácia refere-se à aptidão, à idoneidade do ato para a produção de seus efeitos. Não se insere no seu âmbito constatar se tais efeitos realmente se produzem. É nesse plano da realidade, esse quarto plano, situado fora da teoria convencional, que se vai encontrar a efetividade ou eficácia social da norma. Diz ele respeito, como assinala MIGUEL REALE, ao cumprimento efetivo do direito por parte de uma sociedade, ao ‘reconhecimento’ do direito pela comunidade ou, mais particularizadamente, aos efeitos que uma regra suscita através de seu cumprimento. Cuida-se, aqui, da concretização do comando normativo, sua força operativa no mundo dos fatos.”. Também Clèmerson Merlin CLÈVE. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade*, p. 216, que assinala a preocupação dos juristas sobre a passagem de uma situação para a outra: “Ninguém desconhece que o trânsito da eficácia jurídica (aplicabilidade: grau de aptidão para a produção de efeitos jurídicos) para a eficácia social (efetiva aplicação do dispositivo constitucional pelos destinatários) exige a superação de um longo, difícil e tormentoso caminho que está, sem dúvida, a desafiar a atenção dos juristas brasileiros. Todavia, é vital tecer considerações sobre a aplicabilidade (eficácia jurídica) das normas residentes na Constituição.”

que, ao tratar do problema da força normativa da Constituição⁵⁵, que implica a discussão - felizmente já superada - de se saber se os princípios constitucionais têm natureza normativa ou são meros conselhos ou sugestões direcionadas ao legislador infraconstitucional, com inspiração em JOSÉ AFONSO DA SILVA pontifica⁵⁶:

*“Ou a Constituição é norma e, pois, preceito obrigatório, ou não é nada; não existe; não tem eficácia. O que não pode o jurista é atribuir-lhe a singela função de lembrete ou recomendação. A Constituição, lei máxima, sagrada e superior, ordena, manda, determina, impõe. A tarefa do intérprete é, exatamente, desvendar o que a norma está impondo, em cada caso.”*⁵⁷

Estabelecidas essas premissas, a questão que se põe é em que medida o princípio da capacidade contributiva tem eficácia jurídica.

A resposta passa pelo tema da distinção entre normas preceptivas e normas programáticas, conforme anota CANOTILHO⁵⁸. As normas preceptivas são imperativas ou peremptórias ou, na definição de JOSÉ AFONSO DA SILVA, são aquelas que impõem um comportamento, obrigam ou determinam

⁵⁵ Sobre o tema, especialmente importante o clássico opúsculo de Konrad HESSE, *A força normativa da Constituição*.

⁵⁶ Geraldo ATALIBA, *Eficácia Jurídica das Normas constitucionais e Leis complementares*, *Revista de Direito Público* nº 13, p. 35-36.

⁵⁷ *Idem*, *Hipótese...*, p. 141.

⁵⁸ José Joaquim Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 188, onde se lê: “A distinção entre ‘norma preceptiva’ e ‘normas programáticas’ tem servido, neste domínio, para estabelecer uma diferença de tratamento no caso de superveniência de leis constitucionais contrárias posteriores. No caso de o contraste se efectuar entre leis pré-constitucionais e normas constitucionais preceptivas, haveria um fenómeno de revogação; na hipótese de a relação de contraditoriedade se estabelecer entre leis pré-

alguém a fazer algo⁵⁹. De outro lado, as normas programáticas são aquelas cuja eficácia plena exige a edição de norma que lhe especifique o conteúdo, carecendo, portanto, de todos os elementos para a expressão completa de sua normatividade. Em outras palavras, as primeiras seriam aquelas com eficácia atual e imediata, eis que gozam de aptidão plena para produzir desde logo seus efeitos, enquanto que as segundas teriam eficácia diferida, dependente de um processo de colmatação a ser desencadeado pelo legislador, através de norma a ser editada com o escopo de integrar e sentido da norma programática.

Na terminologia norte-americana, anotada por CLÈMERSON MERLIN CLÈVE⁶⁰, as primeiras seriam normas *auto-executáveis*, enquanto que as segundas são conhecidas por normas *não auto-executáveis*.

Nesse contexto de eficácia normativa e no tratamento que a doutrina lhe dispensou, importante que se diga que o princípio da capacidade contributiva – utilizando-se da classificação das normas constitucionais formulada por JOSÉ AFONSO DA SILVA⁶¹ - pode ser enquadrado nas seguintes categorias: normas de eficácia plena, normas de eficácia contida e normas de eficácia limitada.

constitucionais e normas constitucionais programáticas, o contraste não seria evidente, justificando-se o apelo à figura da ilegitimidade constitucional superveniente.”

⁵⁹ José Afonso da SILVA, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 67.

⁶⁰ Clèmerson Merlin CLÈVE, *A fiscalização abstrata de constitucionalidade*, p. 215.

⁶¹ José Afonso da SILVA, *Aplicabilidade ...*, p. 63 et seq.

Sobre o enquadramento do princípio da capacidade contributiva nessa classificação, devemos dizer que é matéria bastante controvertida na doutrina, que comporta argumentos e posições em todos os sentidos. Como partícipes da corrente que coloca a capacidade contributiva como norma de eficácia plena, de aplicação imediata, temos, por exemplo, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁶² e FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA⁶³.

Como princípio programático e como norma de eficácia plena ao mesmo tempo, citamos JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁶⁴, enquanto que, como norma de eficácia contida, podemos apontar o entendimento de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO⁶⁵.

A corrente considerada majoritária, no entanto, é no sentido de que a capacidade contributiva é norma programática, enquadrada nas categorias de JOSÉ AFONSO DA SILVA como norma de eficácia limitada. Nesse sentido temos, entre outros, o pensamento de GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁶⁶,

⁶² José Eduardo Soares de MELO, *Princípios constitucionais tributários, Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº18, p. 150.

⁶³ Fábio Leopoldo de OLIVEIRA, *Princípios constitucionais tributários, Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº18, p. 229.

⁶⁴ José Marcos Domingues de OLIVEIRA, *Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*, p. 40, onde afirma: “...o princípio da capacidade contributiva é programático no sentido de estabelecer uma diretriz (o tributo deve corresponder ao grau de riqueza do contribuinte) e é, também, regra de eficácia plena na medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário (a igualdade de todos perante o fisco, ou seja, todos contribuirão igualmente na razão de suas riquezas iguais, e pagarão o tributo desigual quando desiguais forem suas riquezas).”

⁶⁵ Angela Maria da Motta PACHECO, *Capacidade Contributiva, Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 303-304.

⁶⁶ Gilberto de Ulhôa CANTO, *Capacidade Contributiva, Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 11-12.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁶⁷, AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO⁶⁸, WAGNER BALERA⁶⁹, MARÇAL JUSTEN FILHO⁷⁰, WALDIR SILVEIRA MELLO⁷¹ e BETINA TREIGER GRUPENMACHER⁷².

Parece-nos que a capacidade contributiva encerra mesmo norma de natureza programática, de eficácia limitada, eis que o conteúdo da expressão capacidade contributiva, ou mesmo da expressão “caráter pessoal”, contidas no artigo 145, §1º da Constituição em vigor, são passíveis de especificação legislativa que lhes forneça elementos para possibilitar o gozo de sua eficácia plena e integral.⁷³

Isto não implica dizer, contudo, que a referida norma seja vazia de eficácia⁷⁴, uma vez que, se por um lado as normas programáticas não contam com eficácia positiva, de outro gozam de eficácia negativa, no sentido de que invalidam quaisquer normas editadas com inobservância de seus preceitos⁷⁵.

Essa evolução sobre a eficácia da norma programática, que era tida como vazia

⁶⁷ Ricardo Mariz de OLIVEIRA, Capacidade Contributiva, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 174-175.

⁶⁸ Agostinho Toffoli TAVOLARO, Capacidade Contributiva, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 200-206.

⁶⁹ Wagner BALERA, Capacidade Contributiva, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 245.

⁷⁰ Marçal JUSTEN FILHO, Capacidade Contributiva, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 369-375.

⁷¹ Waldir Silveira MELLO, Capacidade Contributiva, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 401.

⁷² Betina Treiger GRUPENMACHER, *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 75.

⁷³ Todavia, disputas acerca deste tema poderiam ter sido evitadas pelo legislador constitucional, se tivesse sido aprovado o Anteprojeto Constitucional desta norma, onde o artigo 149 continha a seguinte redação: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar...” (Suplemento Especial do Diário Oficial da União, de 26 de setembro de 1986, p. 22).

⁷⁴ GRUPENMACHER, *op. cit.*, p. 78, em que afirma: “Estamos, portanto, diante de um princípio programático assegurador de direito subjetivo.”

de juridicidade, conforme anota GERALDO ATALIBA⁷⁶, mas foi revertida por iniciativa da doutrina italiana, notadamente pelo trabalho do professor da Universidade de Trieste, VEZIO CRISAFULLI⁷⁷. A Corte Constitucional italiana assimilou esse posicionamento, consoante verificado por MOSCHETTI⁷⁸.

A declaração de inconstitucionalidade de norma infraconstitucional que contrarie norma programática poderá ser obtida mediante tutela judicial, a ser provocada por quem seja o titular para o exercício do respectivo direito subjetivo que ela origine. Nesse sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA⁷⁹, quando afirma que *“As normas limitativas (elementos dogmáticos ou limitativos) impõem restrições e deveres aos poderes governantes e, em contrapartida, conferem direitos subjetivos aos governados”*.

Por fim, essas normas de eficácia limitada também têm eficácia abrogativa da legislação precedente que com ela seja incompatível⁸⁰. A edição de norma que regule as suas disposições, portanto, dar-lhe-á eficácia plena e aplicabilidade imediata.

⁷⁵ José Afonso da SILVA, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 188 et seq.

⁷⁶ Geraldo ATALIBA, *Normas...*, *Revista de Direito Público* nº 13, p. 40-41, onde faz o retrospecto da doutrina italiana e brasileira nesse sentido. Também enumera adeptos dessa corrente o professor Waldir Silveira MELLO, *Princípios constitucionais tributários*, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº14, p. 401, onde aponta como partidários dessa corrente que não atribui força normativa às normas programáticas: RUBENS GOMES DE SOUZA, PONTES DE MIRANDA, BENEDITO COCIVERA e ACHILE DONATO GIANNINI.

⁷⁷ Vezio CRISAFULLI, *apud*, Geraldo ATALIBA, *Revista de Direito Público* nº 13, p. 42.

⁷⁸ Francesco MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*.

⁷⁹ José Afonso da SILVA, *Aplicabilidade...*, p. 188.

⁸⁰ Registre-se o posicionamento de Geraldo Ataliba apontando como *“paralisante da eficácia destas leis, sem ab-rogá-las”*, in RDP nº, p. 44.

SEÇÃO VII - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROPORCIONALIDADE, PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE

O princípio da capacidade contributiva, como corolário do princípio da igualdade dentro do sistema constitucional tributário, também se acerca de outros instrumentos de realização da igualdade no âmbito da tributação. São eles, a progressividade, a seletividade e a regressividade, conceitos que, embora distintos, não são excludentes. Na realidade, eles se justapõem a fim de dar maior exatidão à realização do princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, ao próprio princípio da isonomia. Poderíamos afirmar que são fatores de realização do princípio da capacidade contributiva, na medida em que são instrumentos voltados para dar maior justeza na distribuição da carga tributária entre os contribuintes.

Na verdade, como assinalado anteriormente por MARÇAL JUSTEN FILHO, essa é uma opção adotada pelo legislador constituinte, voltada para mitigar a característica de generalidade dos princípios constitucionais, em que para dar maior aplicabilidade concreta a eles, enuncia-se o princípio genericamente (no capítulo das garantias fundamentais e na organização do Estado) e depois, no disciplinamento de cada questão e no âmbito específico de cada subsistema, prevê-se mecanismos, instrumentos, corolários desses princípios no âmbito mais restrito de determinado subsistema, reforçando e remarcando a presença daqueles princípios em todo corpo constitucional.

Isso fica bastante evidente quando se observa o aspecto tributário da Constituição, notadamente quanto ao princípio da igualdade, porquanto no subsistema constitucional tributário, reforça-se esse princípio com instrumentos para lhe dar realização mais concreta. O princípio da capacidade contributiva, da seletividade, da progressividade e da proporcionalidade são, em última análise, inegavelmente instrumentos, corolários ou subprincípios, para o subsistema tributário, do princípio da isonomia.

VII. 1. Progressividade

No que tange à progressividade, ela pode ser conceituada - nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO – como *“...a qualidade daquilo que é progressivo, vale dizer, que aumenta em função de algum parâmetro. O imposto é progressivo quando tem alíquota que se eleva em função de um elemento estabelecido em lei, que geralmente é a própria base de cálculo.”*⁸¹

Portanto, a progressividade caracteriza-se por estabelecer uma relação direta de aumento da carga tributária, na medida em que aumenta determinado fator adredemente escolhido pelo legislador, normalmente a base de cálculo. É o caso por exemplo, do imposto de renda – IR, cuja progressividade está prevista expressamente no artigo 153, §2º, I da Constituição atual e, por

⁸¹ Hugo de Brito MACHADO, Princípios constitucionais tributários, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº 18, p. 80.

consequente, suas alíquotas deverão ser maiores na medida em que a quantidade de riqueza (sua base de cálculo) também aumente⁸².

Cumpra registrar, no entanto, que, para o IPTU, a Constituição acabou por estabelecer parâmetro excepcional a ser utilizado como fator de progressividade, quando expressamente se observa da norma retirada do artigo 156, §1º, combinado com o artigo 182, §4º, II, o fator *tempo* como determinador da progressividade, cujas alíquotas poderão ser graduadas crescentemente pela municipalidade, de acordo com o maior ou menor período de tempo em que não for dado cumprimento à função social da propriedade urbana – cujos critérios e diretrizes para a configuração dessa situação, deverão ser estabelecidos previamente em lei federal e no plano diretor da cidade.⁸³

Em regra, reitera-se, temos a base de cálculo como fator da progressividade, porquanto sendo maior a base econômica tributável, maior deverá ser o ônus imposto a essa riqueza no suporte econômico dos gastos do Estado. Não se trata, evidentemente, da aplicação proporcional, onde se aplica uma alíquota indiferente a qualquer variação da base de cálculo. Trata-se de verificar a dimensão de uma determinada riqueza e tributá-la com maior ou

⁸² Importante registrar que atualmente estão previstos no ordenamento infraconstitucional, apenas duas alíquotas para o IR da pessoa física (15% e 27,5% – Lei 7.713/88 e alterações). Embora não se possa, em rigor, afirmar que essas alíquotas não sejam progressivas, uma vez que aumenta a alíquota na medida em que cresce a base de cálculo, é evidente que, ainda assim, não se atende ao verdadeiro desiderato da progressividade prevista na Constituição, qual seja, a de tratar desigualmente desiguais distribuindo-lhes com mais precisão a carga tributária. O estabelecimento de mais faixas de alíquotas, como por exemplo, ocorre na Suécia (com alíquotas que variam entre 5% e 55%), ou as que vigiam no Brasil até a Lei 7.713/88, inegavelmente atenderiam mais adequadamente os desígnios constitucionais.

⁸³ Vide a Emenda Constitucional n. 29 que estabeleceu a progressividade fiscal para o IPTU.

menor ônus, de acordo com a sua intensidade, de maneira a fazer com que a riqueza seja tributada com a mesma pujança, distribuindo justiça social e socializando a renda. Logo, deve-se estabelecer várias alíquotas, fazendo-se incidir maior alíquota para maior base de cálculo verificada. Em outras palavras: quem tem mais deve pagar mais.

Logo, observa-se que estamos diante de um poderoso realizador do princípio da capacidade contributiva (leia-se igualdade no âmbito tributário), eis que identifica através da base de cálculo, a dimensão da riqueza do cidadão, e a tributa com maior ou menor intensidade, de acordo com alíquotas previamente estabelecidas para tanto. Ocorre que, neste particular, há divergências doutrinárias relevantes, que devem ser tratadas neste contexto.

A questão reside em saber se do princípio da igualdade e da capacidade contributiva decorre necessariamente o princípio da progressividade, ou se ele ganha contornos próprios, que só deverão ser observados quando expressamente previstos no texto constitucional.

Em sendo correta a primeira assertiva, a progressividade deverá ser observada na confecção da norma tributária de todos os impostos, e não apenas em relação àqueles expressamente previstos no texto constitucional. De outro lado, se exata for a segunda assertiva, teremos a progressividade como

categoria jurídica autônoma, que só poderá ser utilizada na medida em que a Constituição Federal lhe faça expressa menção.

A doutrina encontra-se dividida, ora afirmando a decorrência lógica da progressividade do próprio princípio da capacidade contributiva (igualdade), inclusive como realizador principal desse princípio e implementador da justiça fiscal; ora afirmando que se trata de categoria jurídica que só poderá ser utilizada quando expressamente autorizado pelo texto constitucional, uma vez, que se o legislador quisesse que fosse aplicada a todos os impostos, teria sido explícito nesse seu desiderato.

No Direito Comparado, temos situações distintas a respeito desse assunto. Na Espanha, o artigo 31.1 da Constituição de 1978, em vigor, prevê expressamente a progressividade como princípio geral, de modo que não há disputa nesse sentido. A Constituição Italiana, no artigo 53, e a Constituição do Chile no artigo 20,⁸⁴ também seguem essa mesma linha, enquanto que na Argentina ela é retirada também do princípio da igualdade tributária, prevista no seu artigo 16⁸⁵.

No nosso Direito Constitucional Tributário, encontramos menção a progressividade em três tributos diversos: IPTU, IR e ITR. O IPTU, previsto no artigo 156, §1º, c/c artigo 182, §4º, II da CF/88, poderá ser progressivo para

⁸⁴ “Art. 20 – *La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*”.

assegurar a função social da propriedade. O imposto de renda, tratado no artigo 153, §2º, I da Lei Fundamental, deverá ser progressivo para tributar com mais intensidade maior quantidade de riqueza. E o ITR, insculpido no artigo 153, §4º do texto constitucional terá suas alíquotas voltadas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O IPTU e o ITR, como se pode facilmente observar, têm cunho extrafiscal, quando são tidos como instrumentos de realização de outros valores constitucionais, como o estímulo ao desenvolvimento da função social da propriedade rural e urbana, ao passo que a progressividade do IR tem nítido caráter fiscal, arrecadatório.

O argumento trazido pelos defensores da corrente que afirma ser a progressividade possível apenas quando expressa, é que se o Constituinte quisesse tê-la aplicado aos demais impostos, teria desde logo previsto expressamente no próprio texto constitucional sua aplicação a todos os impostos, e não para apenas alguns deles. Embora o argumento não seja desprezível, não se pode olvidar que o subprincípio da progressividade, também é expressão da igualdade no âmbito tributário e, como tal, a exemplo da capacidade contributiva, é também realizador daquele princípio no interior desse subsistema.

⁸⁵ “Art. 16 - ...*La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.*”

Nessa linha, também se posiciona SAMPAIO DÓRIA⁸⁶, quando elenca as discriminações lícitas à luz do princípio da isonomia, estabelecendo que, *“Impostos progressivos; graduações segundo o valor do fato, ato ou negócio tributado; graduação segundo a situação pessoal (imposto de renda e deduções). Qualquer classificação que guarde proporção à diversidade de capacidades contributivas é legítima.”*

Destarte, o mesmo raciocínio desenvolvido acima a respeito da capacidade contributiva e sua aplicação às taxas, *mutatis mutandis*, pode-se transportar à aplicação da progressividade para os demais impostos. De modo que, se presentes os pressupostos para aplicação do princípio da igualdade, considerados aqueles estabelecidos por BANDEIRA DE MELLO, impõe-se tratamento diferenciado para o caso concreto.

Logo, o princípio da igualdade tem como expressão na esfera tributária também o princípio da progressividade, que deve ser imperativamente observado para todos os tributos, ainda que esse princípio não tenha sido expressamente previsto para todos os tributos no texto constitucional.

Saliente-se que em relação ao IPTU e ao ITR, os mesmos ganham previsão expressa de progressividade porque se trata de expressão de extrafiscalidade; enquanto que, em relação ao IR, porque se trata do imposto em que a aplicação desse princípio se dá de forma mais evidente e adequada.

⁸⁶ Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, *Direito...*, p. 146.

Valem aqui, as mesmas observações feitas em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, especialmente sobre garantias previstas expressamente para determinados institutos, que não excluem outras que expressamente decorram do sistema em que está inserido, em face da interpretação sistemática que se impõe ao exegeta.

Para tanto, elege-se como fator de discrimine a riqueza dimensionada na base de cálculo, de onde se observa assim a capacidade contributiva, de modo que o legislador deve estabelecer tratamento diferenciado, retratado em alíquotas diversas, crescentes em relação à base de cálculo. Evidente que o estabelecimento de apenas uma alíquota a tributar todo universo de capacidades contributivas existentes resultaria em flagrante violação ao princípio da igualdade, na medida em que estaríamos dando tratamento idêntico, mesma carga de imposição tributária, a diferenciadas riquezas exteriorizadas na base de cálculo.

A violação do princípio dar-se-ia quanto à intensidade suportada em relação à quantidade de riqueza tributada, uma vez que é claro que as pessoas com menor capacidade contributiva suportam com mais sofrimento os efeitos da incidência tributária, do que aqueles que demonstram maior capacidade contributiva. É lógico que nesse caso, para respeitar-se a igualdade dos contribuintes no suportar da mesma carga tributária, deveriam ser estabelecidas alíquotas progressivas, com faixas de riqueza, a fim de que a intensidade da

imposição tributária fosse suportada com o mesmo peso por todas as faixas de riqueza exteriorizada.

A jurisprudência pátria, no entanto, tem se inclinado, nesse particular, para outras veredas. Tem se voltado na direção de entender que esse princípio seria autônomo, de aplicação obrigatória portanto apenas quando previsto expressamente no texto constitucional para cada imposto.

A propósito dessa disputa, e à guisa de exemplificar posições adotadas pela jurisprudência nacional, veja-se decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que apontou no sentido de ser constitucional a progressividade que leva em conta tanto o critério *temporal* (de cunho eminentemente extrafiscal, que está expressamente previsto no texto constitucional) quanto o critério da *riqueza do contribuinte* (critério eminentemente fiscal) do contribuinte para o IPTU⁸⁷. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária, inclinou-se em sentido contrário, entendendo como válida constitucionalmente apenas a progressividade que leva em consideração o fator *tempo* para essa exação.⁸⁸

⁸⁷ IPTU – Progressividade de alíquotas – critérios – graduação conforme o valor dos imóveis – Distinção entre dos destinados exclusivamente à residência e demais casos – Admissibilidade – Constitucionalidade de ambos os critérios – Ação improcedente. Não viola a Constituição; antes ela dá cumprimento a progressividade de alíquotas do IPTU, graduada conforme o valor dos imóveis, bem como a distinção entre imóveis destinados exclusivamente à residência e demais casos, não viola o princípio da isonomia tributária” (Adin nº 14.927-0, São Paulo, Plenária, Relator Salles Penteado, 7-7-1995).

⁸⁸ “DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – Imposto predial Territorial Urbano (IPTU). Alíquotas progressivas. Capacidade Contributiva. O STF, em sessão plenária, já firmou o entendimento de que o IPTU, com imposto de natureza real que é, incidindo sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município (CTN, art. 32), não pode variar segundo a presumível capacidade contributiva do

O ITBI também foi objeto de decisão semelhante na cidade de São Paulo, onde a Lei municipal nº 11.154/91, em seu artigo 10º, previa alíquotas progressivas de 2 a 6%, progressivos conforme o valor venal do imóvel. Contra essa cobrança, o Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, editou a Súmula 45, no seguinte sentido: *“É inconstitucional o art. 10 da Lei 11.154 de 30.12.91, do Município de São Paulo, que institui alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.”* (sic) Em acórdão nesse sentido, pontificou aquela Corte suas razões:

“A Constituição Federal, no parágrafo segundo do aludido art. 156, disciplinou vários aspectos do imposto de transmissão, sem qualquer referência à progressividade. Assim, a interpretação sistemática da seção V, que é específica aos impostos dos Municípios, leva à conclusão de que o constituinte não pretendeu estender a progressividade ao imposto de transmissão inter vivos” (Ac. Un. Da 9ª C. do 1º TAC SP – Ap. 547.879-5, j. 19.09.95, RT 726/273).

A doutrina que defende a progressividade a todos os impostos é bastante expressiva. Vide nesse sentido MARÇAL JUSTEN FILHO⁸⁹. Ou ainda MISABEL MACHADO DERZI, quando afirma que *“a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem*

sujeito passivo. A única progressividade admitida pela Constituição Federal de 1988 é a extrafiscal (art. 182, §4º, II), que, todavia, depende de lei federal.” (DJU, 12.12.1997).

⁸⁹ Marçal JUSTEN FILHO, Capacidade Contributiva, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 14, p. 146.

progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”⁹⁰.

Outrossim GERALDO ATALIBA, que também assim se posiciona, afirmando que “...como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo.”⁹¹

Para arrematar, a doutrina italiana, que poderíamos sintetizar nas palavras de MAFFEZONI, considera o princípio da progressividade decorrência lógica da capacidade contributiva, conforme se observa na seguinte assertiva daquele mestre italiano: “*Si puo dire in conclusione che il principio di capacità contributiva e di progressività costituiscono, nel nostro ordinamento, una sintesi inscindibile, essendo l’uno il modo di esse dell’altro*”.⁹²

VII. 2. Seletividade

No que tange à seletividade, HUGO DE BRITO MACHADO leciona que pode ser caracterizada como a qualidade daquilo que seleciona⁹³, ou seja,

⁹⁰ Misabel de Abreu Machado DERZI, Princípio da igualdade no Direito tributário e suas manifestações, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *Separata da Revista de Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, p. 178.

⁹¹ Geraldo ATALIBA, Progressividade e capacidade contributiva, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *Separata da Revista de Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, p. 49.

⁹² MAFFEZONI, *apud* José Maurício CONTI, *O imposto sobre a transmissão de bens imóveis: principais questões*, retirado do site *Ius Navigandi*, no endereço eletrônico www.jus.com.br/doutrina/itbi/html.

⁹³ Hugo de Brito MACHADO, Princípios constitucionais tributários, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n° 18, p. 81.

aquilo que discrimina, que escolhe em razão de algum fator. O fator escolhido pelo constituinte para selecionar, é exatamente a essencialidade do produto, de acordo com sua utilidade ou superfluidade para o consumidor dos produtos⁹⁴.

É, portanto, categoria jurídica que determina imposição tributária diferenciada em relação à natureza do tributo, de modo que produtos considerados essenciais (como roupas, gêneros alimentícios, remédios etc.), mais úteis e menos supérfluos, deverão ser tributados com menos intensidade que produtos que gozem de menos qualidades como essas (como carros de luxo, jóias, etc.). É qualidade prevista em tributos que incidem sobre o consumo de bens, como o ICMS e o IPI. Quanto ao ICMS está prevista no artigo 155, §2º, III da Constituição vigente, de modo que o legislador estadual “poderá” selecionar e distribuir a carga tributária de maneira diferenciada, em face da essencialidade das mercadorias e dos serviços circulados. No mesmo sentido quanto ao IPI, que encontra-se plasmado no artigo 153, §3º, I da Carta Magna, e impõe-se ao legislador federal.

As considerações acima, dão-nos conta da doutrina tradicional a respeito desse princípio. A seletividade é, porém, a nosso ver, também expressão do princípio de proteção ao mínimo existencial, e impõe, nessa medida, que determinados produtos não sejam tributados, em função de sua essencialidade e de sua utilidade para o cidadão na satisfação de necessidades básicas, como alimentação, higiene, saúde, etc. Assim, os produtos tidos como supérfluos

⁹⁴ Vide também sobre o assunto, as considerações do professor VIEIRA, *op. cit.*, p. 125-128.

seriam tributados mais intensamente, enquanto que aqueles voltados para a satisfação das necessidades básicas, considerados como essenciais aos cidadãos, não deverão ser tributados. Logo, o que se quer proteger e garantir é uma carga tributária nula, que não incida sobre produtos destinados ao consumo inexorável das pessoas, no sentido de atender suas necessidades mais elementares, e resguardar-lhes assim, o direito de não ser tributado em produtos dos quais todo cidadão normalmente necessite para manter a si e à sua família.

Isso porque é evidente que o consumo de produtos considerados essenciais não é expressão de capacidade contributiva, mas de mera capacidade econômica, uma vez que necessariamente serão consumidos tanto pelo pobre, quanto pela classe média e pelo rico. O consumo de produtos não essenciais é que evidencia capacidade contributiva relativa, eis que, em regra⁹⁵ serão consumidos apenas por pessoas que já ultrapassaram a linha reservada apenas ao detentores de capacidade econômica, e que estão voltados ao consumo apenas do mínimo indispensável à sua manutenção.

Embora esse posicionamento não seja o mais aceito pela doutrina em geral, especialmente no Brasil, que pouco ou quase nada tratou do tema do

⁹⁵ É evidente que casuisticamente podem em casos concretos evidenciar-se distorções, uma vez, que em face da praticabilidade da aplicação da norma, necessário se faz que o legislador eleja um padrão médio abstrato legal, que utiliza para fins de tributação. Nesse sentido, o registro também de MOSCHETTI, ob. cit. p. 226-267, nota 34, onde ressalta que: *“No obstante, se señala también que, dadas las diversas escalas de preferencia de los individuos en la elección de los consumos, puede producirse una tributación distinta de rentas iguales. Pueden existir sujetos de rentas modestas que prefieran bienes de lujo a bienes medios. De tal forma, sólo es gravado de modo justo quien utiliza su renta como el consumidor tipo abstractamente previstos por ele legislador, mientras que los demás sob gravados de modo mayor o menor”*.

mínimo existencial, podemos observar a preocupação avançada da doutrina estrangeira nas palavras do mestre italiano FRANCESCO MOSCHETTI que defendendo essa idéia, afirmou:

*“No dudamos, por tanto, en considerar inconstitucional el Imposto sobre el Valor Añanido, en cuanto sujeta al tributo incluso el consumo de los bienes de primera necesidad. Es verdad que se trata de un tributo que exige un campo de aplicación general, pero eso no há impedido que se hayan admitido diversos casos de exclusión y de exención.”*⁹⁶

E para o inevitável argumento, de índole econômica, de que entender dessa forma seria dispor da tributação de grande parte da receita tributária do Estado e resultaria em perdas de receita pelo Estado, a resposta do mestre é incontinente:

*“Es sabido que la imposición de los bienes de primera necesidad se justifica siempre en términos de rendimiento recaudatorio; tal razón no sólo es extraña al derecho, sino que también es débil en la practica, pues las exigencias del presupuesto podrían ser mejor satisfechas atajando las evasiones y eliminando las exenciones concedidas para favorecer a tal o cual grupo de presión.”*⁹⁷

⁹⁶ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 268.

⁹⁷ *Idem ibidem*, *loc. cit.*

Assim, embora para a doutrina nacional esse princípio da seletividade diga respeito apenas ao abrandamento da tributação sobre os produtos voltados à manutenção e sobrevivência do contribuinte, o desenvolvimento do estudo do princípio de proteção do mínimo existencial, impõe por exigência e coerência lógica, que se entenda pela absoluta proibição de imposição tributária sobre produtos, mercadorias e serviços considerados essenciais à sobrevivência humana.

Note-se que enquanto a progressividade diz respeito a um fator subjetivo, levando em conta características do contribuinte, a essencialidade refere-se a um fator objetivo, ou seja, ao produto. É na natureza do produto que se procura identificar a existência ou não de capacidade contributiva do consumidor contribuinte.

VII. 3. Proporcionalidade

Por fim, quanto à graduação, HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁸ ensina que é a qualidade daquilo que é proporcional. O imposto é considerado proporcional quando possui alíquota e essa não se eleva em função do aumento da base de cálculo. Observe-se que, embora a alíquota expresse uma proporção, ela permanece inalterada, indiferente à grandeza da riqueza tributável. Saliente-se que se trata de instrumento tributário indispensável, eis que sem ela

⁹⁸ Hugo de Brito MACHADO, Princípios constitucionais tributários, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, nº 18, p. 82.

impossível seria a tributação que não fosse pela via do tributo fixo, ou seja, aquele estabelecido previamente na própria norma em valor pecuniário.

A tributação fixa, como sobejamente tratado pela doutrina, é inconstitucional, basicamente porque trata os contribuintes sem respeitar sua capacidade contributiva, ou seja, tributa da mesma forma contribuintes que se encontram em situações econômicas distintas⁹⁹.

Logo, pode-se observar que graduação, seletividade e progressividade são categorias jurídicas distintas, mas não contrapostas, que se justapõem exatamente com o escopo de dar o melhor perfil constitucional ao tributo, vale dizer, aquele perfil que realize o princípio da igualdade no âmbito tributário.

SEÇÃO VIII – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE

O estudo da extrafiscalidade é assunto complexo, de trato pouco profundo na doutrina pátria, que merece, nesta oportunidade, algumas palavras a respeito de sua relação com o princípio da capacidade contributiva.

⁹⁹ A propósito desse tema, vide JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, ed. Cejup, Belém, p. 244, onde afirma: “Na medida em que se adota um valor fixo para um determinado tributo, dá-se um tratamento idêntico para situações diversas. Há uma igualação entre diversidades, impondo-se deveres idênticos perante o mais e o menos. Como o princípio da isonomia significa não apenas ‘tratar igualmente os que estão em situação econômica idêntica’, mas também ‘tratar desigualmente os que estão em situação diversa’, não vislumbramos cabimento de um tributo invariável.” Nesse mesmo sentido, denotando a inconstitucionalidade da tributação fixa, leciona o jurista José Eduardo SOARES DE MELO, *Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo?*, Separata da Revista de Direito Tributário, p. 143: “De todo o exposto, é fácil inferir que não há, no ordenamento jurídico, lugar para a aplicação de tributos fixos, estranhos à quantificação das materialidades

A extrafiscalidade é uma característica que se pode identificar em determinados tributos, por serem instrumentos idôneos a servirem a finalidades que não sejam estritamente fiscais ou arrecadatórias. Nesse sentido, embora remanesça o objeto de arrecadar dinheiro para os cofres públicos, essa finalidade coloca-se como secundária, em face da importância maior do comportamento do contribuinte que a majoração ou diminuição da carga tributária que se visa alcançar¹⁰⁰.

GERALDO ATALIBA bem define essa categoria jurídica, quando afirma que “*consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados*”¹⁰¹.

Com efeito, tributos dessa natureza podem ser instrumentos de política externa, de política cambial, de política social, de saúde pública, etc., sempre estimulando ou desincentivando através da tributação, determinadas condutas de evidente interesse público. São exemplos de tributos com nítido caráter

tributárias e sem atinência à capacidade contributiva, pois, ou serão exagerados ou totalmente inexpressivos, podendo mesmo ocorrer sua exigência sem que tenha se verificado o fato imponiblel.”

¹⁰⁰ Importante registrar que é evidente que todo tributo possui - ao mesmo tempo - uma carga fiscal e extrafiscal, na medida em que visam arrecadar e na medida em que são, em tese, instrumentos de distribuição de riqueza e de formação de uma sociedade mais justa e solidária (objetivos do Estado brasileiro, previsto no art. 3º, inciso I da CF/88). A distinção que se faz entre essas categorias, diz com a intensidade de cada aspecto, porquanto entendemos que seria mais adequado que se utilizasse de expressões como “imposto preponderantemente fiscal” ou “imposto preponderantemente extrafiscal”, para que se ponha em evidência o objetivo primeiro da exação examinada, que nem sempre é evidente.

¹⁰¹ Geraldo ATALIBA, IPTU – Progressividade, *Revista de Direito Público* nº 93, p. 233.

extrafiscal, a grande carga tributária que recai sobre cigarros e bebidas, e a tributação progressiva no tempo do IPTU e do ITR.

A própria Constituição prevê instrumentos de facilitação da tributação extrafiscal, quando estabelece “exceções” ao princípio da legalidade dos impostos de importação, de exportação, ao IPI e ao IOF, que podem ser majorados a qualquer momento, em limites e condições previamente estabelecidos em lei, de acordo com a conveniência de política econômica do Governo (art. 153, §1º da Constituição vigente) e que podem vigor imediatamente, no mesmo exercício financeiro em que é editada a norma que o majora. Bem assim, quando prevê a seletividade para o ICMS e o IPI, visando dessa forma, facilitar o consumo de produtos essenciais à sobrevivência dos contribuintes (expressão do mínimo existencial).

Assim, observa-se que a extrafiscalidade, embora também produza o efeito arrecadatório inerente a todos os tributos, vai além desse escopo, e pode arrefecer ou incrementar seu cunho arrecadatório, em função da realização de um valor maior, adrede perseguido pela tributação extrafiscal.

No cumprimento dos fins extrafiscais a que se destinam, muitas vezes os tributos vão além da capacidade de contribuir, chegando às raias de conversão em confisco. Isso, porém, é lícito e desejado pelo constituinte, de forma que o princípio da capacidade contributiva e do não-confisco se afastam para dar

lugar à efetivação de valores também previstos na própria Constituição, como por exemplo, a função social da propriedade, política externa, saúde pública, proteção da indústria nacional, controle de densidade demográfica, desenvolvimento regional etc. Há uma aparente antinomia nessa situação, que se resolve em face de uma interpretação sistemática de valorização dos preceitos constitucionais bem como utilizando-se do princípio da proporcionalidade. O exemplo sintomático dessa situação é a atual disposição sobre o ITR, em que com o passar do tempo, a progressividade torna proibitiva a manutenção da propriedade privada.

Nesse sentido, pontifica o jurista e ex-magistrado AMÉRICO LACOMBE, em sentença, em que determina que talvez o princípio mais importante da Constituição, cede para dar lugar a realização de valores extrafiscais: *“A igualdade cede diante dos tributos para fins extrafiscais ou de poder de polícia”*¹⁰²

O ilustre tributarista SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ressalta a característica de exacerbação da carga tributária para produzir efeitos inibitórios no comportamento do contribuinte, evidenciando assim, o afastamento do princípio da capacidade contributiva, em face da realização de outros valores visados pelo constituinte através da extrafiscalidade.¹⁰³ *Verbis:*

¹⁰² Américo Masset LACOMBE, *Revista de Direito Público*, p. 255 a 257.

¹⁰³ Sacha Calmon Navarro COELHO, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 98.

“...as técnicas inibitórias de extrafiscalidade, só são possíveis pela exacerbação dos encargos fiscais, tornando proibitivos certos consumos e hiperonerosas certas situações. Exemplificamos com o ITR e IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a impropriedade rural e o segundo para proibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. Sem exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro.”

Logo, quando houver contraposição entre o caráter extrafiscal e o cunho meramente fiscal de um tributo (vale dizer: observância do princípio da capacidade contributiva *versus* realização de outro valor constitucional buscado pela extrafiscalidade), o objetivo extrafiscal (desde que fundado nos valores previstos na Constituição) deve prevalecer em relação à estrita observância da capacidade contributiva (relativa é claro, eis que a capacidade objetiva, como visto, deve sempre ser observada), por se tratar da realização de valores tidos pela sociedade como mais importantes, se comparados com o intuito apenas arrecadatório de tributos meramente fiscais.

Evidentemente que a tributação extrafiscal deve levar em conta sempre a implementação dos valores insculpidos na Constituição, especialmente os previstos como objetivos do Estado brasileiro (art. 3º da Constituição vigente). Nesse sentido, EURICO DE MITA, que assevera que a tributação extrafiscal é constitucional se os fins a que se propõe realizar estiverem agasalhados no

texto constitucional.¹⁰⁴ Entretanto, impõe-se que deva sempre ser observado o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto objetivo. Ainda nessa linha, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que também assevera a necessidade de serem tutelados os valores constitucionais na extrafiscalidade¹⁰⁵.

REGINA HELENA COSTA também se posiciona nesse sentido, afirmando que a incidência do princípio da capacidade contributiva é arrefecida em face da implementação de outros objetivos visados pela extrafiscalidade¹⁰⁶.

Indispensável, portanto, no contexto da relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva, que se levem em conta outros princípios e valores previstos na Constituição, que devem ser harmonizados à luz de uma interpretação que ressalte a unidade e a força normativa de seus preceitos, sempre respeitado o aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva.

Logo, conclui-se que ao estabelecer tributação extrafiscal, o legislador deve atender a capacidade contributiva em seu aspecto absoluto, além de observar as finalidades perseguidas pela Constituição para sua instituição, notadamente os objetivos do Estado brasileiro, previstos no art. 3º da Constituição vigente.

¹⁰⁴ Citado por Gisele LEMKE. *op. cit.* p. 53.

¹⁰⁵ José Marcos Domingues de OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 58.

¹⁰⁶ Regina Helena COSTA, *op. cit.*, p. 69, onde afirma: “Assim, na tributação extrafiscal, sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos. O princípio da capacidade contributiva cede ante a

CAPÍTULO II – ESTUDO DAS TAXAS

SEÇÃO I – ORIGEM E EVOLUÇÃO DAS TAXAS

A identificação dessa figura tributária se dá com a percepção pela doutrina, de que havia tributos que geravam uma vantagem particular ao cidadão, oriunda de uma atividade específica do Estado, e outros que, ao revés, proporcionavam vantagens gerais, a toda coletividade, provenientes de atividades estatais inespecíficas.

Assim, em face dessa vantagem obtida pelo contribuinte, originária de uma atuação precisa do Estado em relação a ele, que não era experimentada pela comunidade em geral, nada mais justo que esse contribuinte remunerasse os custos dessa particular atuação estatal, mediante o pagamento de uma contribuição financeira própria – a taxa – de modo a livrar os demais contribuintes – que não usufruíram desse mesmo particular serviço e vantagem – do ônus de concorrer para o financiamento de uma atividade que não os beneficiava.

O jurista BERNARDO RIBEIRO MORAES¹⁰⁷ aponta, já na Antigüidade, manifestações tributárias que hoje poderiam ser enquadradas

presença de interesse público de natureza social ou econômica, que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito”.

¹⁰⁷ Bernardo Ribeiro de MORAES, *Doutrina e prática das taxas*, p. 6.

como taxas, como as que foram cobradas pelos egípcios, os assírios e os caldeus, ou ainda aquelas que no período da chamada Antigüidade clássica, foram exigidas na Grécia e em Roma¹⁰⁸.

Ocorre, porém que, nada obstante a origem vetusta do instituto, o estudo científico dessa exação somente se deu mais recentemente, já no século XVIII, especialmente com a obra de ADAM SMITH¹⁰⁹ e VON JUSTI¹¹⁰. É atribuído, entretanto ao alemão KURT HEINRICH RAU¹¹¹, o mérito da criação da teoria da taxa, apontando critérios para extremar as taxas dos impostos.

Interessante a evolução histórica e doutrinária da taxa verificada por BERNARDO RIBEIRO MORAES, que aponta as seguintes características que teriam marcado a evolução dessa figura até os nossos dias. Resumidamente: a) primórdios da taxa, em que, com base nos estudos do jurista francês GASTON JÈZE, aponta sua origem na remuneração de certos funcionários ou agentes públicos que recebiam sua remuneração diretamente dos particulares e não do erário; b) numa segunda fase a taxa passa a ser identificada como uma

¹⁰⁸ *Idem*, *A taxa no sistema tributário brasileiro*, p. 7, oportunamente cita Gabriel Giampetro BORRÁS e sua obra *Las tasas en la Hacienda Publica*, em que alerta, porém, sobre o perfil da tributação à essa época, de natureza parasitária, e que pouco interesse científico desperta, eis que caracterizada “por oferecer uma Fazenda parasitária nutrida de conquista e escravidão, não recebendo senão ingressos da referida indole.”

¹⁰⁹ ADAM SMITH, *op. cit.*, p. 173.

¹¹⁰ Vide a respeito, Aliomar BALEEIRO, *Revista de Direito Administrativo*, nº 34, p. 416.

¹¹¹ MORAES, *A taxa...*, p. 8, nota 10, em que registra a divergência quanto ao precursor do tratamento sobre a teoria da taxa, que embora a doutrina européia quase em absoluto aponte o jurista alemão neste papel, EDWIN SELIGMAN discorda, indicando como tal ADAM SMITH, como o primeiro a tratar da teoria sobre essa exação. Aliomar BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 295, aponta claramente ADAM SMITH como o precursor desse tema, mas atribui a RAU o mérito de sua propagação, que passou, por obra deste, a ser tratado em todos os compêndios de direito. Embora a discussão a respeito seja estéril e de pouco proveito prático, o certo é que se ADAM SMITH não foi o primeiro, por certo foi o mais famoso pensador clássico a tratar desse fenômeno.

retribuição de caráter fiscal a uma vantagem recebida pelo particular; c) num terceiro estágio, o autor enquadra o trabalho científico de KURT HEINRICH RAU, que através da sua teoria da taxa, estabelece a separação científica entre taxa e imposto e aponta como critério de distinção entre eles, o fato da taxa ser uma contraprestação de serviço essencial do Estado; d) noutra fase, o referido mestre ressalta doutrinadores que, seguindo RAU, tentaram formular critérios próprios para distinção entre impostos e taxas, resultando num fundamento *econômico* para a taxa que se baseou na troca ou permuta entre o Estado e o contribuinte, definindo essa espécie tributária como uma compensação que se pagava ao Estado por um serviço público especial prestado ao particular; e) na quinta fase de sua evolução científica classificação – início do século XX – em que já estão estabelecidas as bases para a diferenciação entre impostos e taxas, procuram os autores distinguir as taxas dos preços-públicos, bem como, indicam fundamento *político* para a cobrança da taxa, que consistia na natureza pública do interesse satisfeito com o serviço estatal; f) ressalta, em última fase, o desenvolvimento do direito tributário e a preocupação maior com os fundamentos jurídicos da natureza da taxa, que é reputada como espécie tributária, cujo pagamento é feito ao Estado em face de uma atividade estatal específica recebida pelo contribuinte.

Esses são, de maneira singela, os estágios históricos verificadas por BERNARDO RIBEIRO MORAES, quanto às taxas, e que servem para dar

uma idéia perfunctória da evolução dessa espécie tributária até a sua configuração atual, conforme adiante estudaremos.

No Brasil, o direito positivo aponta como início do caminho que levou à distinção entre taxa e imposto, o advento da Carta da República de 1891, quando pela primeira vez se mencionou a figura da taxa (artigos 7º e 9º), prevendo-se a cobrança de taxa de selo (competência dos Estados) e taxa de correios e telégrafos (competência da União). Isto não significou, contudo, a imediata assunção pelo direito brasileiro, da distinção entre taxas e impostos, que, na prática, era de difícil verificação, sendo que uma era facilmente tomada pela outra. Assim, nada obstante o trabalho precursor de RAU, a distinção entre elas era ainda vacilante também na doutrina européia, conforme registrou BALEEIRO¹¹².

A consolidação dessa distinção só se deu efetivamente na legislação brasileira, com o advento da Constituição de 1934, claramente optante pela distinção entre impostos e taxas, que distribuía a competência para criação de taxas entre União, Estados e Municípios (respectivamente os artigos 6º, II; 8º, II e 13, V). A Constituição que se seguiu (1937), assumiu idêntica postura, adotando divisão bipartida das espécies tributárias em imposto e taxa (art. 28)¹¹³.

¹¹² BALEEIRO, *Direito...*, p. 295.

¹¹³ Adriano CAMPANHOLE, *Constituições do Brasil*, p. 539.

Ocorre, porém, que no contexto dessas Constituições, muita dificuldade foi encontrada na prática, para a efetiva distinção entre essas figuras, o que levou o legislador a se arvorar indevidamente no papel de doutrinador, e a oferecer definição legal às taxas e aos impostos.

Isso se deu, primeiramente, com a edição do Decreto-lei 1.804/39 – primeira conceituação legal de taxa no direito brasileiro – que, conforme registra BERNARDO RIBEIRO MORAES, apesar de imperfeita, pois de amplitude excessiva¹¹⁴, representou avanços na legislação tributária, eis que estabeleceu critérios legais para a distinção prática entre impostos e taxas¹¹⁵. O Decreto-lei 2.416/40, manteve a mesma linha, com insignificantes alterações, que mereceram também as mesmas críticas¹¹⁶ dispensadas pela doutrina ao primeiro diploma legal¹¹⁷.

¹¹⁴ Quanto às críticas formuladas pela doutrina da época atinente ao conceito trazido com o referido decreto-lei, vide Bernardo Ribeiro MORAES, *A taxa...*, p. 15-20.

¹¹⁵ *Idem, ibidem*, p. 13, observa-se nessa passagem a transcrição do Decreto-lei 1804/39, que estabeleceu a seguinte distinção entre imposto e taxa: “*Parte Segunda – Normas Orçamentárias – A designação de imposto fica reservada para tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de 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*”. Anota ainda o mesmo autor, que essa definição legal foi proposta por INÁCIO FILHO e UBALDO LOBO, na I Conferência Nacional de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, ocorrida no mês anterior.

¹¹⁶ Resumidamente, a crítica que se fazia aos referidos dispositivos, consistia basicamente na excessiva amplitude do conceito de taxa, que levava a confusões com a figura do imposto, especialmente quanto a parte final do texto legal, que permitia “*contribuições destinadas aos custeio de atividades especiais do Estado ou Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos*”, hipótese qualificada por BALEEIRO, *apud* MORAES, *A taxa...*, p. 19, como “*imposto com aplicações especiais*” e não taxa. Outrossim, era criticada por adotar como critério de distinção entre as duas figuras, a destinação do produto arrecadado, bem como, por permitir a imposição de taxa por serviço não prestado, mas apenas colocado à disposição.

¹¹⁷ Interessante ainda a admissão expressa dos erros técnicos existentes no conceito legal de taxa trazido com o Decreto-lei 2.416/40, assumidamente casuista, eis que formulado apenas para manutenção de determinada situação fática de alguns Estados e Municípios que poderiam perder receita. Nesse sentido, o registro de MORAES, *ibidem*, p. 16, em que registra: “*...resultou de uma situação de fato. Os Estados e Municípios, por seus representantes – Secretários de Fazenda, Prefeitos, Diretores – reunidos em Conferência, impuseram aquela definição porque, não fosse ela aceita, muitos Estados e Municípios*

A Constituição de 1946, embora tenha adotado divisão tripartida das espécies tributárias (art. 30), em nada alterou o regime das taxas, que continuavam a ser disciplinadas pelo Decreto-lei 2.416/40, uma vez que o dispositivo constitucional em questão apenas atribuiu competência às três esferas de governo, sem indicar, entretanto, qualquer alteração quanto ao fato jurídico tributário definido no referido decreto-lei¹¹⁸. Houve ainda uma tentativa de alteração daquelas disposições, com o Anteprojeto do Código Tributário Nacional em 1954 (Projeto de Lei nº 4.834/54) de RUBENS GOMES DE SOUSA, mas que acabou por não se converter em lei.

Apenas a reforma de 1965, resultante da Emenda nº 18 – cujo relator da comissão que a elaborou foi também o eminente RUBENS GOMES DE SOUSA – trouxe nova redação ao dispositivo constitucional da Constituição de 1946, ao estabelecer hipóteses jurídicas para a criação de taxas, facilitando assim, sua distinção com a figura dos impostos¹¹⁹. Ficaram estabelecidas, portanto, no próprio texto constitucional, as hipóteses em que as esferas de governo poderiam criar taxas, deixando de lado, assim, a lacônica disposição constitucional anterior, que apenas estabelecia competência, sem nada tratar a

teriam sua receita diminuída de percentagens elevadas e, em alguns casos, alarmantes. Então a norma, a lei, veio a consagrar uma conceituação por todos conhecida como eivada de imperfeições, porém, necessária, no momento, para garantir uma situação de fato”.

¹¹⁸ CAMPANHOLE, *op. cit.* p. 417: “Art. 30 – Compete à União, aos Estados, aos Distrito Federal e aos Municípios cobrar: I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; II – taxas; III – quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.”

¹¹⁹ “Art. 18 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela

respeito da hipótese da norma jurídica da taxa. A redação em questão, com maior precisão jurídica do que a anterior, e com pequenos ajustes que depois se seguiram, mereceu ser mantida no Código Tributário Nacional (art. 77 da Lei 5.172/66), na Constituição de 1967 (art. 19, inciso II) e Emenda nº1 de 1969, e também foi reproduzida na Constituição de 1988 (art. 145, inciso II) ¹²⁰.

SEÇÃO II – TAXAS COMO TRIBUTOS VINCULADOS

O saudoso GERALDO ATALIBA, inspirado nas lições de GIANNINI¹²¹ e analisando as diversas classificações de tributos existentes, que eram inspiradas até então basicamente por critérios financeiros, resolveu eleger um critério marcadamente jurídico para formular a classificação dos tributos no Direito brasileiro. Para tanto, observou estritamente as características das normas tributárias, notadamente a hipótese de incidência, de modo que identificou um critério eminentemente *jurídico* para classificar as espécies tributárias.

utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.”

¹²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*, ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, p. 30, registra as qualidades do novo texto, comparativamente às disposições até então existentes a respeito da taxa: “Não se pode negar o aperfeiçoamento do conceito de taxa apresentado pela Emenda Constitucional nº18 de 1965. Esta acolheu doutrina moderna, na qual os impostos e as taxas não se distinguem pela receita (existem impostos e taxas com finalidades extrafiscais e não meramente fiscais) e nem pelo destino do produto da arrecadação (tal elemento não é jurídico, mas simplesmente financeiro ou contábil), mas se distinguem tão-somente pela existência (taxa) ou não (imposto) de uma atividade especial do Estado em relação ao contribuinte. O Direito Tributário Brasileiro, passou a ter, com a reforma, conceituações mais rígidas dos tributos, não dando mais lugar aos abusos.” (sic)

¹²¹ GIANNINI, *apud* ATALIBA, *Hipótese...*, p. 45.

Assim, observou que algumas fatos jurídicos tributários descreviam uma atuação estatal, enquanto outros nenhuma referência faziam à atuação do Estado. Com efeito, passou a agrupar estes e aqueles em classes diferentes. Aos primeiros denominou de tributos vinculados, enquanto que aos demais, chamou de tributos não-vinculados. Nessa linha, temos tributos que dependem de uma atuação estatal para que possam ser cobrados do contribuintes, ou seja, que o Estado atue de determinada maneira, seja fazendo uma obra (se resultam em valorização do imóvel, temos o “fato gerador” da contribuição de melhoria), seja prestando um serviço ou exercendo o poder de polícia (se específico e divisível, temos hipótese tributária das taxas), ao passo que, por outro lado, podemos observar tributos que independem de qualquer atividade do Estado para que possam ser cobrados (a mera existência de um fato-signo presuntivo de riqueza configura seu “fato gerador”).

O mestre ATALIBA, com a genialidade que lhe era inerente, fez a aludida distinção na seguinte passagem¹²²:

“Pois, o legislador sempre erigirá em hipótese de incidência uma atuação qualquer do poder público – ou um efeito desta, ou uma relação fática qualquer desta com o obrigado – ou um outro fato qualquer, que nenhuma relação guarda com a atuação do poder público (embora sempre se relacione, de fato, com o obrigado).”

¹²² ATALIBA, Taxa..., RDP nº 9, p. 45.

Na primeira hipótese, diz-se que a lei vinculou o tributo a uma atuação do Estado; na Segunda, o tributo é independente desta (portanto: não vinculado).

Analisando-se a hipótese de incidência se vê, então, se se trata de tributo vinculado ou não."

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional (CTN) define taxa em seu artigo 77, como tributo que *"...tem 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"*.

Nesse sentido, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que prevê em seu artigo 145, inciso II, a hipótese de incidência da taxa, nos mesmos moldes traçados pelo Código Tributário Nacional, ao determinar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderão cobrar 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"*.

Taxa, para efeitos desse trabalho, será tratada nos estritos termos legais, no sentido, pois, de uma contraprestação por uma atuação estatal, referida imediatamente ao sujeito passivo, e que tem como pressuposto, além da atuação estatal, a especificidade do serviço e a divisibilidade de seus custos entre os usuários do exercício do poder de polícia ou do serviço público

prestado ou colocado à sua disposição. Esse último aspecto de divisibilidade é assaz importante para o presente estudo, uma vez que é ressaltado em relação aos demais, pois atua como balizador da aplicação do princípio da capacidade contributiva à taxa.

MOSCHETTI¹²³, ao referir-se a este aspecto distintivo entre taxas e impostos, utiliza-se da expressão “*tributo comutativo*” quando se refere às taxas, porquanto são cobrados como contraprestação de uma atuação estatal, em oposição aos chamados “*tributos contributivos*”, representado pelos impostos e que têm fundamento em um dever de solidariedade de todos os cidadãos em concorrer no financiamento dos gastos públicos.

É importante ressaltar, para finalizar essa seção, que não se trata de exigir que a atividade estatal proporcione uma *vantagem* ao contribuinte, como se exigia no passado para a configuração da taxa, até mesmo porque isto nem sempre se dá na prática.¹²⁴ Ao contrário, o simples exercício do poder de polícia ou ainda a prestação efetiva ou potencial do serviço público são suficientes para fazer incidir a regra-matriz da taxa, independente dela ter proporcionado ou não alguma vantagem para o cidadão. É até comum que na prática não aufera vantagem, como, por exemplo, quando se provoca atividade de fiscalização estatal visando obtenção de licença que ao final é negada ao

¹²³ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 146.

¹²⁴ Nesse sentido, por exemplo, Antonio BERLIRI, *apud* VILLEGAS, Hector. Verdades e ficções em torno da taxa, *Revista de Direito Público* nº 17, p. 333.

solicitante; ou ainda quanto à taxa judiciária, que deve ser suportada por quem sucumbe no processo civil ou criminal¹²⁵.

SEÇÃO III - DISTINÇÃO ENTRE TAXAS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Sem querer adentrar no mérito da interminável disputa quanto à classificação das espécies tributárias no direito brasileiro, adotamos para efeito deste trabalho a divisão tripartida dos tributos, de modo que são divididos em taxas, impostos e contribuição de melhoria. Os empréstimos compulsórios poderão, em tese, enquadrar-se em qualquer dessas espécies, enquanto as contribuições especiais, podem revestir-se do manto do imposto ou da taxa¹²⁶. Passamos então à distinção fundamental entre essas três espécies tributárias.

O nascimento da taxa, como visto, deu-se com a sua separação da figura do imposto, e teve origem na singela verificação de que a atividade estatal ora é geral, indivisível e aproveita a toda a coletividade, ora é específica, divisível e aproveita a apenas alguns de seus indivíduos. Da observância desse fato, emerge que a vantagem particular auferida por um contribuinte – oriunda de atividade estatal específica e divisível que lhe foi dispensada – não deve ser

¹²⁵ VILLEGAS, *ididem*, p. 333, em que registra: “...porém não é menos certo que em outras ocasiões este proveito não acontece em absoluto, e isto não altera a natureza das somas em dinheiro que se vê obrigado a pagar, pelo simples fato de particularizar-se a atividade a seu respeito (por exemplo, a taxa de expediente que deve pagar quem solicita uma autorização à autoridade administrativa, ainda no caso de lhe ser negada, ou a taxa, com igual fundamento, que paga o perdedor no juízo civil ou o condenado no juízo penal). Parece-nos, portanto, acertada a posição doutrinária segundo a qual a vantagem ou o proveito não dizem respeito ao ser ou à materialidade da taxa.”

¹²⁶ Para uma síntese das correntes acerca da divisão dos tributos e sobre os autores que as perfilham, vide trabalho de Otávio Campos FISCHER, As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, *Revista*

suportada por toda a coletividade, mas apenas pelo próprio beneficiário da referida vantagem¹²⁷. Em outras palavras, para o custeio do benefício geral indivisível proporcionado por atividade estatal, uma contribuição coletiva - o imposto -, ao passo que para a atuação específica e divisível, a remuneração através da taxa¹²⁸ (e mais tarde, da contribuição de melhoria).

SAMPAIO DÓRIA registra que da Constituição de 1891, inspirada no modelo americano, já se poderia retirar a característica de divisibilidade do serviço, quando reservava à União apenas a competência para taxas de correios e telégrafos federais (art. 7º) e aos Estados a taxa de selo, serviços públicos notoriamente divisíveis e suscetíveis, portanto, de cobrança individualizada de seus usuários.¹²⁹

O “Águia de Haia”, ilustre constitucionalista e financista RUI BARBOSA, então Ministro da Fazenda e redator do texto final da Constituição de 1891, apontava, algum tempo depois da sua promulgação, o cerne dessa ainda indefinida figura denominada taxa que, ainda que de forma velada, estava efetivamente contida naquela Constituição¹³⁰:

da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná n° 28, Caderno do Curso de Pós-graduação em Direito – Mestrado e Doutorado.

¹²⁷ Não se quer aqui, todavia, estabelecer como critério para a identificação do imposto a atividade estatal, que é própria dos tributos vinculados e totalmente alheio a figura do imposto, que prescinde de qualquer investigação nesse sentido para fins de sua configuração.

¹²⁸ Nesse sentido, SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.* p. 51.

¹²⁹ *Idem, ibidem*, p. 53, quando aponta também a posição da Suprema Corte dos Estados Unidos quanto a taxa: “Se uma empresa...exerce tal atividade que justifique a supervisão, por parte da polícia administrativa, da propriedade ou dos instrumentos por ela usados, o Município não está adstrito a fornecer graciosamente tal fiscalização, podendo...impor uma contribuição pelas despesas daí decorrentes.”

¹³⁰ *Apud* SAMPAIO DÓRIA, *ibidem*, p. 51-52.

“As taxas, na significação moderna desta palavra, são contribuições pecuniárias que o indivíduo paga, a troco e por ocasião de um serviço determinado que esse indivíduo recebe, de certa e determinada vantagem, que um serviço público lhe ministra. As taxas são assim, compensações ‘de uma prestação particular, de um benefício especial ao indivíduo que as paga...’”.

A doutrina italiana também já desenvolvia essa distinção, como retratou depois GIANNINI, que ao se referir à diferenciação entre imposto e taxa, pontificou¹³¹:

“O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hipótese de incidência); (...) o imposto se liga a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga à uma atuação do poder público, relacionada com o obrigado”

A contribuição de melhoria, até então desconhecida, só surgiria a partir de sua inserção na Constituição de 1934, passando então a ser também objeto de preocupação dos doutrinadores brasileiros¹³².

¹³¹ Achille Donato GIANNINI, *apud* ATALIBA, *Revista de Direito Público* nº 9, p. 45.

Como vimos, GERALDO ATALIBA, utilizando-se dos ensinamentos do citado mestre italiano, mas com o mérito de extrair todas as consequências jurídicas possíveis desse critério jurídico, classificou os tributos na medida em que descreviam ou não, na sua hipótese de incidência, uma atuação estatal. Assim, quando os tributos descreviam uma atividade estatal, chamou-os de *tributos vinculados*, e quando não retratavam qualquer atividade do Estado, chamou-os de *tributos não-vinculados*. Os primeiros são as taxas e contribuições de melhoria, e o segundo, os impostos.

Assim, deixou evidente que a hipótese de incidência do imposto prescinde de qualquer atividade específica do Estado em relação ao contribuinte. Ela se refere, isso sim, a uma situação de vida do cidadão, relacionada à sua atividade e ao seu patrimônio. Em última análise, refere-se apenas à exteriorização de capacidade contributiva do indivíduo, porquanto isso basta para autorizar o Estado a retirar parcela do patrimônio do cidadão e levá-la aos cofres públicos. De todo modo, em qualquer hipótese, sempre, inexoravelmente, será independentemente do agir estatal. Não é outra a definição de imposto e de taxa adotada pelo Código Tributário Nacional e recepcionada pela atual Constituição¹³³.

¹³² Para um estudo sobre a contribuição de melhoria, vide a clássica obra de Geraldo ATALIBA, *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*, como também João Baptista MOREIRA, *A Contribuição de Melhoria e a Imposição da Valorização Imobiliária*. Ver também, dissertação de mestrado de Rosana CHRUSCINSKI, *Contribuição de melhoria*, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1994, ainda inédito.

¹³³ Código Tributário Nacional, art. 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” E art. 77: “As

Logo, clara e evidente se apresenta a distinção fundamental entre a figura do imposto, da taxa e contribuição de melhoria, uma vez que essas duas últimas figuras tem como característica principal a atuação específica do Estado, ausente nos impostos e característica marcante das duas espécies tributária vinculadas.

O próximo passo, portanto, é extremar a taxa da contribuição, considerando que ambas se caracterizam por terem como pressuposto uma atuação estatal específica.

GERALDO ATALIBA, também faz a distinção entre taxa e contribuições. Naquela, ensina o saudoso mestre, há uma atuação estatal *diretamente* referida ao contribuinte, enquanto que nas contribuições, a atuação estatal é apenas *indiretamente* referida ao obrigado. Com efeito, nas contribuições se observa uma ponte entre a atividade estatal e o contribuinte, qual seja, a valorização ou mais-valia do imóvel, proveniente da atuação estatal. Assim, estaremos diante de contribuição apenas e tão-somente se houver algo que faça uma ligação, uma ponte, entre o contribuinte e a atuação estatal, no caso, a valorização do imóvel. Portanto, essa referibilidade é

taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fator 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.”

mediata, oblíqua ou indireta, pois depende da referida mais-valia, sem a qual impossível instituir contribuição de melhoria válida.

Na taxa inexistente qualquer intermediário na referibilidade entre a atuação estatal e o destinatário, posto que a relação existente entre a atividade estatal e o contribuinte prescinde de qualquer meio ou intermédio. Ela é direta, imediata. Logo, a mera existência da atividade estatal (efetiva ou potencial no caso da taxa de serviço, e efetiva no caso de taxa de polícia), faz nascer desde logo, diretamente, independente de qualquer circunstância especial, a possibilidade do Estado cobrar o referido tributo.

Pode-se notar desde logo, pelo exposto, que a distinção entre taxa, imposto e contribuição de melhoria, embora na prática nem sempre seja tão clara e objetiva, constitui-se também em singela mas significativa contribuição para realização da justiça distributiva, uma vez que na taxa paga o tributo apenas aquele que efetivamente se utiliza da atividade estatal ou a tem à sua disposição, e na contribuição de melhoria apenas aquele que dela se beneficia com a mais-valia do seu imóvel, conferindo-lhes, por isso, especialmente na taxa, melhor nível de aceitação popular, conforme já observava CARVALHO PINTO¹³⁴. Embora, quanto ao aspecto do serviço apenas colocado à disposição, SAMPAIO DÓRIA o qualifique como *desvirtuamento histórico do conceito de taxa*, uma vez que entendia que se afastava desse modo, o caráter de

contraprestação desse tributo, eis que não auferia o contribuinte do serviço colocado à disposição nenhuma vantagem efetiva.¹³⁵ Perdia, portanto, nesse particular, o caráter psicológico de aceitação popular a qual se reportava CARVALHO PINTO, uma vez que, quando cobrada taxa por serviço apenas colocado à disposição, não mais se observava a efetiva retribuição em serviço do valor pago. Nesse sentido, portanto, podemos concluir com o referido jurista que “...ampliou-se o conceito legislativo original de taxa apenas para acomodá-lo às crescentes necessidades do Estado e a um novo sentido de solidariedade social¹³⁶”.

À vista do exposto, podemos concluir na apertada síntese formulada por AIRES BARRETO, que a “...ausência de qualquer desses dois componentes (circunstância especial e atuação do Estado) alterará a natureza jurídica específica do tributo. Vale dizer: em lhe faltando a atuação estatal, teremos imposto; faltando-lhe a circunstância intermediária, teremos taxa”.¹³⁷

SEÇÃO IV - TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Como acertadamente vem fazendo a maioria da doutrina, há pelo menos duas décadas, indispensável para se chegar a bom termo no estudo de qualquer tributo é analisar a sua regra-matriz de incidência. Extrair do enunciado

¹³⁴ Carvalho PINTO afirmou que “...há sempre nestas imposições, como observa Lutz, uma combinação de utilidade pública e benefício privado, o que lhes confere interessante aceitação popular.”, apud SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.*, p. 56.

¹³⁵ *Idem, ibidem, loc. cit.*

¹³⁶ *Idem, ibidem, p. 58.*

¹³⁷ Aires BARRETO, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 38.

normativo do tributo, todas as suas características legais, para que, de sua análise, se possa vislumbrar os exatos contornos da espécie tributária que se quer conhecer.

Nessa linha, importante desde logo reafirmar a melhor maneira para a consecução desse desiderato, qual seja, o método concebido por obra de PAULO DE BARROS CARVALHO, na década de setenta, em que por ocasião de sua tese de doutoramento na PUC/SP, deitou por terra a forma parcial com que se analisava o fenômeno tributário até então.¹³⁸ Desse modo, demonstrou o mestre paulista que, para se conhecer plenamente os tributos, deve-se analisar *integralmente* a estrutura da norma tributária, sem relegar a segundo plano quaisquer de suas partes ou aspectos. Esse caminho epistemológico trilhado pela primeira vez pelo referido jurista, marcou a mudança metodológica que até então vinha sendo seguida pela quase totalidade da doutrina tributária, que consistia basicamente em dedicar-se ao estudo da primeira parte da norma, ou seja, da sua *hipótese* apenas, em detrimento do estudo do conseqüente ou mandamento normativo que, sob esse ângulo, tinha sua importância esvaziada.¹³⁹ Os seguidores dessa corrente ficaram conhecidos como partícipes da “*escola glorificadora do fato-gerador*”¹⁴⁰. A partir de PAULO DE

¹³⁸ Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria na norma tributária*, tese de doutoramento defendida em 1973 na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

¹³⁹ *Idem, ibidem*, vide prefácio da 3ª edição, onde se lê: “Lembremo-nos de que, até então, o direito tributário era estudado unicamente a contar da hipótese (escola de glorificação do fato gerador), como outrora já houvera acontecido com a ‘obrigação tributária’, tomada como eixo temático para o desdobramento da matéria. Creio poder afirmar-se que o advento da regra-matriz de incidência estabelece um marco decisivo no rumo dos estudos tributários, ao menos no que concerne ao caminho epistemológico a ser desenvolvido.”

¹⁴⁰ Como precursor dessa escola, temos o italiano radicado na Argentina, DINO JARACH, seguido no Brasil por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e ALFREDO AUGUSTO BECKER, entre outros. Na

BARROS, porém, ficou estabelecido que, para o integral conhecimento das espécies tributárias, necessário seria a observância e investigação de todo o complexo normativo, seja da hipótese, seja do mandamento, sem o que apenas uma visão sectária do fenômeno tributário seria possível.

Antes de adentrar no estudo específico da regra-matriz da taxa, entretanto, importante que se trate da teoria da norma, como conhecimento pressuposto, necessário a condicionar e contextualizar o estudo particular da taxa que se lhe deverá seguir, e que se pretende realizar através do prisma de sua norma geratriz.

Nesse sentido, partindo do pensamento de Kelsen, como faz a doutrina contemporânea, pode-se dividir as normas jurídicas em *primárias* e *secundárias*, ou ainda – para usar das categorias da teoria egológica de CARLOS COSSIO – em *endonorma* e *perinorma*. Em síntese, as normas primárias consistem naquelas que estipulam comportamento desejado pela ordem jurídica, enquanto que as secundárias estabelecem sanções estabelecidas para a hipótese de descumprimento da norma primária¹⁴¹. Ambas têm estrutura

Espanha, PÉREZ DE AYALA, SAÍNS DE BUJANDA e MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ. Sobre essa escola, seus seguidores, motivos e característica, Marçal JUSTEN FILHO, *O impostos sobre serviços na Constituição*, p. 42-44.

¹⁴¹ No pensamento original kelseniano essas denominações estão invertidas, exatamente porque o “mestre de Viena” toma como base para a distinção entre a norma jurídica e as demais, o elemento sanção. Sintomático, portanto, que esta seria para ele a norma primária, enquanto que a norma secundária seria a que aponta o conteúdo material. PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que essa distinção é funcional na estrutura do pensamento de Kelsen, afirmando que a norma secundária da maneira como a concebe, é “tão-só um expediente técnico para expor o direito” (*Teoria da Norma Tributária*, p. 41). Todavia, na obra *Teoria Geral das Normas*, p. 509, publicada após a sua morte, Kelsen teria invertido essas categorias, passando agora a denominar a norma sancionatória como secundária. A doutrina tradicional, de outra parte, também inverteu essas categorias, mas agora, conforme afirma BOBBIO, por

complexa, formadas por duas subestruturas: a *hipótese* (ou *prótase*) e a *conseqüência* (comando, mandamento ou *apódase*). Registramos porém, que há autores como GERALDO ATALIBA, por exemplo, que incluem na arquitetura da norma jurídica, um terceiro elemento: a sanção. Porém, essa posição fica afastada, em face da assunção neste trabalho, com a majoritária doutrina, das categorias kelsenianas, para fins de estudo da norma tributária. Entretanto, uma vez que o presente objeto de investigação está adstrito precipuamente à compreensão da norma primária ou endonorma, deixaremos de lado o estudo sobre a norma sancionatória ou perinorma, eis que refoge ao estrito objeto da presente dissertação¹⁴². Não olvidamos, porém, a indissociável complementaridade de ambas, ressaltada por VILANOVA: “...a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo.”¹⁴³

A doutrina, de maneira geral, utilizando-se das categorias kantianas, reconhece na norma jurídica um juízo hipotético¹⁴⁴, onde uma conseqüência (*prescrita* no mandamento) é condicionada a ocorrência de um evento (*descrito*

uma questão temporal. No registro desse fato, Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria...*, p. 44, onde se lê: “A doutrina tradicional, fundamentalmente desenvolvida pelo jurista alemão A. Thon, como nos dá conta Hans Nawiasky, equiparava a norma primária àquela de conteúdo material e a norma secundária à de conteúdo sancionador. (...) Esse critério, segundo Bobbio, é nitidamente de relação temporal”.

¹⁴² Sobre a norma sancionatória, vide, por exemplo, a obra de Sacha Calmon Navarro COELHO, *Teoria e prática das multas tributárias – infrações tributárias e sanções tributárias*, e Marçal JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária*.

¹⁴³ Citado por José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto*, p. 56.

¹⁴⁴ Vide por exemplo, Paulo de Barros CARVALHO (*Teoria da Norma Tributária*), JOSÉ ROBERTO VIEIRA (*A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto*) e MARÇAL JUSTEN FILHO (*O imposto sobre serviços na Constituição*) com a ressalva de que este último entende as normas de estrutura como imperativo categórico e não hipotético (p. 24-28).

na hipótese). Esses dois elementos, condicionante e condicionado, estão ligados por um princípio deôntico, de *dever-ser*; diversamente, portanto, do que ocorre com as leis naturais, informadas por um princípio de causalidade (ôntico). Esquemáticamente, temos: “*Se A, então deve ser B*”, aplicável à regra jurídica; e “*Se A, então será B*” aplicável à lei da natureza. Assim, a estrutura lógica das normas jurídicas de conduta é formada por um antecedente (hipótese ou suposto) e um conseqüente (tese ou prescritor), sendo que esses elementos indissociáveis da norma – seccionáveis apenas no plano lógico e para fins didáticos – estão ligados por um conector, uma cópula, denominado por KELSEN de *imputação deôntica*¹⁴⁵. Na *hipótese*, observa-se a descrição abstrata de um evento que, se ocorrido no mundo fenomênico, deve ser o *conseqüente*. No *conseqüente* ou *mandamento* da norma, observa-se a prescrição abstrata de uma determinação, de um comando jurídico (daí se dizer que *prescreve algo* e não *descreve*, como faz a hipótese) que estabelece modais deônticos de condutas: *proibidas, permitidas* ou *obrigatórias*¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Hans KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, p. 79-119.

¹⁴⁶ Com base nos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 86, denomina essas categorias como “modais deônticos” na seguinte passagem: “Pois bem, as regras de comportamento trazem o *dever-ser* modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, como o que se exaure a possibilidade normativa da conduta. Qualquer comportamento caberá sempre num dos três modais deônticos, não havendo lugar para uma quarta alternativa (lei deôntica do quarto excluído). (...) Com as regras de estrutura, porém, é diferente. O *dever-ser* não se modaliza, permanecendo neutro. Lê-se no art. 9º do Código Civil brasileiro: Aos vinte e um anos completos acaba a menoridade...Essa é a fórmula gramatical do texto, mas a significação prescritiva é a seguinte: dado o fato de alguém completar vinte e um anos de idade, deve ser a maioridade. Na mensagem normativa este *dever-ser* é neutro, não comportando substituição pelos modais em que, às vezes, se triparte. Ficaria sem sentido admitir que a pessoa, ao completar vinte e um anos de idade, fosse obrigada a se tornar maior, ou que lhe estivesse permitido ou vedado fazê-lo. Não é norma reguladora direta de conduta, descabendo perquirir de seu cumprimento ou descumprimento”. Também sobre os modais deônticos, veja-se Robert ALEXI, *Teoria de los derechos fundamentales*, p. 53-55.

Dessarte, quando um *evento* ocorre no plano social, e se encaixa perfeitamente no modelo abstrato previsto na hipótese da norma, estamos diante de um *fato jurídico* (sentido lato), e temos como resultado a estipulação de um dever-ser, de uma conduta, que deverá ser observada pela pessoa colhida pela hipótese da norma. Quando isso ocorre, temos o fenômeno da incidência, da subsunção, ou seja, do encaixe do fato à norma. Em rigor, como bem relembra o jurista paranaense JOSÉ ROBERTO VIEIRA, na verdade, é o conceito do fato que se subsume ao conceito de norma, eis que somente entre iguais pode dar-se essa operação lógica¹⁴⁷. Alerta ainda que “...*subsunção só se dará se o conceito do fato adequar-se minuciosamente e por inteiro ao conceito de norma, atendendo-lhe fielmente todos os critérios da hipótese – é a tipicidade.*”

Particularmente sobre o fenômeno da incidência, PONTES DE MIRANDA desenvolveu teoria, afirmando que em havendo a ocorrência do evento, ou seja do fato previamente descrito na hipótese, incide (*incidere, cadere*), *faz cair automaticamente* a norma jurídica sobre o fato, colorindo-o, dando a ele contornos jurídicos¹⁴⁸. A incidência da norma sobre o fato seria inexorável. Nesse mesmo sentido ALFREDO AUGUSTO BECKER construiu, para o âmbito tributário, sua teoria da incidência.¹⁴⁹

¹⁴⁷ José Roberto Vieira, *A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto*, p. 58, citando ROQUE CARRAZA e PAULO DE BARROS CARVALHO.

¹⁴⁸ Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, p. 52, onde se lê: “*Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas, incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’. Algo como a prancha de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais.*”

¹⁴⁹ Alfredo Augusto BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 280, em que a compara a uma *descarga de energia eletromagnética sobre a hipótese de incidência*.

PAULO DE BARROS CARVALHO, todavia, diz que não é assim inexorável e infalível a incidência, eis que o *evento* deve ser traduzido em *linguagem* jurídica para que a norma possa incidir, e quando isso ocorre, passa então a chamá-lo, de *fato jurídico*¹⁵⁰, em oposição ao mero evento, que não foi vertido nessa linguagem¹⁵¹.

JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO, por sua vez, também não concorda com a automaticidade que BECKER e PONTES DE MIRANDA quiseram dar ao fenômeno da incidência, demonstrando a inexatidão lógica da referida teoria, seja por não dar conta de explicar todo o fenômeno jurídico normativo (porquanto se demonstra insuficiente para explicar o fenômeno das regras de estrutura¹⁵²), seja porque coloca o homem como mero expectador do

¹⁵⁰ Distinção baseada nos ensinamentos de FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, ed. Atlas, São Paulo, 2ª edição, 1994, p. 278, onde ensina: “É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por Cesar é um evento. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que Cesar atravessou o Rubicão’ conferimos realidade ao evento. ‘Fato’ não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.

¹⁵¹ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 9 e 10, afirma: “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. (...) E essa participação humana no processo de positividade normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo. Firmados nessas mediações, podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá ‘automática e infalivelmente’ com o acontecimento do fato jurídico tributário como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica.”

¹⁵² José Wilson FERREIRA SOBRINHO, *Imunidade Tributária*, p. 52, pondera: “...as regras de estrutura jamais seriam explicadas pela teoria da incidência na medida em que não permitem a realização de suporte fático por não o terem. Se essa teoria fosse conseqüente, ainda assim o seria de modo parcial: serviria para explicar as regras de comportamento.”

fenômeno da incidência¹⁵³ (quando de fato ele teria participação ativa na construção e aplicação da norma, em face da relação dialética que existe entre o objeto e o sujeito¹⁵⁴), mas também porque não explica o paradoxo da norma que incide já ser jurídica antes mesmo da incidência, uma vez que a teoria da incidência só reconheceria juridicidade após a “*impressão de cores jurídicas*” sobre o suporte fático¹⁵⁵.

Do exposto, conclui-se que razão assiste aos referidos mestres ao afastar esse aspecto automatizante da incidência da norma sobre o fato, eis que evidentemente a norma não incide por conta própria, pois precisa da intervenção do homem para verter o evento (fato social) em *linguagem* jurídica (fato jurídico), obra própria e exclusiva do homem, necessária para que se

¹⁵³ *Idem, ibidem*, p. 50, na qual se lê: “Ora, se a norma jurídica pode cair sobre os fatos, como querem os defensores da teoria da incidência, de modo inexorável e infalível, então o homem será mero expectador do fenômeno. Materializa-se, portanto, uma situação absurda: o direito é um objeto humano; é um produto da vontade do homem que estranhamente exclui o homem de sua formação na medida em que o jurídico nasce com a incidência da norma jurídica e essa incidência é inexorável. Consequência: teremos um produto humano que não terá o homem como partícipe porque ele será um mero expectador estático.”

¹⁵⁴ Essa discussão passa necessariamente pela distinção entre lei e norma, e sobre a posição do sujeito no processo de conhecimento e sua relação com o objeto a ser conhecido, no caso o direito a ser “construído” ou apenas “revelado”. No trato do primeiro tema, podemos citar, por todos, Robert ALEXY, *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 50 e ss., em que o autor distingue norma e enunciado normativo (lei): “El punto de partida de este modelo lo constituye la distinción entre norma y enunciado normativo. Un ejemplo de enunciado normativo es el siguiente: (1) Ningún alemán puede ser extraditado al extranjero (artículo 16 párrafo 2 frase 1 de la Ley Fundamental alemana). Este enunciado expresa la norma según la cual está prohibida la extradición de un alemán al extranjero. El enunciado ‘Ningún alemán puede ser extraditado al extranjero’ significa que está prohibida la extradición de un alemán al extranjero. Una norma es, pues, el significado de un enunciado normativo. El hecho de que la misma norma puede ser expresada a través de diferentes enunciados normativos pone de manifiesto que hay que distinguir entre enunciado normativo y norma. (...) Hay que mencionar, además, que las normas pueden ser expresadas también sin recurrir a enunciados, por ejemplo, a través de las señales luminosas de un semáforo.” Quanto ao segundo tema, vide Luiz Fernando Coelho, *Lógica Jurídica e Interpretação das leis*, p. 191 et seq., e, *idem*, *Teoria da Ciência do Direito*, p. 13, ou ainda Plauto Faraco de AZEVEDO, *Crítica à Dogmática e Hermenêutica Jurídica*, p. 14 et seq.

¹⁵⁵ FERREIRA SOBRINHO, *op. cit.*, p. 50, afirma: “Mostra-se perturbador, porém, o fato de que a juridicidade somente exista depois da incidência de regra que já é jurídica, ou seja, como uma regra pode ser jurídica antes de incidir se a incidência é condição necessária para que o jurídico exista?”. A crítica que se pode fazer, porém, quanto a esse argumento, é que a teoria da incidência refere-se ao fato,

possa encontrar a resposta adequada, no âmbito do sistema de Direito positivo, a um evento juridicizado, que estará prevista precisamente no mandamento da norma jurídica.¹⁵⁶

Prosseguindo no estudo da estrutura da *norma jurídica tributária*, temos portanto, duas “partes” da norma jurídica tributária, a hipótese de incidência e o mandamento tributário¹⁵⁷. Na hipótese de incidência temos a descrição de um fato que quando ocorrido no mundo fenomênico, faz incidir o mandamento. Este fato, para ser tributário, precisa necessariamente ter conteúdo econômico, fazendo presumir assim, a existência de riqueza tributável. Essa situação foi denominado por BECKER de *fato-signo presuntivo de riqueza*¹⁵⁸. Desde que ocorrido esse fato, *deverá* nascer uma *relação jurídica tributária*, ou seja, um vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa (dever-ser), uma pessoa chamada de sujeito ativo (normalmente o Estado), tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominado sujeito passivo (normalmente o titular da riqueza exteriorizada), o cumprimento de certa prestação (cujo objeto é levar

que ganhará cores jurídicas. A regra já é jurídica antes de incidir, mas é o fato que se tornará jurídico após a incidência da norma.

¹⁵⁶ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 26, já apontava a distinção kelseniana fundamental entre leis da natureza, submetidas ao princípio da causalidade física, e as leis jurídicas, submetidas a imputabilidade deontica. A primeira inexoravelmente *incide*, enquanto que a segunda *deverá* incidir.

¹⁵⁷ No âmbito do Direito em geral, não são poucas as disputas quanto a terminologia a ser empregada para designar as categorias jurídica, mas quer nos parecer que nenhuma gerou tantas divergências quanto a terminologia a utilizada para tratar do evento ocorrido e do fato como descrito na norma tributária. Desde a superação da expressão “*fato gerador*” trazida por GASTON JÈZE (RDA, nº II, p. 50-63) e que teve indevida acolhida no direito pátrio, muitas foram as denominações nesse sentido. Dentre os mais propagados na denominação desse binômio, podemos citar: *hipótese de incidência* e *hipótese de incidência realizada* para ALFREDO AUGUSTO BECKER; *hipótese de incidência tributária* e *fato imponível*, para GERALDO ATALIBA; *hipótese de incidência tributária* e *mandamento ou consequência tributária* para MARÇAL JUSTEN FILHO; *hipótese tributária* e *fato jurídico tributário*, para PAULO DE BARROS CARVALHO e *hipótese de incidência tributária* e *fato jurídico tributário* para JOSÉ

dinheiro aos cofres públicos)¹⁵⁹. A relação jurídica está prescrita no mandamento da norma tributária.

Note-se que a relação jurídica se estabelece apenas entre pessoas e não entre pessoas e coisas, mesmo quando se tratar de direito real, conforme bem anotam PONTES DE MIRANDA¹⁶⁰, CARNELUTTI¹⁶¹ e BECKER¹⁶². Outrossim, trata-se de uma relação jurídica marcada pelo cunho patrimonial, onde a prestação é um *facere*, cujo objeto é um valor pecuniário a ser levado aos cofres públicos. Esse cunho patrimonial é o fator que a doutrina dominante utiliza como critério para diferenciar a *obrigação tributária dos deveres tributários instrumentais ou formais*¹⁶³ (impropriamente denominados pela legislação de *obrigação acessória*, que nem é obrigação, porque não tem cunho patrimonial, e nem sempre é acessória, porque subsiste muitas vezes ao perecimento ou inexistência da chamada *obrigação principal*).

ROBERTO VIEIRA. Para uma síntese da terminologia empregada e sua evolução, vide por todos, o ilustre professor José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz...*, p. 61-62.

¹⁵⁸ Alfredo Augusto BECKER, *Teoria Geral...*, p. 480.

¹⁵⁹ Noção retirada do conceito de relação jurídica dada por Paulo de Barros CARVALHO, *Curso...*, p. 190.

¹⁶⁰ PONTES DE MIRANDA, *Tratado...* p. 170, onde ensina a distinção entre relação jurídica e relação fática: “As relações entre coisas, como a de edifício e pertença, não são relações jurídicas; são relações fáticas, concernentes aos objetos dos direitos. O Direito não as recebe como relações que se possam juridicizar; porque não são inter-humanas.”

¹⁶¹ CARNELUTTI, *apud* Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 58, em que se lê: “a noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo Direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto.”

¹⁶² BECKER, *Teoria Geral...*, p. 308-309.

¹⁶³ Sobre obrigação tributária, deveres tributários, conteúdo patrimonial, vide a síntese feita por VIEIRA, *A regra-matriz...* p. 65-66, onde bem resume as disputas que cercam essa questão: “No que tange à conotação patrimonial da relação jurídica tributária, está de acordo a doutrina dominante, com exceções, como as de ARNALDO BORGES, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e MARÇAL JUSTEN FILHO. (...). Adotando a classificação das relações jurídicas em obrigacionais (prestação de natureza patrimonial) e não obrigacionais (prestação de cunho diverso), estamos aptos a discriminar as relações jurídicas tributárias em obrigações tributárias (presente o caráter patrimonial) e relações que tem por objeto deveres instrumentais e formais (ausente aquele caráter), estas últimas inadequadamente cognominadas de obrigações acessórias pela legislação, já que não são obrigações (porque não patrimoniais) e muitas vezes não são acessórias (porque independentes de relações obrigacionais).”

Portanto, a norma primária ou endonorma, no âmbito tributário, *descreve*, na sua hipótese, situações que exteriorizam riqueza (como vimos, imperativo de observância da capacidade contributiva absoluta). Quando esse modelo normativo adredemente previsto na norma, encontra adequação no mundo dos fatos¹⁶⁴, faz nascer ao titular da riqueza a obrigação de contribuir para os gastos do Estado, através do nascimento de uma relação jurídica de cunho patrimonial. Temos assim, o mandamento ou conseqüente tributário, que é a decorrência normativa de certo fato ter sido colhido pela hipótese da norma jurídica tributária. Nesse sentido, se determinada pessoa se comporta conforme os fatos descritos na hipótese da norma (exterioriza capacidade contributiva), *deverá* incidir o mandamento, que descreve a *relação jurídica* que deverá nascer, e que trará em seu bojo um dever, cujo objeto será uma prestação consistente em fazer com que, em regra, o protagonista desse comportamento - que se subsumiu ao modelo abstrato contido na hipótese da norma tributária -, destaque parte de seu patrimônio e entregue ao Estado. Em outras palavras, nasce entre ele e o sujeito ativo, uma relação jurídica tributária, cujo objeto é fazer com que a pessoa colhida pela hipótese normativa, se comporte no

¹⁶⁴ Interessante registrar a lúcida síntese feita por Marçal JUSTEN FILHO, *O impostos sobre serviços na Constituição*, p. 12, onde se pode ler: “O Direito é instrumento pelo qual se interfere no mundo dos fatos, impondo a esses, no linguajar criativo de Alfredo Augusto Becker, um determinismo artificial... Têm-se então, duas órbitas absolutamente inconfundíveis entre si. Uma primeira, abrangendo o dito mundo dos fatos, onde os objetos são. Outra, o mundo normativo, onde os objetos devem-ser. Inobstante essa inconfundibilidade, há estreito relacionamento entre os dois mundos. As prescrições do mundo de dever-ser destinam-se exatamente a interferir no mundo do ser, de molde a que os fenômenos desse último se assemelhem à imagem fixada naquele primeiro. Mas, por uma essencial e inafastável liberdade da conduta humana, é sempre possível que aquela finalidade (a de as coisas passarem-se tal como desenhadas no mundo do dever-ser) não ocorra. Indubitavelmente, o canal de comunicação entre o mundo do dever-ser e o mundo do ser é a norma jurídica.” (sic)

sentido de entregar parte de seu patrimônio ao sujeito ativo, e tudo isso, estará prescrito no *consequente normativo*.

Nessa linha, importante denotar que a estrutura da norma tributária, formada pela *hipótese* e pelo mandamento tributário, encontra-se no plano normativo ou da virtualidade. Ao revés, o *fato* e a *relação jurídica* encontram-se no plano da atualidade. Logo, pode-se dizer que o fato tributário está para a hipótese de incidência, assim como a relação jurídica individualizada está para o mandamento tributário.

De outra parte, tanto na hipótese quanto no consequente tributário, podemos identificar critérios ou aspectos da norma tributária – aqui também seccionadas apenas no plano lógico, para fins didáticos e científicos. No âmbito de hipótese, podemos identificar *descrições* de um evento que, se ocorrido na sociedade, dará ensejo ao dever de pagar tributo; ao passo que no mandamento tributário, conforme observa MARÇAL JUSTEN FILHO, teremos *prescrições ou determinações* formuladas pela norma, que deverão ser observadas se aquele fato descrito na hipótese ocorrer¹⁶⁵. Assim, na *hipótese* nós temos as características necessárias à identificação do *fato jurídico tributário* (descrição dos contornos desse fato), enquanto que no *consequente*, verificam-se os dados que deverão formar a *relação jurídica tributária* nascida pela adequação da

¹⁶⁵ Marçal JUSTEN FILHO, *O imposto...*, p. 46 e 53, onde faz crítica devida à utilização indiscriminada da expressão *descrição* tanto para a hipótese quanto para o mandamento, uma vez que neste, não se deve falar em descrição, eis que no mandamento nada se descreve, mas se *prescreve*, se *determina* algo. Daí o ilustre jurista paranaense falar em *determinações* contidas no mandamento.

hipótese ao evento (caráter prescritivo, de determinação do mandamento). É na estrutura da norma tributária, portanto, que encontramos as características do fato jurídico tributário e as prescrições da obrigação tributária que deverá nascer se aquele fato ocorrer no mundo fenomênico¹⁶⁶. Podemos chamar essas características da norma (descrições e prescrições que faz) de aspectos ou critérios da norma tributária, de modo que é possível identificar em cada parte da norma tributária, vários aspectos ou critérios que, embora estudados separadamente, são partes indissociáveis do mesmo todo.¹⁶⁷ Dessarte, pode-se identificar na *hipótese* normativa, o *critério material*, o *critério temporal* e o *critério espacial*, enquanto que no *mandamento*, podemos identificar o *critério pessoal* e o *critério quantitativo*¹⁶⁸. Passamos à análise sumária que cada um, antes do estudo desses aspectos na regra-matriz da taxa.

¹⁶⁶ Importante advertir, como faz CARVALHO, *Teoria...*, p. 149, que tanto a hipótese quanto o conseqüente se encontram no plano normativo, abstrato e não fático, e portanto, não se poderia ainda falar em relação jurídica: “De um modo ou de outro, os autores da Teoria Geral do Direito fazem distinção entre a fórmula hipotética e o fato fisicamente acontecido. Garcia Maynes, como vimos, refere-se a ‘suposto jurídicos’ e ‘fatos jurídicos’. Entretanto, como lamenta Karl Engisch, a doutrina não logrou designar a conseqüência, em abstrato, diferenciando-a daquela específica relação jurídica que se instaura entre pessoas, por força da ocorrência de um fato.”

¹⁶⁷ Nesse particular, *critério* é utilizado por PAULO DE BARROS CARVALHO, enquanto GERALDO ATALIBA utiliza-se da expressão *aspectos*. MARÇAL JUSTEN FILHO, *O imposto...* p. 46, afirma que não há prejuízo em se falar em *aspectos* ou *critérios*, desde que seja utilizado apenas para a *hipótese da norma*, reputando incorreta sua utilização no mandamento normativo: “O mandamento não descreve nada – pois nada há a ser por ele descrito (descrição só é possível quando o objeto descrito existe previamente). Assim, é cabível aludir a critérios de reconhecimento há hipótese. Mas não o é relativamente à conseqüência. No mandamento há não critérios, mas determinações, imposições.” Quanto ao aspecto pessoal, registre-se o entendimento desse mesmo autor, JUSTEN FILHO, *O impostos...* p. 46-52, onde afirma que, embora considere correto o entendimento de PAULO DE BARROS quando localiza os sujeitos da relação jurídica no mandamento, porquanto tudo que pertine à relação jurídica está nele localizado, entende que, seja por exigência gramatical, seja de natureza do tributo, é necessário que a hipótese contenha a indicação do *sujeito da conduta*, notadamente nos tributos vinculados, em que a característica da atuação estatal exige que o protagonista da conduta esteja previsto na própria materialidade da hipótese.

¹⁶⁸ Nesse particular, importante registrar o pensamento de ATALIBA, *Hipótese...*, p. 72, que localiza o critério pessoal na hipótese de incidência e não no mandamento.

IV. 1. ASPECTO MATERIAL

No aspecto material, temos o chamado núcleo da hipótese de incidência, entendido como a descrição do “...*comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e lugar*”¹⁶⁹. Como bem pondera PAULO DE BARROS, não se trata de “*descrição objetiva do fato*” como às vezes se pretende, eis que para a referida descrição, indispensável as circunstância espacial e temporal, o que implicaria se confundir o aspecto material com toda a hipótese, em evidente desacerto lógico. O aspecto material é composto invariavelmente por um verbo pessoal e transitivo, que pede um complemento (por exemplo: “auferir” – verbo transitivo direto / “renda” – objeto direto). Logo, é no núcleo da hipótese que encontramos a descrição da essência do fato a ser tributado.

Importa salientar, nesse contexto, que o fato descrito na hipótese tributária normalmente está previamente indicado no texto constitucional, que, como se sabe, faz a distribuição rígida de competência no Direito brasileiro,

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, ed. Max Limonad, 3ª edição, São Paulo, 1988, p.129-130.

indicando os fatos que poderão ser tributados e por qual esfera de Governo¹⁷⁰. Os entes federativos não poderão escapar dessa distribuição rígida de competência, sob pena de invasão da esfera de competência de outro ente, ou a criação arbitrária de tributo, que poderá resultar na inconstitucional figura da bitributação, ou no exercício indevido de competência residual, que é afetada tão-somente à União (art. 154, I da Constituição Federal).

IV. 2. ASPECTO ESPACIAL

Ao exercer a competência que lhe foi afetada, a esfera tributante deverá fornecer também, na norma que expedir, os elementos para identificar a circunstância de lugar, que condiciona o acontecimento do fato jurídico tributário descrito no aspecto material. Trata-se do aspecto espacial da norma tributária, que permite identificar o lugar onde deva ocorrer o fato descrito no núcleo da hipótese, para dar ensejo à cobrança da exação. Salienta-se, porém, que não coincide necessariamente com o âmbito territorial de vigência da lei da esfera tributante. Vide, por exemplo, o IPTU, cuja lei municipal tem vigência em todo o seu território, mas nesse caso, só tem aplicabilidade em relação aos imóveis que estejam no perímetro urbano da cidade (além desse limite, a competência tributante de imóvel é da União, que poderá cobrar ITR sobre o

¹⁷⁰ Sobre as razões dessa opção feita pelo legislador constitucional brasileiro, é lugar comum a doutrina apontar como principal motivo, uma certa “desconfiança” do constituinte em relação aos governantes, pelo que, sob certo ângulo, escolheu essa vereda para “proteger” o contribuinte brasileiro desses abusos. Em sentido contrário, confira-se o interessante ensaio de Marçal JUSTEN FILHO, “*Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica*”, publicado na Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, que procura dar novos contornos ideológicos a esse fato peculiar ao direito tributário brasileiro.

bem); ou casos de isenção em que se toma por critério o aspecto espacial para isentar, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

IV. 3. ASPECTO TEMPORAL

Quanto ao aspecto temporal, trata-se de indicação normativa dos elementos que permitem identificar a condição que atua sobre determinado fato e o limita no tempo¹⁷¹. Em outras palavras, aponta em que momento reputa-se juridicamente ocorrido o fato jurídico tributário, dando ensejo à cobrança do tributo pela entidade tributante. Não se pode confundir, porém, como muitas vezes se faz, o aspecto temporal com a materialidade da hipótese de incidência, conforme adverte o jurista paranaense JOSÉ ROBERTO VIEIRA, como no exemplo do IPI citado por ele, em que a legislação de regência define como seu *fato gerador* a saída do produto do estabelecimento industrial ou o despacho aduaneiro (no caso do IPI sobre a importação), que evidentemente não se confunde com a operação com produtos industrializados¹⁷². Outrossim, também não se confunde com o momento em que o tributo passa a ser exigível do sujeito passivo, que – por questão de impossibilidade prática e para que se possa apurar o sujeito passivo e o valor devido através do lançamento – é diferida no tempo, estabelecendo-se data de pagamento, ou a exigibilidade da exação, diversa do momento em que ocorre a subsunção do fato descrito no

¹⁷¹ CARVALHO, *Teoria...*, p. 134.

¹⁷² VIEIRA, *A regra-matriz...* p. 64.

núcleo da hipótese, à norma¹⁷³. Registre-se também, que nem sempre vem expressa na legislação essa marca temporal, que muitas vezes está implícita na hipótese, conforme denota PAULO DE BARROS¹⁷⁴.

Vistos, ainda que perfunctoriamente, os aspectos contidos na hipótese da norma, passamos agora aos aspectos do mandamento ou conseqüente tributário.

IV. 4. ASPECTO PESSOAL

O primeiro deles é o aspecto pessoal, que conforme visto anteriormente, encontra divergências quanto à sua localização nessa parte da norma (mandamento). De todo modo, trata-se de aspecto que desperta grande interesse e disputas, uma vez que fornece elementos para identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária que nasce da ocorrência do fato descrito na hipótese, ou seja, quem vai receber e quem vai pagar o tributo. Temos nesse aspecto, o sujeito ativo da relação jurídica, normalmente implícito, eis que emerge logicamente da simples observância da competência distribuída pela Constituição às esferas de Governo. Não é incomum, porém, que a esfera tributante afete a sujeição ativa a quem lhe faça as vezes, gerando o fenômeno conhecido pela expressão *parafiscalidade*.

¹⁷³ Nesse sentido, por todos, CARVALHO, *Curso...*, p. 288, onde afirma: “*Nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale a dizer, quando se realiza no mundo físico exterior aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência. (...) Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à formalização da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ele, sujeito ativo, ignora, ao menos em tese, quanto*

De outro lado, temos o sujeito passivo, que pode ser tanto o *contribuinte* (quando o sujeito passivo é o mesmo que exteriorizou riqueza) quanto alguém relacionado com o fato tributário, a quem a norma jurídica atribua essa condição. Trata-se da sujeição passiva indireta tributária, onde se pode observar tanto a figura do responsável, quanto a do substituto¹⁷⁵. Ou na criticada terminologia utilizada por RUBENS GOMES DE SOUSA, em sujeição passiva por transferência (solidariedade, sucessão ou responsabilidade) ou por substituição¹⁷⁶. Sumariando o pensamento do ilustre tributarista, podemos dizer que ele trata por *transferência* quando um fato, posterior ao nascimento da obrigação tributária, faz transferir a sujeição passiva para outra pessoa diferente daquela originalmente colocada como tal; ao passo que na *substituição*, a qualidade de sujeito passivo não é transferida *a posteriori*, mas já nasce em relação a pessoa diversa do contribuinte¹⁷⁷.

IV.5. ASPECTO QUANTITATIVO

Por fim, temos o critério quantitativo, tido como aqueles *elementos que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que, em*

cobrar e de quem cobrar, o que lhe tolhe qualquer iniciativa de predicar o objeto. Já dispunha de crédito, por sem dúvida, mas seu direito achava-se em estado de iliquidez e incerteza.” (grifamos).

¹⁷⁴ *Idem, ibidem*, p. 142.

¹⁷⁵ Sobre esse tema, vide a obra que é tese de doutoramento de Marçal JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva tributária*.

¹⁷⁶ Vide nesse sentido, a crítica feita por CARVALHO, *Curso...*, p. 204-205, quanto à substituição, por exemplo: “*Está bem claro que, na hipótese, o legislador nada substitui, somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de direto. Havia, sim, o sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa, precisamente, na ocasião em que a norma é editada, ingressando no sistema do direito positivo.*”

*seu conjunto, nos permite precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo*¹⁷⁸. Trata-se portanto, da exteriorização do valor a ser pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária, que normalmente resulta da utilização de dois fatores jurídicos, quais seja, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é tida como a grandeza patrimonial que mede a materialidade do fato jurídico, que em conjunto com a alíquota que sobre ela incidirá, como fator a possibilitar a auferição do valor a ser pago pelo sujeito passivo. Essa categoria já foi superestimada em relação aos demais aspectos da norma tributária, tida como único elemento capaz de apontar o gênero do tributo. Embora assertiva concebida pelo genial ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁷⁹, foi rechaçada pela doutrina que se lhe seguiu¹⁸⁰, em face da incorreção verificada de querer valorizar este ou qualquer outro aspecto da regra de incidência que, como sabido, são igualmente importantes para o fenômeno da incidência tributária, como bem anotou o mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁸¹.

¹⁷⁷ Rubens Gomes de SOUSA, *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 55.

¹⁷⁸ CARVALHO, *Teoria...*, p. 170.

¹⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, ed. Saraiva, São Paulo, 1963, p. 338 e *et. seq.*

¹⁸⁰ Cite-se, por todos, CARVALHO, *Curso...*, p. 225-226, que interpretou a assertiva de BECKER como uma tentativa de reação extrema à “*escola glorificadora do fato gerador*”, tentando equilibrar a situação, chamando a atenção para o mandamento da norma tributária: “*Posição a tal ponto extremada, quer-nos parecer, exsurgiu de uma reação contundente à envelhecida teoria de glorificação do fato gerador, mas relega a plano secundário os dados descritos da hipótese de incidência, que passam a representar peças de inferior expressividade, circunscritas ao núcleo, matéria central para o interesse exegético.*”

¹⁸¹ VIEIRA, *A regra-matriz...*, p. 62, que afirma: “*Hipótese e consequência equivalem-se em importância, pois não há razão de ser de uma sem a outra unidade normativa; ...*”.

PAULO DE BARROS¹⁸² oportunamente denota na base de cálculo, três funções diferenciadas: uma primeira de medir as proporções reais do fato; uma segunda, de compor a específica determinação da dívida; uma terceira de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma, eis que, juntamente com a hipótese de incidência é também a base de cálculo que determina a espécie tributária (nada obstante o que dispõe o artigo 4º do CTN, mas nos termos dos artigos. 154, I e 145, §2º, ambos da Constituição Federal)¹⁸³.

A alíquota, por sua vez, é o fator que se deve aplicar à base de cálculo, para fixação da quantia que deverá ser exigida do sujeito passivo da relação. É tida como consagração do princípio da isonomia, pois representa especialmente a efetivação de tributação diferenciada de pessoas que se encontrem em situações distintas, do ponto de vista do seu patrimônio¹⁸⁴. É comum aparecer

¹⁸² *Idem, ibidem*, p.227

¹⁸³ Nesse sentido, CARVALHO, *ibidem*, p. 23-24, que afirma, referindo-se ao artigo 154, I da Consituição Federal de 1988: “É bem verdade que o artigo 18, §5º da Constituição Federal de 1967, era mais preciso, ao empregar o conjuntor ‘e’, ao invés do disjuntor includente ‘ou’. Esse dado, contudo, havemos de debitar às imperfeições insitas ao trabalho legislativo, principalmente quando se trata do legislador das normas gerais e abstratas. Nem por isso, entretanto, a mensagem constitucional deixa de ser clara: faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...”. No mesmo sentido ainda, o mestre VIEIRA, *ibidem*, p. 67, quando afirma, referindo-se aos estudos de PAULO DE BARROS sobre a conjunção alternativa ou contida no artigo 154, I da CF/88 o seguinte: “Deste pensar evoluiu o mestre para o rigor inflexível de acoimar de **inconstitucional a ausência desta entidade**, atribuindo ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo a virtude de identificar o tributo, com supedâneo constitucional no artigo 145, parágrafo 2º, que elege a base de cálculo como um critério diferenciador entre impostos e taxas, e no artigo 154, I, que, ao atribuir à União a competência tributária residual, exige que os novos impostos satisfaçam a esse binômio, quanto à novidade, além de atender a outros requisitos (lei complementar e não cumulatividade). No que concerne a este último dispositivo, observe-se que quando o legislador constitucional faz menção a ‘fato gerador ou base de cálculo’, está a valer-se do **ou débil** ou includente, está a servir-se da disjunção inclusiva, que admite como válidas ambas as exigências”.

¹⁸⁴ JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, p. 244, final, onde se lê: “...a alíquota representa exatamente a consagração do princípio da isonomia. Por via dela é que se pode tratar desigualmente os desiguais, realizando a tarefa imposta pelo princípio da igualdade.”

sob a forma percentual, mas vem ainda, à revelia dos preceitos constitucionais, se apontada como fração de uma grandeza, ou mesmo diretamente em pecúnia.

Outra forma de auferição do *quantum* a ser exigido pelo sujeito ativo, é o estabelecimento direto pela norma tributária, através do que se convencionou chamar de tributos fixos, potencialmente inconstitucionais, pois violam o princípio da capacidade contributiva relativa, embora, recentemente, quanto à tributação de profissionais liberais, que é retratada em valor fixo, o STF tenha julgado constitucional essa forma de determinação do valor do tributo.¹⁸⁵

Após essa exposição apenas sumária da teoria da norma tributária, de todo necessária para a boa realização do objetivo deste capítulo, procuraremos em seguida estudar a taxa sob o prisma de sua regra-matriz de incidência, escopo que pretendemos cumprir secçãoando e separando – para efeito lógico didático apenas – cada um de seus aspectos ou critérios, o que não significa, portanto, como dissemos, que seja tomada ontologicamente por nós como categoria jurídica fragmentada.

SEÇÃO V - REGRA-MATRIZ DA TAXA

De início, importante ressaltar desde logo que por regra-matriz entende-se a regra mãe, ou seja, a norma que gera o tributo, resultante do exercício da

¹⁸⁵ Vide nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados "Tributos Fixos"*, ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975 e ainda, *Curso de Direito Tributário*, onde afirma a inconstitucionalidade de tributos assim estabelecidos.

competência outorgada às esferas de Governo, que criam e estabelecem assim as características dos tributos que veiculam. A doutrina em geral, afirma corretamente que, em rigor, a Constituição não cria tributos, mas apenas faz a previsão de fração da hipótese de incidência a ser criada pelo entes federativos, ao expedirem a regra-matriz de incidência do tributo.¹⁸⁶ A Constituição utiliza-se aqui de engenhoso mecanismo de distribuição de competências entre as esferas tributantes, através do critério da previsão do núcleo da hipótese de incidência no seu texto. A criação dos tributos dar-se-á, portanto, com o exercício pelas esferas de governo, da competência própria que lhes foi afetada por obra do constituinte, o que deverá dar-se através da expedição de uma norma (ordinária ou complementar, dependendo da exigência constitucional), que conterà, explícita ou implicitamente, todos os aspectos necessários à identificação do tributo que criou, sem descuidar, porém, da observância do aspecto material da hipótese, previsto no texto constitucional e de observância compulsória pela esfera de Governo que vá exercer sua competência.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Nesse sentido, por exemplo, Rubens Gomes de SOUSA, *Ainda a distinção entre taxa e imposto*, Revista de Direito Público, p. 312. Ou ainda, GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, citados por JUSTEN FILHO, *O imposto...* p. 39, quando afirma: “É ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que a Constituição não cria tributos, mas se restringe a atribuir competência às pessoas políticas para através da lei os instituírem.” Em sentido contrário, porém, modificando entendimento adotado anteriormente, vide o pensamento de José Roberto VIEIRA, na 2 ed. atualizada de sua obra, *A regra-matriz de Incidência do IPI – texto e contexto*, p. , no prelo.

¹⁸⁷ A doutrina, em geral, faz distinção bastante sintética entre lei ordinária e complementar, resumida na expressão *ontológica-formal*, ou seja, ambas se diferenciam quanto ao seu conteúdo e quanto a sua forma. A lei complementar trata de matérias específicas, adremente previstas na Constituição, e que só podem ser veiculadas validamente através desse veículo normativo. Por outro lado, quanto ao aspecto formal, diferenciam-se, basicamente, em face do quórum de aprovação, qualificado por maioria absoluta na lei complementar e simples na lei ordinária. Saliente-se, contudo, que não há hierarquia entre elas, como equivocadamente se supõe, embora eventualmente possa haver, eis que ambas, em regra, buscam seu fundamento de validade na própria Constituição. Apenas eventualmente a lei ordinária busca seu fundamento de validade na lei complementar, quando assim proceder, será hierarquicamente inferior a ela.

Portanto, as características dos tributos, seus aspectos ou critérios, serão estabelecidos pela sua regra-matriz de incidência, e não pela Constituição, como equivocadamente se poderia supor, cuja competência para expedir a referida regra-matriz, é exclusivamente¹⁸⁸ atribuída às esferas de Governo, que poderão ou não exercê-la, tributando ou não, por conseguinte, os fatos que lhe foram reservados pela Constituição.

Tudo isto se dá de maneira mais clara e evidente nos impostos principalmente, cujos aspectos materiais estão devidamente previstos no texto constitucional. Especificamente em relação às taxas também isto ocorre, porém, com a diferença de que se trata normalmente de competência comum, que pode ser exercida, em regra, pelas três esferas de Governo.¹⁸⁹ Evidentemente que cada taxa poderá ser criada pela esfera tributante que fizer a atuação estatal, seja prestando efetiva ou potencialmente um serviço específico e divisível, seja exercendo o poder de polícia, eis que deverá ser a mesma esfera a beneficiada com os recursos provenientes desse tributo que, em tese, será revertido ao financiamento dessa atuação estatal, cujos custos influenciam diretamente na sua quantificação.

¹⁸⁸ Toma-se aqui a competência exclusiva e privativa como sinônimas, sem atentar, portanto, para a distinção feita por José Afonso da SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 419, e pouco seguida pela doutrina, que distingue as duas competências porque a primeira poderia ser delegada, enquanto que a segunda não. Como exemplos, por todos, dos que não seguem essa orientação, vide Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO, *Curso de Direito Constitucional*, p. 44 e 50, e Celso Ribeiro BASTOS, *Curso de Direito Constitucional*, p. 261-263.

¹⁸⁹ Exceção feita, v. g., a taxa para emissão de passaporte, de competência exclusiva da União.

Na hipótese de incidência da taxa, assim como no mandamento da regra-matriz da taxa, a exemplo das normas que criam os demais tributos, podemos identificar vários aspectos ou critérios que descrevem um fato que, se ocorrido no mundo fenomênico, dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Vamos a eles.

V.1. ASPECTO MATERIAL DA TAXA

O aspecto material da taxa, como tributo vinculado que é, descreve uma atuação estatal. A hipótese pode conter tanto uma atuação do Estado no sentido de prestar efetivamente ou colocar à disposição um serviço público específico e divisível (taxa de serviço), quanto exercer o poder de polícia (taxa de polícia). O núcleo da hipótese de incidência da taxa terá como conteúdo uma atuação estatal direta e imediatamente referida ao contribuinte, conforme bem assevera GERALDO ATALIBA.¹⁹⁰ Portanto, o aspecto material da taxa, é formado por uma atuação estatal, que pode ser tanto no sentido de prestar (efetiva ou potencialmente) um serviço público, quanto no sentido de exercer o poder de polícia. Quando esses fatos acontecerem, e estiverem devidamente previstos na regra-matriz de incidência da esfera tributante, deverá incidir o mandamento da regra-mãe da taxa, com o conseqüente nascimento de obrigação tributária para o usuário do serviço público específico e divisível prestado, ou que solicitou o exercício do poder de polícia, de levar dinheiro aos cofres públicos.

¹⁹⁰ ATALIBA, *Hipótese...*, p. 134.

Indispensável que nesse contexto do aspecto material da hipótese de incidência da taxa de serviço e da taxa de polícia, profiram-se algumas considerações sobre o conceito de serviço público e de poder de polícia.¹⁹¹

Quanto ao serviço público, a doutrina é assente no sentido de que se trata de conceito jurídico-positivo, que depende fundamentalmente dos contornos fornecidos pelo direito positivo de cada país para identificá-lo. Nesse sentido GASTON JÉZE, que denota a historicidade do conceito, bem como a dificuldade de estabelecer-se um conceito universal para serviço público.¹⁹²

Assim, para tentar chegar a um conceito que sirva aos propósitos de identificação desse fenômeno jurídico, a doutrina procura primeiro extremá-lo do conceito de *atividade econômica*¹⁹³. A noção de atividade econômica pode

¹⁹¹ Importante ressaltar a opinião de Sacha Calmon Navarro COELHO, *Comentários à Constituição de 1988*, p. 47-48, que entende que não há distinção entre taxa de polícia e taxa de serviços, eis que entende que o exercício do poder de polícia pelo Estado, também se insere na categoria dos serviços públicos. Nada obstante, a doutrina do Direito Administrativo é bastante ampla em distinguir as espécies de atividades estatais: serviços públicos, poder de polícia e fomento.

¹⁹² Gaston JÉZE, *apud* Plínio Gustavo Prado GARCIA, *Taxa ou serviço público?*, p. 43, em que afirma a dificuldade de se estabelecer o que seja serviço público essencial: “...il faut observer que la notion de tâche essentielle est tout à fait relative: elle varie d’après les pays et les époques. Les services...de santé publique sont-ils des tâches essentielles de l’État? Cela dépend des pays et des époques.”.

¹⁹³ Sobre a dificuldade de se conceituar o que seja atividade econômica e extremá-la dos serviços públicos, vide JUSTEN FILHO, Marçal. *Concessões...* p. 56-57, onde aponta um caminho para esse fim: “Sob um certo ângulo, pode-se supor que ‘atividade econômica’ é conceito jurídico que compreende tudo aquilo que não seja excluído constitucionalmente do âmbito da liberdade privada. (...) Portanto, o conceito de ‘atividade econômica (em sentido estrito)’ se forma por inclusão e por exclusão. Por inclusão na medida em que se identifica um núcleo fundamental. São as atividades relacionadas com a produção, circulação e prestação de bens econômicos e de utilidades economicamente avaliáveis, a partir da livre organização dos fatores da produção e da apropriação privada dos resultados. Por exclusão, na medida em que se reputa que o conceito não abrange aquilo que a Constituição dele excluiu. Não se incluem no conceito de atividade econômica em sentido estrito certas atividades que a Constituição qualificou como serviço público – mesmo que tais atividades tenham cunho ‘econômico’ ou sejam potencialmente ‘lucrativas’. A intervenção estatal faz-se, quanto às atividades econômicas em sentido estrito, pela regulamentação do seu exercício. O Estado não pode tomar a si o desempenho direto de atividades econômicas, senão quando presentes os pressupostos constitucionais para tanto. Ainda porém, que o Estado desempenhe atividades econômicas, sujeitar-se-á ao regime próprio de direito privado, competindo em igualdade de condições com os particulares (CF/88, art. 173, §1º). Logo, é

ser identificada com os princípios da exploração empresarial mediante livre concorrência e livre iniciativa, e com a organização dos fatores de produção visando a obtenção de lucro. Essa atividade é própria da iniciativa privada, ou seja, está reservada aos particulares, mas poderá ser exercida também pelo Estado, que poderá dessa forma intervir no domínio econômico, porém apenas subsidiariamente à iniciativa privada, conforme se observa do artigo 173 da Constituição Federal.¹⁹⁴

Entretanto, quando essa intervenção do Estado no domínio econômico ocorrer – no sentido de exercer atividade econômica reservada aos particulares – nem por isso teremos serviço público, eis que a qualidade estatal do agente não é suficiente para qualificar o serviço como público ou privado. Até mesmo porque o serviço público poderá ser prestado por pessoa diversa do Estado – como se observa, por exemplo, nas concessões e na permissões de serviços – mas que nem por isso deixam de ser considerados como serviços públicos. Logo, podemos afirmar que não se identifica serviço público e atividade econômica apenas pela qualidade estatal do agente que o exerce, sendo necessário o estabelecimento de outro critério para identificar essa modalidade de serviços.

juridicamente impossível transformar 'atividade econômica (sem sentido estrito)' em 'serviço público', para o efeito de submetê-lo ao regime de direito público. Ainda quando inúmeras regras de direito público sejam aplicáveis ao caso, não haverá serviço público. Atividade econômica sem sentido estrito, exercida pelo Estado, sujeita-se ao regime próprio das entidades privadas. Já o serviço público, embora configurando uma atividade que pode ser economicamente avaliada (atividade econômica em sentido amplo), identifica-se pela sua orientação ao bem comum. Isso é que conduz à sua assunção por parte do Estado. Quando uma atividade se configura como serviço público passa a sujeitar-se a uma disciplina que retrate essa instrumentalidade para realizar o interesse público."

Se o critério meramente subjetivo, como visto acima, não foi reputado como apto por si só a definir serviço público, especulou-se sobre a utilização de um critério substancial ou material, voltado a analisar o seu objeto. Foram apontados como objeto aqueles serviços que sejam considerados essenciais à sobrevivência da comunidade, ou gerais de interesse da coletividade etc. Ocorre, porém, que esse critério esbarrou na dificuldade de estabelecer-se o que era ou não essencial e geral¹⁹⁵. Assim, apenas se transferiu a dificuldade de conceituação para um momento posterior, onde se localizava também a dificuldade de se definir conceitos jurídicos indeterminados, de conteúdo fluído, como “essencial”, “geral”, “coletividade”, “interesse público” etc. Portanto, também esse critério não foi suficiente para a identificação dessa figura de Direito Administrativo tão essencial ao estudo das taxas.

O critério formal, no sentido de estabelecer que o serviço seria público se fosse prestado sob regime jurídico de direito público, também acabou por se demonstrar-se frágil, pois existem serviços prestados por entidades criadas pelo próprio Estado, como as sociedades de economia mista e empresas públicas, e estão submetidas *essencialmente* ao regime jurídico privado.

¹⁹⁴ Sobre esse tema, da subsidiariedade da intervenção estatal do Estado no domínio econômico, ver José Alfredo de Oliveira BARACHO, *O princípio da subsidiariedade – Conceito e Evolução*, Forense, Rio de Janeiro, 1996.

¹⁹⁵ Hely Lopes MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 295, aponta-nos a relatividade na conceituação do que seja serviço essencial ou não, no seguinte sentido: “são exemplos de serviços públicos dispensáveis pela coletividade, mas em alguns casos prestados pelo próprio Estado, os jogos em cassino, como o de Monte Carlo, no Principado de Mônaco, e, entre nós, a Loteria Mineira, a Loteria Federal e a Loteria Esportiva”. O autor ainda classifica os serviços públicos, como essenciais, de utilidade pública, próprios do Estado, impróprios do Estado, administrativos, industriais, serviços gerais e serviços individuais.

Tendo em vista esses inconvenientes, a doutrinária estabeleceu-se no sentido de assumir, em maior ou menor grau, os três critérios para identificação do serviço público, utilizando-se tanto do critério formal, do critério material, como do critério subjetivo, conjugando-os, para definir um núcleo mínimo conceitual, que embora não resolva definitivamente a questão, serve ao menos para permitir uma identificação, ainda que precária, do que possa ser considerado como serviço público.

Assim, temos várias definições fornecidas pela doutrina para identificar esse fenômeno jurídico¹⁹⁶ Entretanto, para efeito deste trabalho utilizamos, por entendê-la mais didática e completa, a definição de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, que conceitua serviço público como “...*toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime de direito total ou parcialmente público.*”¹⁹⁷

Outro aspecto importante que se observa no conceito acima fornecido é a identificação do que seja serviço público estar indicado no Direito Positivo. Pensou-se até em utilizar esse critério para conceituar serviço público, o que

¹⁹⁶ Vide por exemplo, o conceito do eminente Celso Antonio Bandeira de MELLO, *Curso de Direito Administrativo*, p. 405, quando define serviço público como “*toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público.*” Ou ainda, do clássico MEIRELLES, *op. cit.*, p. 294, em que aponta como serviço público, “*todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado.*”

também encerrava um risco, no sentido de que forma dar ampliava liberdade ao Estado para definir sem limites o que seria ou não serviço público. Foi rechaçado pela doutrina. MARÇAL JUSTEN FILHO ensina-nos que a Constituição Federal de 88 traz o que denomina de *serviços públicos por inerência*, definidos basicamente no seu artigo 21 (inciso X, XI e XII). Aponta que a própria Constituição estabelece ainda no artigo 173 o que é atividade econômica. No entremeio desses dois pólos, porém, há certa liberdade para o legislador infraconstitucional estabelecer serviços públicos, desde que respeitados os princípios constitucionais e tendo em vista sempre a implementação do bem comum¹⁹⁸. A dificuldade de identificação de abrangência do campo do serviço público e da atividade econômica, porém, remanesce, em face da existência de uma zona cinzenta entre esses dois pólos¹⁹⁹.

Prosseguindo no estudo do núcleo da hipótese de incidência da taxa, indispensável que o serviço público prestado seja *específico e divisível*, para demandar remuneração mediante taxa, eis que os serviços públicos que não guardam essas características, já são remunerados por meio dos impostos em

¹⁹⁷ Maria Sylvia Zanella DI PIETRO, *Direito Administrativo*, p. 84.

¹⁹⁸ Marçal JUSTEN FILHO, *Concessões de Serviços Públicos*, p. 62, em que afirma: “Excluídos esses dois campos – aquilo que é obrigatoriamente serviço público e aquilo que não pode ser serviço público – existiria possibilidade de o legislador infraconstitucional determinar outras atividades como tal, respeitados os princípios constitucionais. (...) O serviço a ser estruturado como público, dever caracterizar-se como instrumental para a realização do bem comum. Seu desempenho deverá configurar a satisfação de interesse público. (...) Esse núcleo consiste na referibilidade do serviço à realização do interesse público.”

¹⁹⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 63, onde se lê: “Nessa linha, configura-se impossível estabelecer, de modo rigoroso e inquestionável, a extensão do conceito de serviços públicos. Bem por isso, existem zonas cinzentas, onde a opção de submeter certas atividades ao regime de direito público não pode ser afirmada ou impugnada com absoluta certeza.”

geral. A especificidade foi introduzida de forma expressa com o Decreto-lei nº 1804/39, enquanto que a divisibilidade só surgiu expressamente com a Emenda Constitucional nº18/65, e ambos estão presentes tanto no artigo 77 do CTN, quanto no conceito constitucional de taxa trazido no artigo 145, II, embora ambas categorias já estivessem sendo construídas pela doutrina anteriormente a esses dispositivos, eis que já presentes implicitamente nos próprios textos legais anteriores, e confeccionados juntamente com a construção do conceito de taxa que acabou por se consolidar nos moldes atuais.

No que tange à **especificidade**, o artigo 79 do CTN dá-nos uma noção dessa característica da taxa, considerando assim aqueles serviços que “...possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas”. Para que se possa exigir taxa pelo serviço público prestado é necessário que ele seja específico, ou seja, especialmente voltado a determinado usuário do serviço. O serviço genérico, universal ou geral, aquele que beneficia a coletividade como um todo, sem particularizar pessoas, porque ausente a especialidade, não se pode configurar como aspecto material da taxa²⁰⁰. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES sintetiza essa característica fundamental dessa exação, afirmando que serviços públicos

²⁰⁰ Nesse sentido, já vem decidindo a jurisprudência, como por exemplo, quanto à “taxa de iluminação pública” julgada inconstitucional em face da inespecificidade e indivisibilidade do serviços prestado. Nesse sentido, o TJSP, RT 642/102, ou ainda, o STF: “*TRIBUTÁRIO – MUNICÍPIO DE NITERÓI – TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais (STF, RE nº 1231764 – RJ, Ministro Ilmar Galvão)*”. Assim, também o STJ se posiciona: “*TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – Sem os requisitos da especificidade e da divisibilidade, previstos no CTN, não se justifica a cobrança de taxa. O serviço de iluminação pública tem caráter genérico e não divisível ou específico, sendo prestado à*

específicos “*são aqueles que proporcionam vantagem a indivíduo ou a grupo de indivíduos, embora haja sempre um interesse público em jogo. Conquanto o serviço público tenha uma feição geral, que origina benefícios à coletividade, neste tipo de atividade estatal há uma utilidade específica para determinada pessoa, que goza dele de forma ‘uti singuli’, individualmente, particularmente.*”²⁰¹ (grifamos).

Anota, sobre isso, ARX TOURINHO, tentativas municipais no sentido de cobrar taxas de serviços inespecíficos, como por exemplo a “*taxa de manutenção e conservação*”, criada pelo Município onde se situa o famoso paraíso de Morro de São Paulo, localizado no sul da Bahia, onde o turista deve pagar essa pretensa taxa, sem que qualquer serviço público específico e divisível lhe seja prestado. Lembra que o STF já em 1969 julgava inconstitucional as taxas de turismo e hospedagem, por ausência desse requisito de especial serviço, indispensável à cobrança dessa exação²⁰².

De outra parte, quanto a **divisibilidade** do serviço público, ela se caracteriza como a possibilidade de mensurar sua utilização, ou como afirma ALIOMAR BALEEIRO, “*...é divisível quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário: - a expedição de certidões, a concessão de porte de armas, a aferição dos pesos e medidas,*

coletividade, como um todo, sem benefício direto para determinado imóvel ou certo contribuinte. (STJ, ac. Unânime, 2ª T, p. 25.09.95, Resp. 19.430 – RS, rel. Min. Hêlio Mosimann). ”

²⁰¹ MORAES, Doutrina..., p. 140.

²⁰² Arx TOURINHO, Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 156-157.

etc.”²⁰³ MISABEL DERZI, atualizando essa obra clássica de BALEEIRO, acrescenta graus de divisibilidade que vislumbrou e que tem efeito didático para a compreensão do tema.²⁰⁴

Assim, a característica de divisibilidade permite que se afira exatamente, pela divisão em unidades de consumo ou de uso, em que medida o usuário se utilizou da atuação estatal, para efeitos de estabelecimento do exato valor a ser pago a título de taxa, em face do princípio remuneratório, que incidiria para determinar o valor máximo a ser cobrado a título dessa exação.

Desse aspecto da taxa de serviço, importante por se tratar do núcleo da hipótese de incidência dessa exação, emerge uma questão que também demanda distinção, qual seja, diferenciação de *serviço público* e *obra pública*, que não podem ser confundidos, sob pena de inserir-se indevidamente como hipótese de incidência da taxa, fato não autorizado pela Constituição. GERALDO ATALIBA e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, por exemplo,

²⁰³ BALEEIRO, *Direito Tributário...*, p. 565-566, edição atualizada por Misabel DERZI.

²⁰⁴ *Idem, ibidem, loc. cit.*, em que se lê: “a) absolutamente indivisíveis, quando a sua execução não comportar a utilização individualizada por parte de cada usuário. Os serviços prestados pelas Forças Armadas – mesmo em caso de guerra ou comoção interna – pela Polícia Civil ou Militar são, por sua natureza, indivisíveis e não ensejam a cobrança de taxas, como forma de custeio; b) relativamente indivisíveis, quando a sua divisibilidade somente se manifesta no momento de sua utilização. O serviço de distribuição de justiça, prestado pelo Poder Judiciário, é inegavelmente específico (finalidade, organização, pessoa e material próprios, ordenados e desenvolvidos em regime de Direito Público), mas indivisível, enquanto posto à disposição. É que a prestação jurisdicional, além de depender de provocação, não se dando de ofício, só se estende às partes que integram a lide, pelo menos nos conflitos individuais. É no momento em que o jurisdicionado aciona a justiça, identificando-se, que se dá a divisibilidade e, portanto, a possibilidade da cobrança da taxa. Raciocínio similar se dá na hipótese dos serviços de conservação de estradas, cuja divisibilidade somente se especializa por meio de uso, razão pela qual o art. 150, V, exige a utilização como suposto para cobrança do pedágio; c) divisíveis porque, sendo de utilização compulsória, mesmo no ‘uso potencial’, o serviço é prestado, acarretando gastos equivalentes para o Estado e sendo identificáveis os usuários efetivos ou não. Exemplos de serviços divisíveis, que podem dar ensejo à cobrança de taxas, embora o uso seja apenas potencial, são as taxas de esgoto ou de coleta de lixo, em que os usuários são perfeitamente individualizáveis e a não utilização eventual do serviço (p. ex. no caso do proprietário de imóvel que

não distinguem serviços e obra pública. Entretanto, como a obra pública é hipótese de incidência da contribuição de melhoria, haveria dificuldade em se estabelecer qual dos tributos poderia ser cobrado²⁰⁵. Concluíram que a esfera tributante poderia escolher entre uma ou outra forma de tributação. Porém, a doutrina moderna distingue claramente as duas situações, que são hipóteses de tributos diversos, afastando, portanto, essa disputa e a possibilidade de escolha pela esfera tributante que dispensou a atuação estatal específica e divisível ao administrado. Nesse sentido, MARÇAL JUSTEN FILHO diferencia devidamente as duas figuras:

*“Não se caracteriza serviço quando a atividade estatal se retrata na alteração do mundo material para edificar, modificar ou suprimir objetos concretos. O conceito de serviço pressupõe a preponderância de uma atividade fornecida à coletividade, antes do que o resultado concreto, produzido por um objeto físico, material. Na prestação de serviços, o Estado fornece aos particulares não uma ‘coisa’ (pronta e acabada), mas atividade – que pode, é bem verdade, retratar-se em coisas. Assim, a limpeza de um imóvel é serviço, mas sua demolição é obra. É necessário ter em vista, então, a preponderância do objeto prestado. Quando prepondera a atividade sobre coisa, há serviço. A obra se configura na hipótese inversa.”*²⁰⁶

Essa distinção afigura-se relevante para o presente trabalho, em virtude de que a obra pública, mesmo que precedida de serviço público, não é hipótese

não produziu detritos, porque esteve ausente por mais de ano) não afasta a exigibilidade do tributo (nem tampouco a redução do custo do serviço).”

²⁰⁵ Geraldo ATALIBA, *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, p. 187 e MORAES, *A taxa...*, p. 107-110.

de incidência da taxa, como já decidiram os tribunais ao julgar inconstitucional a denominada “*taxa de conservação de rodovias*”, que encerrava obra pública, ensejadora, portanto, de contribuição de melhoria e não de taxa.

Quanto ao poder de polícia, importante que se diga que o Estado tem prerrogativas e sujeições no exercício de seu poder de império, sendo que, entre essas prerrogativas, está a de poder submeter o exercício dos direitos individuais, pelos particulares, aos ditames do interesse público. Assim, no exercício dessas prerrogativas, o Estado pode fiscalizar e até mesmo impor a conformação do interesse dos particulares aos interesses da coletividade da qual ele faz parte. A atuação estatal nesse sentido, é feita através do exercício do poder de polícia, definido, sem muitas disputas na doutrina quanto a esse núcleo, na lição de CAIO TÁCITO, como “...o conjunto de atribuições concedidas à Administração para disciplinar e restringir, em favor do interesse público adequado, direitos e liberdades individuais.”²⁰⁷

O Código Tributário Nacional, visando conformar a hipótese de incidência da taxa de polícia, fornece definição mais detalhada dos objetos que normalmente demandam essa atuação estatal no sentido de fiscalizar e policiar

²⁰⁶ JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 65.

²⁰⁷ Caio TÁCITO, *Poder de polícia e seus limites*, P. 5. Nesse sentido ainda, DI PIETRO, *Direito Administrativo*, p. 94, que o define como “atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.” MEIRELLES, *Curso...* p. 115, conceitua essa figura como “a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado. Por fim, BANDEIRA DE MELLO, *Apontamentos sobre o poder de polícia*, 55-68, também dá-nos conta de que, no Direito Comparado, também assim se entende, citando experiências do Direito italiano e do francês, citando também a sintética definição de JEAN RIVERO, nesse sentido: “o conjunto de

a atividade particular, seja impondo uma atuação aos administrados (por exemplo, a demolição de prédio condenado), seja obrigando a abstenção de algum ato (por exemplo, deixar de dirigir veículo automotor ou proibir porte de arma).²⁰⁸ Não obstante sejam extensas as hipóteses de fiscalização previstas no CTN, evidentemente que ela não é taxativa, ou seja, não está em *numerus clausus*, eis que não exclui a proteção de outros interesses públicos que demandem fiscalização de um administrado pelo Estado, no exercício de um direito particular que detenha.

Diferentemente da taxa de serviço é necessário para a taxa de polícia, que o seu exercício seja efetivo, e não apenas potencial. Ou seja, a mera existência de uma estrutura para exercício de poder de polícia, não é hipótese de incidência dessa espécie de taxa. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência, são unânimes nesse sentido.²⁰⁹ É evidente que o efetivo exercício do poder de fiscalização do Estado, pressupõe a existência de órgão e estrutura voltada para esse exercício, sem o que também impossível a cobrança dessa exação.²¹⁰

intervenção da administração que tende a impor à livre ação dos particulares a disciplina exigida pela vida em sociedade.”

²⁰⁸ “Art. 78 – Considera-se poder de polícia a 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

²⁰⁹ Vide o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, colacionado no RE nº 8666/SP, cuja ementa é clara: “Impossível à municipalidade exigir, anualmente, a taxa de localização e funcionamento a título de fiscalização”.

²¹⁰ Vide decisão do Superior Tribunal de Justiça, publicada na Ver. STJ, nº 47, p. 83, 1993: “É ilegítima a taxa de licença de localização e funcionamento proclamada por qualquer município, quando não existir órgão administrativo que faça efetivamente o poder de polícia, pois a essência é o caráter de contraprestação característica de toda taxa, ainda que amoldada no poder de polícia.”

Releva ainda, nesse contexto, extremar *poder de polícia administrativa*, de *poder de polícia judiciária*, em que a confusão que gera a utilização da mesma expressão (“*poder de polícia*”) para essas duas realidades distintas foi apontada por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, sendo que a doutrina entende que melhor seria substituir a expressão *poder de polícia administrativa* por *poder de fiscalização*, evitando assim confusão com o poder de polícia judiciária²¹¹. A hipótese de incidência que dá ensejo à cobrança da taxa, e que é objeto deste estudo, trata apenas desse poder de fiscalização, ou seja, do exercício do poder de polícia administrativa, excluindo-se, portanto, o exercício do poder de polícia judiciária.

As duas figuras podem ser diferenciadas, conforme aponta ÁLVARO LAZZARINI, pela natureza do ato motivador do exercício do poder de polícia. Se o ato motivador for um ilícito penal, estaremos diante do exercício do poder de polícia judiciária, enquanto que, se não o for, tratar-se-á de exercício de poder de polícia administrativa.²¹² O exercício da primeira será disciplinado pelo Direito Processual Penal, enquanto que da Segunda, pelo Direito Administrativo. Outra diferença apontada por DI PIETRO²¹³, é no sentido de que a polícia judiciária é privativa de corporações especializadas (polícia civil e

²¹¹ Vide nesse sentido BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, p. 420, que afirma: “A crítica dos inconvenientes desta expressão foi admiravelmente bem feita por Agustín Gordillo, a quem hoje damos razão e segundo quem melhor seria que fosse banida do vocabulário”. Também sobre a confusão gerada pela expressão poder de polícia, os comentários de TOURINHO, *op. cit.*, p. 150-151.

²¹² Citado por DI PIETRO, *op. cit.*, p. 96. Nesse sentido, RJTJ-SP 98: 20-25.

²¹³ *Idem, ibidem*, p. 96.

militar), enquanto que a polícia administrativa se reparte entre diversos órgãos da Administração Pública²¹⁴.

Também o exercício desse poder fiscalizador deve ser específico e divisível em relação ao contribuinte para dar ensejo à cobrança de taxa, valendo portanto, nesse particular, as considerações feitas acima sobre essas características, às quais nos reportamos. Ressaltamos ainda que a maioria dos doutrinadores sequer trata dessas características em relação ao poder de polícia, mas conforme bem asseveram BAUER NOVELLI²¹⁵, BERNARDO RIBEIRO MORAES²¹⁶ e RUBENS GOMES DE SOUSA²¹⁷, são características próprias do conceito de taxa, construídas pela doutrina tributária há mais de um século, e que por elas se reforça a distinção com a figura do imposto, eis que se trata de atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte.

²¹⁴ BANDEIRA DE MELLO, *Apontamentos...*, p. 66-67, indica exemplificativamente, algumas espécies de polícia administrativa existente, importante para ilustrar esse tema: “...polícia de caça, destinada à proteção da fauna terrestre; polícia de pesca, volvida à proteção da fauna aquática; polícia de divertimentos públicos, visando à defesa dos valores sociais suscetíveis de serem feridos por espetáculos teatrais, cinematográficos; polícia florestal, destinada à proteção da flora; polícia de pesos e medidas, para a fiscalização dos padrões de medida, em defesa da economia popular; polícia de tráfego e trânsito, para garantia da segurança e ordem nas vias e rodovias, afetável por motivo da circulação nelas; polícia dos logradouros públicos, destinada à proteção da tranquilidade pública; polícia sanitária, voltada à defesa da saúde pública e incidente em vários campos, tais a polícia dos medicamentos, das condições de higiene nas casas de pasto, dos índices acústicos toleráveis; polícia da atmosfera e das águas, para impedir suas respectivas poluições; polícia edilícia, relativa às edificações, etc.”

²¹⁵ Nesse sentido, por todos, Flávio Bauer NOVELLI, *Taxa – apontamentos sobre o seu conceito jurídico*, p. 116-123.

²¹⁶ MORAES, *A taxa...*, p. 66-74.

²¹⁷ Rubens Gomes de SOUSA, *Parecer*, RDA n. 53, p. 303, e ainda em *Sujeito Passivo das Taxas*, RDT n. 16, p. 352, em que afirma o caráter de especificidade das taxas, característica ausente nos impostos: “Em outras palavras, taxa é o tributo cuja incidência seja ligada a uma atividade específica do Poder Público (prestação ou disponibilidade de um serviço ou exercício do poder de polícia). Ao passo que imposto é o tributo cuja incidência independe de qualquer atividade estatal específica e baseia-se exclusiva e genericamente na soberania, nos termos definidos na lei.”

Vale transcrever neste particular, as palavras de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO que bem exemplifica situações de exercício do poder de polícia inespecífico – não ensejadoras de taxa – e exercícios especiais e divisíveis - que podem validamente ser utilizados como hipótese de incidência da taxa de polícia:

“O poder de polícia administrativa se manifesta tanto através de atos normativos e de alcance geral quanto de atos concretos e específicos. Regulamentos ou portarias – como as que regulam o uso de fogos de artifícios ou proíbem soltar balões em época de festas juninas – bem como as normas administrativas que disciplinem horários e condições de vendas de bebidas alcóolicas em certos locais, são disposições genéricas próprias da atividade de Polícia Administrativa. De outro lado, injunções concretas, como (...) interdição de hotel utilizado para encontros amorosos clandestinos, guinchamento de veículo que obstrua via pública, são atos específicos de polícia administrativa praticados em obediência a preceitos legais e regulamentares”²¹⁸.

Podemos citar ainda, como serviços de polícia específicos voltados especialmente ao particular, as vistorias periódicas em veículos, realizadas pelos Departamentos de Trânsito, ou ainda, a fiscalização sobre dimensões e segurança de imóveis antes de serem considerados aptos para moradia, que são descrições de atuações estatais específicas e, portanto, de caráter não geral, que

²¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, *Apontamentos...*, p. 61.

podem perfeitamente configurar hipótese de incidência de taxa de polícia, desde que passíveis de mensuração individualizada.²¹⁹

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO demonstrou, em que pese a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, que como gênero da espécie tributária *taxa*, também a *taxa de fiscalização* (poder de polícia administrativa), para ser válida, deve retratar uma atuação estatal específica e divisível, sob pena de deitar por terra toda a evolução jurídica que essa figura tributária angariou dos estudos que há mais de século lhe vêm sendo dedicados e aproximá-la indevidamente da figura do imposto. Nessa linha, pontificou o mestre:

“Também já ficou demonstrado que todo serviço público prestado compulsoriamente é específico e mensurável (divisível) em relação ao ‘usuário’, sendo o caso igualmente do exercício do poder de polícia. (...) Como toda a atividade de fiscalização ou inspeção é específica a quem está sendo fiscalizado ou inspecionado, esta pessoa pode ser escolhida como sujeito passivo da taxa, sendo devido o tributo, não somente pela emissão do documento comprobatório da licença (alvará ou

²¹⁹ *Idem, ibidem*, p. 62, conta-nos que o Direito francês classifica Polícia Geral e Polícia Especial, mas que entende não ter relevância essa classificação no Direito brasileiro: “É corrente na doutrina francesa, a distinção entre polícia geral e especial. Curiosamente há quem reproduza de modo acrítico tal divisão, repetindo-a, no Direito brasileiro. Entre nós não tem qualquer sentido estabelecer o citado discrimen. (...) Entende-se como polícia geral a atividade de limitação ao exercício da liberdade e da propriedade dos indivíduos quando preordenada a assegurar a tranquilidade, a segurança e a salubridade pública. Polícia especial seria aquela concernente aos outros diversos ramos de atuação da polícia administrativa.”. Embora não se possa tomar como correta no Direito pátrio essa distinção do Direito francês, o caráter geral e específico, como visto, é determinante por aqui para possibilitar a cobrança ou não da taxa, mas a especialidade a que nos referimos, diferente do critério apenas material utilizado na classificação francesa, deverá referir-se a particularidade da atuação estatal, que deverá ser voltada especificamente a determinado contribuinte.

autorização), porém, pelo exercício integral da função fiscalizadora.”
*(grifamos).*²²⁰

E mais à frente completa, apontando inconstitucionalidade de taxa que não respeita na sua mensuração, esses parâmetros:

“A mensuração da taxa, especialmente a de polícia, pode levar a se questionar a sua constitucionalidade em razão da utilização de parâmetros que não se compatibilizam com a atividade administrativa específica que lhe dá origem” (grifamos).²²¹

No mesmo sentido GERALDO ATALIBA²²² e, na sua esteira, HECTOR VILLEGAS, que observa que, ao contrário do que estabelece observa expressamente no CTN e na Constituição Federal, é a *atividade estatal* (que engloba tanto o serviço público quanto o poder de fiscalização) que deve ser divisível e específica para dar ensejo à taxa, e não apenas o serviço público²²³.

²²⁰ Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO, *Taxa e preço-público*, p.

²²¹ *Idem, ibidem, loc. cit.*

²²² ATALIBA, *Hipótese...*, p. 139, em que se lê: “*A taxas de polícia cabem para cobrir os custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido a certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade.*”

²²³ Hector VILLEGAS, *Verdades e ficções em torno da taxa*, p. 327-328, quando afirma: “*Parece-nos fundamental assinalar a esse respeito que, para que o tributo possa se considerar taxa, é imprescindível que a atividade estatal seja suscetível de ser dividida e que seja inerente à soberania estatal. (...) Em tal sentido, resulta evidente que a divisibilidade é necessária, dado que, se o serviço que enseja a taxa não se pode dividir em unidades de uso ou consumo, será impossível sua particularização com relação a qualquer pessoa.*” Também cita no mesmo sentido ACHILE DONATO GIANNINI, para quem “*...a taxa constitui uma prestação devida pelo desenvolvimento de uma atividade da pessoa pública que afeta particularmente o obrigado o que só poderá ser comprovado nos serviços que se considerem divisíveis.*”

Logo, essas características indispensáveis também se referem à taxa de polícia e não apenas aos serviços públicos:

“Porém, sendo a taxa um tributo vinculado a atividades estatais, que se particularizam nos obrigados, resulta evidente que não é poder de polícia em si mesmo a hipótese de incidência da obrigação tributária de pagamento das taxas, posto que não se poderia exigir taxas pelo simples exercício do poder senão, tão-somente, quando este exercício dê lugar a atividades concretas do poder público que se vinculem com a pessoa do contribuinte.”²²⁴ (grifamos).

Portanto, essas duas características (divisibilidade e especificidade) são essenciais à figura da taxa, amiúde repetida pelos tribunais, sendo que tanto o serviço público, quanto ao exercício do poder de polícia administrativa, devem ser específicos e divisíveis para dar ensejo à cobrança dessa exação.²²⁵ Essas peculiaridades da taxa, são confirmadas mesmo pela evolução histórica dessa espécie tributária que, pois como visto anteriormente, foi através da verificação

²²⁴ *Idem, ibidem*, p. 329.

²²⁵ Vale a transcrição do acórdão lavrado pelo Desembargador do estado do Rio Grande do Sul, José Velhinho de Lacerda, citado por José Alexandre SARAIVA, *Questões cotidianas de Direito Tributário*, p. 72-73, onde didaticamente ressalta a importância e caracterização da divisibilidade e especificidade da taxa: “...Aqui há que se ater ao aspecto estritamente legal do problema e não às dificuldades financeiras do erário em manter bem iluminados os logradouros e ruas da cidade. A taxa só pode ser imposta quando presentes os requisitos de especificidade e divisibilidade do serviço prestado. Não se extraindo da taxa municipal instituída a possibilidade efetiva de quantificar e mensurar o serviço público em relação a determinado contribuinte, há inadequação com o conceito de taxa dado pela Constituição e, por isso, evidencia-se a inconstitucionalidade material; A iluminação pública não pode ser considerada como serviço específico e muito menos divisível, porque, além de não poder ser separada em unidades autônomas, existe a impossibilidade de medida de seu quinhão no que diz respeito a cada contribuinte. A iluminação não traz só benefícios aos proprietários dos imóveis, mas a todos quantos pela via pública trafegam em horários em que há falta de luz natural. Não há possibilidade, assim, de divisão de benefícios somente aos proprietários dos imóveis, tomando-se como base o consumo de cada um com relação à moradia (RT 598/112). (...) Dizer que me benefico com a luz da rua, é evidente que me benefico, mas eu me benefico da ponte, do calçamento da rua, do asfaltamento da estrada. Esse é o serviço específico a alguém. Enfim, toda obra pública beneficia a todos. E não se cobra taxa porque é indivisível...”.

dessas características inerentes às taxas, que a doutrina fundamentou a distinção entre taxas e impostos. Essas características, repise-se, são fatores importantes de distribuição de justiça fiscal, na medida em que a atuação estatal promovida de maneira específica a determinado contribuinte e de maneira divisível, tem seus custos suportados apenas pelos usuários efetivos ou potenciais dos serviços públicos prestados, ou alvos do exercício regular do poder fiscalizatório do Estado.

V. 2. ASPECTO ESPACIAL DA TAXA

Não há dificuldades em se identificar esse aspecto da hipótese normativa da taxa, posto que, como tributo vinculado que é, evidentemente que só poderá ser cobrado pela esfera de Governo que atuou (seja prestando serviço efetivo ou potencial, seja exercendo poder de polícia) e, portanto, o aspecto espacial se configura como o local da atuação estatal. Nesse caso, em regra, há coincidência entre o aspecto espacial da norma com os limites territoriais da esfera governamental competente para instituí-la.

Assim, o aspecto espacial em se tratando da União, será todo o território nacional, enquanto que em relação às demais esferas, está limitado ao local abrangido por sua esfera, salvo os casos de extraterritorialidade mediante convênio, conforme permissivo legal previsto no artigo 102 do CTN. Nesse sentido, será o local onde o serviço é prestado ou colocado à disposição, ou o poder de polícia seja exercido, devendo, por conseguinte, o destinatário da

atuação estatal fazer o pagamento à esfera tributante que atuou especificamente em relação a ele.

V. 3. ASPECTO TEMPORAL DA TAXA

Nesse critério, podemos identificar o momento em que o fato descrito na hipótese ocorreu, que para a taxa se concretiza na atuação estatal. Se taxa de polícia, quando a fiscalização efetivamente se concretize. Se taxa de serviço, na medida em que o serviço seja efetivamente prestado ou colocado à disposição do contribuinte. Quanto à prestação potencial do serviço (serviço apenas à disposição), pressuposto lógico é que o serviço seja efetivamente colocado à disposição, o que só se dá, na prática, com a conclusão da estrutura que possibilite a prestação desses serviços. Antes disso, impossível a configuração daquele fato descrito na hipótese, por indisponibilidade do serviço.

V. 4. ASPECTO PESSOAL DA TAXA

A hipótese, como visto, descreve um fato-signo presuntivo de riqueza que, se ocorrido, deverá desencadear a incidência da norma e a aplicação da consequência jurídica prevista no mandamento daquela norma, que consiste em fazer nascer para determinada pessoa, o dever de recolher tributo aos cofres do Estado. Nascerá, portanto, uma relação jurídica, precisamente uma obrigação tributária, cujo sujeito passivo será aquela pessoa cujo comportamento se

subsume à descrição abstrata prevista na hipótese; e o sujeito ativo, em regra, a esfera estatal competente para criar o tributo.

Especificamente quanto às taxas, essa pessoa será aquela quem teve à sua disposição, ou efetivamente se utilizou de serviço público, ou ainda, aquele que é atingido pelo exercício do poder fiscalizatório do Estado. Essas pessoas (física ou moral) que tiverem seu comportamento previstos na hipótese de incidência da regra-matriz da taxa, serão os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Pode também se configurar a figura da sujeição passiva indireta, onde pessoa diversa daqueles que efetivamente foram usuários da atuação estatal específica e divisível, torna-se sujeito passivos da obrigação de pagar taxa. Não pode, porém, ser qualquer pessoa, mas apenas aquela que tenha relação com o fato descrito na hipótese, precisamente uma relação de poder em relação ao destinatário constitucional tributário, seja de poder quanto ao cumprimento de uma obrigação tributária (por exemplo, cartórios de registro de imóvel quanto ao impostos de transmissão) – e nesse caso estaremos diante do *responsável tributário* – seja por ter poder quanto ao gozo da riqueza pelo seu titular (por exemplo, desconto de imposto de renda do empregado pelo empregador) – e neste particular trata-se da figura do *substituto tributário*.²²⁶

²²⁶ Confira-se a respeito, JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, p. 300 et. seq. Importante anotar, todavia, que na sistemática contemplada no Código Tributário Nacional, art. 121, verifica-se menção apenas à figura do contribuinte e do responsável, levando à possibilidade de se considerar que a figura do substituto, à luz do CTN, poderia estar enquadrado dentro de uma concepção mais ampla de responsabilidade.

Houve, porém, em um primeiro momento, certa cautela da doutrina em aceitar a aplicação de sujeição passiva indireta às taxas, em face de algumas características inerentes a essa exação, como a sua especificidade em relação a determinada pessoa, diferentemente da generalidade própria do imposto. De outro lado, por algumas características impropriamente atribuídas a taxa, hoje devidamente superadas, notadamente o recebimento de certa “vantagem” que seria percebida pelo contribuinte que se beneficiaria da atuação do Estado, de modo que, por essa visão hoje superada, somente ele deveria ser o sujeito passivo da obrigação.

RUBENS GOMES DE SOUSA analisando a questão que lhe foi posta pelo Instituto Rio-Grandense do Arroz que, visando cobrar taxa do produtor de arroz, atribuiu a responsabilidade da cobrança e recolhimento da exação aos beneficiadores e exportadores do arroz, em singelo parecer, esclareceu a questão²²⁷. Escorou-se, para tanto, no que dispõe o próprio artigo 121 do CTN sobre a responsabilidade tributária, que se refere a *tributos* e não a *impostos*, bem como, porque o destino da arrecadação, momento que se dá posteriormente a ocorrência da hipótese de incidência e do pagamento, não ser incompatível com a sujeição passiva indireta.²²⁸ Logo, demonstrou que

²²⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Sujeito Passivo das Taxas*, Caderno de Direito Tributário nº 16, p. 353, onde pontifica: “A cobrança de um tributo, definido legalmente como taxa, através de um responsável tributário definido em lei, outro que o beneficiário efetivo ou potencial do serviço, ou que o destinatário do poder de polícia que lhe fundamentem a cobrança, não descaracteriza o tributo e não lhe retira a conceituação jurídica de taxa..”.

²²⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 352, onde se lê: “Em resumo, taxa e impostos são, substancialmente, tributos que se distinguem formalmente um do outro pela natureza da respectiva hipótese de incidência, específica no

nenhuma incompatibilidade há entre essa espécie tributária e a figura da sujeição passiva indireta.

Quanto ao sujeito ativo, em face da competência comum para criar taxas, será legitimada para cobrar essa exação, aquela esfera de Governo que desempenhar a atividade estatal, podendo ainda atribuir essa posição de sujeito ativo a outra entidade, configurando assim, o campo da parafiscalidade²²⁹.

De outro lado, é possível em tese, como anota BERNARDO DE MORAES, que duas esferas tributantes atuem de maneira concorrente para a mesma atividade. Em sendo assim, poderão as duas esferas fazer a cobrança levando em conta apenas a sua atuação²³⁰. São, evidentemente, fatos diversos que geram tributos diversos, sendo perfeitamente possível que em

primeiro caso e genérica no segundo. A destinação da receita, quer das taxas, quer dos impostos, não é, portanto, um elemento dessa distinção, como aliás o diz expressamente o CTN (art. 4, II). Isto posto, segue-se que a especificidade do fato gerador da taxa em relação a determinada pessoa (o contribuinte) não impede que a respectiva receita seja cobrada de outra pessoa (o responsável por substituição legal). Mesmo porque a cobrança, última etapa do processo de arrecadação, é necessariamente posterior ao momento formativo da obrigação e que a distinção formal entre taxa e imposto situa-se nesse momento, caracterizado pelo fato gerador e, portanto, já ultrapassado no momento ulterior do pagamento.”

²²⁹ Sobre a parafiscalidade confira-se Misabel de Abreu Machado DERZI, Atualização da obra de BALEEIRO, *Direito Tributário...*, p. 718: “A pessoa competente tem sempre e necessariamente aptidão para figurar no pólo ativo da relação tributária para, frente ao devedor, cobrar, exigir, arrecadar e administrar o tributo. Segundo o CTN, a delegação da capacidade tributária ativa é exercida pela pessoa competente em lei expressa. A pessoa delegada pode ser pessoa de Direito Público ou Privado (INSS, OAB e demais Conselhos Regionais, Sindicatos, etc). O código Tributário nacional aderiu à doutrina nacional e consagrou, expressamente, tanto a indelegabilidade da competência, como a discricionariedade da pessoa estatal competente para atribuir à outra sua capacidade ativa de exigir e arrecadar o tributo.”(sic)

²³⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*, ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, p. 82-83, em que se observa: “É importante examinar se a competência fiscal admite exigências simultâneas. Poderão os dois poderes tributantes exigir taxas do mesmo contribuinte pelo mesmo fato ou ato? (...) Parece difícil a ocorrência de tal situação, pois a taxa acha-se ligada, em geral, a fatores econômicos bem definidos (remunera serviço público específico e divisível ou ato de poder de polícia). Todavia, no caso de dois ou mais poderes tributantes possuírem atribuições idênticas (de poder de polícia concorrente, por exemplo), nada impede a cobrança de duas ou mais taxas, correspondendo cada uma à atividade da unidade política. No magistério de Rubens Gomes de Sousa, ‘sua eventual

determinados casos, exista complementariedade entre atuações estatais distintas, como por exemplo, criação de taxa de fiscalização de utilização de radioisótopos para pesquisas de uso medicinal, agrícolas e industriais dos concessionários e permissionários (art. 21, XXIII, alínea “b” da Constituição Federal²³¹), o que não impede, é evidente, que o município crie e cobre taxa pelo exercício do poder de polícia sobre a verificação da localização na área municipal, da atividade industrial a ser desempenhada por esse delegatário. São ambos exercícios do poder de polícia que, embora se complementem, têm hipóteses de incidência absolutamente diversas, não havendo, portanto, qualquer irregularidade na cobrança dessas taxas pelas respectivas esferas tributantes.

V.5. ASPECTO QUANTITATIVO DA TAXA

Este aspecto está voltado para a mensuração ou quantificação do valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em face da atuação específica e divisível que lhe foi dispensada pelo Estado.

É composto pela base de cálculo e pela alíquota. Na taxa, porém, como nos tributos vinculados em geral, MARÇAL JUSTEN FILHO afirma que, em situações específicas, poder-se-ia não observar a existência de alíquota ou base de cálculo, eis que o legislador pode indicar diretamente valor fixo pelo

sobreposição não cria maiores problemas, nem é, por definição, objetável, de vez que cada um dos governos tributantes terá desempenhado o serviço, exercido a atividade”.

serviço, que represente uma equivalência razoável do custo da atuação estatal divisível entre os atingidos pela atuação estatal²³². Ocorre que pode também o legislador optar por estabelecer uma base de cálculo e uma alíquota para determinação do *quantum debeatur* da taxa, o que não é incomum.

A base de cálculo, como vimos, deve retratar a dimensão econômica do fato descrito na hipótese de incidência (função mensuradora). No caso da taxa, não é diferente, sendo que a base de cálculo da taxa, como tributo vinculado que é, deve retratar necessariamente a dimensão econômica da atuação estatal²³³, basicamente o custo dessa atuação estatal específica e divisível. Assim, a base de cálculo da taxa deve refletir o custo do serviço público ou o custo do exercício do poder de polícia específico e divisível prestado ao contribuinte, sob pena de entrar em dissonância com a hipótese dessa exação. AIRES BARRETO, nesse sentido, afirma que “...a indicação de outra perspectiva para dimensionar a atuação do Poder Público (que em si mesma possibilite a exigência de taxa) importa criar espécie tributária diversa das de taxa.”²³⁴

²³¹ “Art. 21...b) sob regime de concessão ou permissão, é autorizada a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos medicinais, agrícolas, industriais e atividades análogas;”

²³² Nesse sentido, JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 244, onde se lê: “O máximo que acataríamos seria o caso de pré-fixação de uma prestação, a variar de acordo com as variações das situações vinculadas à tributação. Isso se passa em certos casos, onde a estipulação de uma alíquota não é compatível com a base impositiva (o que se passa especialmente com os tributos vinculados). Seria o único caso em que admitiríamos a ausência de alíquota.”

²³³ Geraldo ATALIBA, Considerações em torno da teoria jurídica da taxa, *Revista de Direito Público* nº 9, p. 49, em que afirma: “...há de ser uma ordem de grandeza insita à atividade pública que precisamente os justifica.” Também nesse sentido, BECKER, *Teoria...*, p. 348, quando se lê: “Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método da conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa.”

Nesse particular, muita dificuldade se enfrenta na prática para extremar o imposto da taxa, eis que não raras vezes se observa impostos travestidos na figura da taxa, eis que nada obstante descreverem na sua hipótese uma atuação estatal, elegem como base de cálculo dimensão econômica que em nada se refere aquele fato, violando, portanto, a *função comparativa* que possui a base de cálculo, e infirmando assim, a hipótese. Tendo em vista os abusos amiúde observados, o legislador estampou na legislação (E.C. 18/65, reproduzida no artigo 77 do CTN, na Constituição de 1967 e Emenda Constitucional n. 1 de 1969, bem como, no artigo 145, §2º da Constituição Federal²³⁵), uma regra fundamental, no sentido de que não pode a taxa ter base de cálculo própria de impostos. Assim, afastou-se em certa medida, a confusão até então existente entre essas duas figuras, que na prática se confundiam e eram tomadas uma pela outra.

Note-se que essa situação levou juristas renomados como BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, a afirmar que o custo da taxa de recolhimento de lixo, por exemplo, deveria levar em conta até mesmo o metro quadrado do imóvel e a testada do imóvel.²³⁶ A medida em questão, como se sabe, é base de cálculo do IPTU, uma vez que a metragem é utilizada para determinar o valor venal do imóvel. AIRES BARRETO, também há muito, já se posicionava

²³⁴ Aires BARRETO, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 88.

²³⁵ “Art. 145 – (...) §2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

²³⁶ MORAES, *A taxa...*, p. 112, onde afirma: “A soma do custo do lixo domiciliar com o custo do lixo público dá o custo dos serviços de limpeza pública. Tal custo, dividido pelo número de locais domiciliares existentes, dá idéia do quanto se pode cobrar a título de taxa de limpeza pública de cada contribuinte. O cálculo da taxa poderá, então, ser feito através de três elementos de livre escolha do

nesse sentido, opondo-se a adoção de peso, volume ou medida de superfície como base de cálculo da taxa²³⁷. A adoção da base de cálculo do IPTU, a exemplo de outras situações semelhantes, só mais recentemente, porém, acabou por ser reconhecida como inconstitucional pelo STF²³⁸.

Nessa linha também, o STF emitiu a súmula 595, sobre a taxa de conservação de estrada, considerada inconstitucional quando apresente base de cálculo idêntica à do ITR.²³⁹ Outra situação semelhante em que foi o Supremo chamado a decidir, foi sobre a taxa de melhoramento dos portos (TMP), que parte da jurisprudência considerava inconstitucional porque segundo eles utilizava como base de cálculo o valor da mercadoria. O STF contudo, entendeu que assim não acontecia, tendo julgado constitucional a TMP²⁴⁰.

A nova redação trazida com a CF/88, que se refere a “*base de cálculo própria dos impostos*”²⁴¹, acabou por permitir a distinção entre base de cálculo “*idêntica*” e “*própria*” de impostos. Assim, não é apenas quando a base de cálculo seja idêntica à de imposto que é vedada pela Constituição, mas pelo

legislador: a área do imóvel, a zona em que o imóvel se acha situado (1ª, 2ª, 3ª zonas) e o destino do imóvel (edifício, terreno, hotel, etc.).” (sic)

²³⁷ BARRETO, *op. cit.*, p. 86, onde afirma: “*Impende ter presente que o peso, o volume ou medidas de superfície, jamais poderão constituir base de cálculo das taxas.*”

²³⁸ Vide por exemplo o multicitado acórdão: “...ao tomarem para base de cálculo das taxas de limpeza e conservação de ruas elemento que o STF tem por fato componente da base de cálculo do IPTU, qual seja, a área do imóvel e a extensão deste no seu limite com o logradouro público. (RExtr. 199.969-1, São Paulo, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, maioria, DJ 06/02.98).”

²³⁹ “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estrada e rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”.

²⁴⁰ Vide nesse sentido, o Recurso Extraordinário 155.645-SP, bem como Recurso Extraordinário nº 13094-6, *apud* ARX TOURINHO, *Comentários*...p. 149.

²⁴¹ A redação da Emenda Constitucional n. 18/65, determinava: “as taxas não terão base de cálculo idêntica a que corresponde a imposto referido nesta Emenda”. O CTN, por sua vez, enuncia: Art.

simples fato de adotar base *própria*, ou seja, típica, ou mais adequada ao imposto para que seja inconstitucional. Nem poderia mesmo ser diferente o entendimento, eis que ela deve refletir dimensão da atividade estatal descrita na hipótese e não grandeza inerente a riqueza do contribuinte como repetidas vezes se observa²⁴².

Nesse diapasão, a base de cálculo da taxa deve necessariamente versar sobre o custo da atividade estatal, que deverá repartir entre os contribuintes o valor dos custos do serviço. Evidentemente que esse custo do serviço não pode ser aferido com precisão, contentando-se a doutrina e a jurisprudência, para tornar praticável esse instituto, com a manutenção de uma *equivalência razoável* entre o valor cobrado e os custos da atividade do Estado²⁴³. Nesse particular, melhor seria a solução adotado pelo Direito espanhol, quando obriga que todo projeto que se refira à taxa, seja necessariamente acompanhado por uma memória econômico-financeira, justificando e demonstrando seus custos, sob pena de nulidade²⁴⁴.

Enquanto soluções nesse sentido não sejam possíveis, importante ressaltar que o valor da base imponible da taxa é sempre o custo da atuação estatal. Se é o custo da atividade do Estado, ou seja, o seu valor, ele só poderá,

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

²⁴² São lições retiradas de Hugo de Brito MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 319, também nesse sentido, JANCZESKI, *Taxas...*, p. 56.

²⁴³ Sobre o que chamou de *princípio da praticabilidade do direito tributário*, vide DERZI, *Princípio da praticabilidade...*, p. 166-179.

²⁴⁴ Nesse sentido, vide o registro de JANCZESKI, *op. cit.*, p. 54.

evidentemente, ser expresso em reais, estabelecidos por *unidade de atuação*. Ocorre que a base de cálculo só tem razão de existir se acompanhada de uma alíquota, sendo a recíproca também verdadeira. Para essa exação, a doutrina aponta algumas medidas que poderão ser multiplicadas por esse valor (por exemplo, o metro quadrado, alqueire, testada, litros, metro cúbico etc), para se auferir o *quantum debeatur* da taxa²⁴⁵. Note-se que isso não se contrapõe ao que acima foi afirmado, eis que não se pode adotar esses fatores como base de cálculo da taxa, nada havendo que obste porém, a sua utilização na função de alíquotas. Assim, para auferir o valor da taxa, deve-se observar o valor estabelecido normativamente, levando em conta determinado fator mensurador: como por exemplo, R\$100,00 por metro quadrado, por litro, alqueire etc.²⁴⁶

Logo, ao contrário dos impostos, a consistência material da taxa refere-se à atuação estatal, sem qualquer referência, em princípio, às condições de riqueza do contribuinte, e que são remuneradas mediante determinação legal de um valor em pecúnia, que representam o valor do custo da atividade estatal,

²⁴⁵ Essas lições foram tratadas de forma objetiva por BARRETO, *op. cit.*, p. 90, em que se lê: “A atividade estatal vem dimensionada por unidade de atuação (R\$100,00) sobre a qual se aplicará a alíquota genericamente referida em lei (metro quadrado, testada, alqueire, por exemplo).”

²⁴⁶ Nesse sentido também, as magníficas lições de BECKER, *Teoria...*p. 348-349, que merecem aqui integral reprodução: “Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa. A alíquota da taxa poderá variar segundo, v.g., a natureza do veículo ou da carga transportada, porém, em qualquer caso as distintas alíquotas continuarão a ser aplicadas sempre sobre a mesma base de cálculo: o valor do serviço estatal utilizado ou à disposição. Como é impraticável tomar o valor real do serviço, seu valor é indiretamente fixado pela própria lei criadora da taxa. Esta lei, ao estabelecer uma quota (ex: determinada quantia em dinheiro) multiplicável (ex: por litros de água ou quilômetros de estrada), determinou a unidade de divisão do valor do serviço e esta determinação pela regra jurídica do coeficiente do valor do serviço (ou coisa) estatal criou presunção ‘iures et de iure’ do valor do serviço (ou coisa) estatal para o efeito de constituir a base de cálculo da taxa. Esta quota multiplicável é a alíquota da taxa que poderá variar (ser maior ou menor) segundo, v. g., a natureza do veículo ou da carga por ele transportada, entretanto esta quota variável é

que será multiplicado por um fator de medida, a alíquota, adequada à espécie de atuação estatal que se observe em cada caso (litros, metros cúbicos, metros quadrados etc), fornecendo assim, o valor da taxa a ser pago pelo contribuinte²⁴⁷.

SEÇÃO VI - DISTINÇÃO ENTRE TAXAS E PREÇO PÚBLICO

No estudo das taxas não nos poderíamos furtar de tentar diferenciá-la do preço-público, eis que importante para efeito da exata compreensão e verificação dos contornos da taxa na doutrina e jurisprudência tributária. A preocupação de extremá-lo passa necessariamente, como pressuposto lógico, por muitas semelhanças, que podem ser sintetizadas na semelhança fundamental, caracterizada pelo fato de que ambos remuneram um serviço público específico e divisível. Desse ponto de vista, portanto, ambos são idênticos, sendo por isso impossível distingui-los sob esse aspecto, fazendo-se necessária a investigação, a que há muito se propuseram ilustres juristas, no sentido de apontar critérios científicos para esse fim. Importante esclarecer, desde logo, que a distinção entre taxa e preço público só tem razão de ser no contexto da possibilidade de delegação da prestação do serviço público a

multiplicável unicamente pela medida (litros de água ou quilômetros) do serviço (ou coisa) estatal utilizado ou à disposição, nunca pelo valor do veículo ou sua carga."

²⁴⁷ Vide à guisa de ilustrar, a recente edição da Lei 9.960, de 28.01.2000, que institui a Taxa de Serviços Administrativos – TSA em favor da Suframa e a Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA em favor do Ibama, estabelecidas mediante valores fixos determinados (por exemplo, emissão de extratos: R\$10,00 – vide anexo I, item 1.5 onde se observam os valores dos serviços prestados pela Suframa; ou vistoria para fins de loteamento urbano: R\$532,00 – vide anexo VII, item 3.1. exercício do poder de fiscalização prestado pelo Ibama), ou ainda, mediante faixas e determinação de alíquotas (por exemplo, vistoria técnica para desmatamento para uso alternativo do solo e utilização de matéria-prima florestal: a) até 20 há – isento; b) de 21 a 50 ha/ano – R\$160; c) de 51 a 100 ha/ano – R\$289,00; d) acima de 100 ha/ano – R\$289,00 + 0,55 por ha excedente; dados constam do anexo VIII, item 3.8 da tabela do Ibama).

terceiro, o que evidentemente não pode ocorrer com o exercício do poder de polícia, próprio e privativo apenas de exercício do Estado, o que impõe a exclusão, no estudo desse tópico, da taxa de polícia, em que é impróprio cogitar-se dessa disputa.

É indispensável que se esclareça, antes de tudo, por exigência de metodologia, a confusão terminológica existente na doutrina sobre a utilização das expressões “tarifa”, “preço-público” e “taxa”. Em regra, tanto a doutrina quanto a legislação, inclusive a própria Constituição vigente, trata de *tarifa* para referir-se a *preço público*, como se esta expressão fosse exclusiva para representação desta realidade jurídica.²⁴⁸ Todavia, como bem salientam MARCO AURÉLIO GRECO e HAMILTON DIAS DE SOUZA, tarifa não se refere necessariamente nem a preço nem a taxa²⁴⁹. Tarifa quer dizer “tabela”, “lista”, “rol”, “pauta”, ou, na expressão desses ilustres publicistas, “...*refere-se a uma FORMA de apresentação de determinado conteúdo e não ao próprio conteúdo.*”²⁵⁰ Portanto, em rigor, tarifa pode referir-se tanto ao preço quanto à taxa, eis que se refere apenas à *forma* como estas figuras são apuradas. Nesse sentido também MÁRIO MAZAGÃO, que demonstra que mesmo os tributos, e

²⁴⁸ Nesse sentido, por exemplo, ATALIBA, *Hipótese...*, p. 145 e JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 142.

²⁴⁹ Nesse sentido também Plínio Gustavo Prado GARCIA, *Taxa ou serviço público?*, p. 52, em que se lê: “Desse modo, ao nos depararmos com o termo ‘tarifa’ como forma de remuneração de determinado serviço público, caberá perquirir sua causa subjacente, pois tanto poderemos estar diante de um preço público (sem característica de tributo e, portanto, não sujeito ao regime constitucional-tributário), como diante de uma taxa ou uma nova espécie do gênero tributo.”

²⁵⁰ Marco Aurélio GRECO e Hamilton Dias de SOUZA, *Taxa e preço público, Cadernos de pesquisas tributárias n. 10*, p. 128.

portanto também a taxa, são determinados mediante a utilização de tabelas, ou seja, tarifas.²⁵¹

A atual Constituição, na tradição terminológica já seguida anteriormente pela Constituição de 1967 (art. 167), também se utiliza dessa expressão (“tarifa”) para referir-se a *preço público*, como se pode observar, por exemplo, quando se refere, no artigo 175, inciso III, à “*política tarifária*”, para remunerar as concessionárias e permissionárias de serviços públicos que, como veremos, só o podem ser mediante preço público.

Logo, do ponto de vista rigorosamente técnico, não se pode confundir *taxa*, *preço-público* e *tarifa*, sendo que, em relação a esta, embora a quase totalidade da doutrina e mesmo da legislação a utilize como sinônimo de *preço-público*, poder-se-ia, entretanto, sem qualquer incorreção, utilizá-la para ambas as situações (taxa e preço público), eis que se trata apenas da *forma*, vale dizer, da maneira com que se pode auferir o valor de ambas as figuras²⁵².

Relevante também assinalar que a disputa entre *taxa* e *preço-público* não é preocupação meramente acadêmica, sem qualquer consequência no plano prático. Muito pelo contrário. Embora evidentemente interesse ao mundo

²⁵¹ Mário MAZAGÃO, apud GRECO e SOUZA, *op. cit.*, p. 128, onde se refere a tributo como tarifa: “Como remuneração dos seus encargos, percebe o concessionário, durante o prazo da concessão, no todo ou em parte, tributos, determinados em tarifas, e pagos pelas pessoas que se utilizam do serviço público concedido.” (sem grifos no original).

²⁵² Para reforçar a idéia de tarifa como expressão de lista, rol, tabela, observe-se que a própria legislação federal consagra esse entendimento, porquanto a nomenclatura brasileira de mercadorias, com as

acadêmico, por imposição científica, investigar e compreender a verdadeira natureza das figuras jurídicas que compõem seu universo, consequências muito diversas do ponto de vista prático resultam consoante tratar-se de taxa ou de tarifa.

Sob a ótica prática, a distinção pode levar a maior ou menor liberdade no manuseio dessas figuras pelo administrador público, o que evidentemente afeta sua relação com o administrado. Com efeito, enquanto o preço está enquadrado num contexto jurídico de maior liberdade entre o usuário do serviço e o prestador, inclusive com a criação e alterações no seu valor por meros instrumentos infra legais, a taxa estará engessada no contexto das limitações e condicionantes inerentes ao regime jurídico tributário, de evidente e notória vinculação do administrador público aos institutos e princípios intrínsecos a esse regime jurídico, previstos no Título VI, Capítulo I da Constituição (Sistema Constitucional tributário). De modo que, em se tratando de taxa, incidem inexoravelmente todas as garantias inerentes ao regime jurídico dos tributos, notadamente o *princípio da legalidade* e o *princípio da anterioridade*, de maior e evidente relevância nesta distinção. Evidentemente que não se trata apenas dessas duas normas de observância obrigatória no regime jurídico tributário, mas como assinala MARÇAL JUSTEN FILHO são os que desde logo produziram maiores disputas.²⁵³ Desstarte, à luz do Direito positivo brasileiro, para a majoração do valor pecuniário a ser pago pelo serviço, em se

aliquotas do imposto sobre produtos industrializados, é denominada pelo decreto como TIPI (Tabela de Incidência do IPI).

²⁵³ JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 142, leciona: “A discussão poderia ser estendida a outros ângulos do regime jurídico aplicável. Algumas vezes, o interesse da discussão não seria meramente teórico, pois

tratando de taxa - considerando que está submetida ao regime tributário - deverá ser veiculada por lei (*estrita legalidade*), sendo que ela só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte (*princípio da anterioridade*). Desse ângulo, temos a exata dimensão da importância da disputa travada e das consequências que podem decorrer do enquadramento da remuneração de determinado serviço público numa ou noutra figura. Importa registrar, entretanto, que a dispensa de observância do princípio da legalidade ao preço-público, não é de todo aceita no Direito comparado, não sendo poucas as vozes que defendem sua aplicação também a essa figura, notadamente no Direito espanhol²⁵⁴.

Outra implicação prática relevante, defendida por GERALDO ATALIBA, e que encontra respaldo parcial na doutrina e jurisprudência, é que, em se tratando de taxa, não poderia a Administração Pública suspender o serviço público essencial, prestado de maneira contínua a seus usuários.²⁵⁵ À guisa de exemplo jurisprudencial, a bem fundamentada sentença lançada pelo ex-magistrado REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, em sede do mandado de segurança impetrado por contribuinte inadimplente contra a SABESP (companhia que faz o fornecimento do serviço de água e saneamento em São Paulo), em que se determinou a continuidade da prestação do serviço de

o regime tributário não se reduz apenas às manifestações de legalidade e anterioridade. No entanto, essas duas questões seriam as que produziram disputa imediata”.

²⁵⁴ Nesse sentido, defendendo que se trata de prestações patrimoniais de caráter público, e portanto, aplica-se o princípio da legalidade, Perez de AYALA PELAJO, *Temas de Derecho Financiero*, p. 336.

²⁵⁵ Em sentido contrário o respeitável entendimento de Osvaldo Aranha Bandeira de MELLO, *Tarifa de água – Suspensão de fornecimento pelo não pagamento – Auto-executoriedade dos atos administrativos*, *Revista de Direito Público*, nº 20, p. 365-378.

fornecimento de água ao contribuinte impetrante.²⁵⁶ Proferiu-a nesse sentido por entender que se trata de regime jurídico público, cabendo ao administrador apenas a via da cobrança por executivo fiscal, sem a suspensão do serviço; bem assim que o princípio da continuidade do serviço impede o corte do serviço público; e por fim, fundamentou sua decisão igualmente na natureza essencial do fornecimento de água à sobrevivência dos administrados. Note-se que, se fosse tido como *preço público*, o inadimplemento da remuneração correspondente a esse serviço poderia ensejar por parte do prestador do serviço, a suspensão de seu fornecimento por inadimplência contratual, eis que inserido no contexto das normas de direito privado, onde presente a cláusula “*non adimpleti contractus*”. Contra, porém, entendendo possível a suspensão do fornecimento de água, podemos citar OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, que entende que também o Estado pode deixar de prestar o serviço se não for devidamente remunerado.²⁵⁷ Logo, é inquestionável a grande relevância prática da distinção entre as duas figuras.

Há uma grande disputa doutrinária a respeito da distinção entre taxa e preço-público no Brasil e no Direito Comparado, que ainda hoje, nada obstante a intervenção intelectual de renomados juristas, não logrou chegar a bom termo.²⁵⁸ Os singelos estudos que ora enunciamos, mais do que nunca estão despidos da pretensão de esgotar o assunto – até mesmo porque sua

²⁵⁶ ATALIBA, Taxa de água, *Revista de Direito Tributário*, n° 06, p. 170.

²⁵⁷ Vide nesse sentido o artigo de MELLO, *ibidem*, loc. cit.

²⁵⁸ Veja por exemplo, Juan Ferreiro LAPATZA, Tasas y precios, *Revista de Direito Tributário* n°55, p. 13-25. Também nesse sentido, GIANNINI, *apud* JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 142.

complexidade já demanda uma tese própria, que escapa, portanto, ao objeto dessa dissertação -, e nem mesmo de tornar definitiva a discussão a respeito do tema, mas apenas indicam um caminho que reputamos viável para fazer a distinção entre essas figuras no restrito âmbito deste trabalho.

Primeiramente, cabe comentar o entendimento adotado por parte da doutrina e pela jurisprudência do STF, que se baseia no elemento *compulsoriedade* para a determinação do tipo de figura jurídica que se enquadraria a natureza da retribuição pecuniária de serviço público. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, consolidou-o na súmula 545, que dispõe: *“Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”*

Entretanto, cumpre ressaltar que nada obstante vozes balizadas que o sustentem, respaldadas inclusive em tendência jurisprudencial ainda atual, entendemos que é posição que deveria ser superada, pois nos parece que a compulsoriedade no pagamento da taxa independente da efetiva utilização do serviço pelo cidadão, não poderia ser fator seguro de discernimento entre uma figura e outra.²⁵⁹ Com efeito, a compulsoriedade não serviu à boa doutrina para distinguir sequer as diferentes espécies de tributos, como bem asseverou RUY BARBOSA NOGUEIRA, afirmando que *“...o fato é que ambos esses tributos são obrigatórios, são exigidos coercitivamente. Se ocorrer o fato gerador, quer*

no campo do imposto, como no campo da taxa, o tributo será obrigatoriamente devido”²⁶⁰. Da mesma forma entendemos que não se presta à distinção entre preço e taxa, pois a compulsoriedade estaria presente em ambas as figuras jurídicas, desde que os fatos descritos na sua hipótese normativa aconteçam no plano fático. Isso porque, tanto na taxa quanto no preço, em havendo comportamento do administrado de modo a se encaixar no modelo abstratamente previsto na hipótese da norma, deverá incidir o mandamento, tornando por isso obrigatório (compulsório) o pagamento da quantia em dinheiro.

Ocorre que, como característica peculiar, na hipótese normativa da taxa podemos observar a descrição de um fato que engloba tanto a utilização efetiva, quanto a mera disponibilização do serviço ao contribuinte, sendo que, quando isso ocorrer no mundo dos fatos, ou seja, quando alguém for colhido pela hipótese da norma que prevê essas situações (utilizar ou ter à disposição o serviço), deverá pagar a quantia correspondente. Isso se dá, da mesma maneira, quanto ao preço, pois, em se comportando como a norma contratual prevê, ou seja, utilizando-se do serviço público prestado, incide também o mandamento, que resulta na obrigatoriedade de pagar o preço pelo serviço. Portanto, nas duas hipóteses teremos a obrigatoriedade de pagamento no caso da incidência da norma. A diferença é que na taxa, incluiu-se na hipótese de sua regra-matriz não somente a utilização do serviço, mas também a sua mera disponibilidade.

²⁵⁹ Veja-se por exemplo, a análise de PEIXOTO, *Taxa ou preço?...*, p. 201-204.

²⁶⁰ Ruy Barbosa NOGUEIRA, *Direito Financeiro*, p. 65.

Enquanto que no preço apenas a efetiva utilização do serviço poderá estar prevista na hipótese da norma contratual. Mas fica evidente que em ambos os casos haverá compulsoriedade de pagamento do valor correspondente, desde que ocorra, no mundo da realidade, o fato virtualmente descrito na hipótese da norma.

No caso da taxa, portanto, sendo determinada pessoa colhida pela hipótese da norma, deverá nascer uma obrigação tributária prevista no mandamento da norma, cujo objeto é levar dinheiro ao Estado. No caso do preço também isso ocorre, porém, agora a norma que incide é uma norma contratual, que tem incidência quando o contrato entre o fornecedor do serviço e o usuário é concretizado, fazendo nascer nesse momento, ao usuário, *compulsoriamente*, uma obrigação não tributária de fazer o pagamento do serviço prestado.

E nem se diga que no preço o usuário tem a faculdade de escolher entre provocar ou não a atuação estatal, enquanto que na taxa não haveria essa possibilidade. Essa situação é claramente pré-jurídica e cai exatamente no tema da *não incidência*, que também pode sofrer alteração por atuação e planejamento por parte do contratante ou do contribuinte, eis que, a exemplo do que ocorre no preço, cujo contrato poderá ou não ser concretizado pelo usuário do serviço, também esse tipo de atitude é possível no âmbito das taxas, eis que é perfeitamente lícito que o próprio devedor da taxa resolva mudar para cidade

onde apenas a prestação efetiva seja tributada, ou para local ermo onde o serviço público normalmente taxado sequer seja colocado à sua disposição. Isso se dá também no âmbito mais amplo dos tributos em geral, e são situações que decorrem normalmente da figura lícita da elisão fiscal e planejamento tributário. Mas tudo isso se passa apenas em um momento pré-jurídico, objeto do interesse de política fiscal, de planejamento etc e não no âmbito estrito da ciência jurídica.

Logo, essa situação pré-jurídica acontece da mesma forma tanto na taxa quanto no preço público, em que pode o contribuinte tentar evitar sua subsunção à norma, evitando assim, por consequência, a incidência do mandamento. Nesse sentido, sobre a distinção entre *obligatoriedade de pagamento* (compulsoriedade) e *não incidência*, bem asseverou há muito o mestre RUY BARBOSA NOGUEIRA: “*Não se deve confundir com facultatividade os casos em que o indivíduo não paga a taxa porque não deu ocorrência ao fato gerador, pois nesse caso o que não existe é a própria incidência.*”²⁶¹

ALFREDO AUGUSTO BECKER, com a perspicácia que lhe era inerente, sobre a compulsoriedade e incidência da norma, salientava também que:

“*...todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – ‘ex lege’, porque nasce como ‘efeito’ de incidência de regra jurídica. Todo*

²⁶¹ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 65.

*e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada. (...) e qualquer dever jurídico é sempre e necessariamente não voluntário, pois, é conteúdo de relação jurídica e toda e qualquer relação jurídica tem por especificidade precisamente a coercibilidade.”*²⁶²

Portanto, seja em um ou outro caso, do ponto de vista estritamente jurídico, estaremos rigorosamente diante da mesma situação: a incidência ou não-incidência da norma. No caso da taxa, incidência da norma legal, no caso do preço, incidência da norma contratual. Portanto, sendo as duas situações idênticas do ponto de vista da incidência, e estando, assim, a compulsoriedade presente em ambas as situações, quando colhidas pela norma (seja tributária, seja contratual) demonstra-se estéril, por conseguinte, a utilização desse fator como critério para distinção entre taxa e preço-público, eis que em ambas pode ser localizada a referida compulsoriedade.

Outrossim, mesmo que se admitisse como exato o fator *compulsoriedade*, previsto na Súmula 545 do STF, FLÁVIO BAUER NOVELLI²⁶³ situa logicamente a questão em momentos temporais próprios, definindo o que é *causa* e o que é *conseqüência*, quando afirma que “*uma receita não se qualifica juridicamente como tributária porque seja (antes)*

²⁶² BECKER, *Teoria...*, p. 240 *et. seq.* Também sobre a compulsoriedade, vide Luciano AMARO, *Conceito e Classificação dos tributos*, *Revista de Direito Tributário* nº55, p. 243, quando afirma que: “...a ‘compulsoriedade’ é termo impróprio para distinguir a prestação tributária, pois as demais prestações jurídicas (preço, aluguel, salário, etc.) também são compulsórias, na acepção de que o devedor não as efetua se quiser, mas sim porque deve fazê-lo (sob pena de sujeitar-se à constrição judicial).” (sic)

compulsória, mas, justamente ao revés, é 'compulsória' porque (antes) juridicamente qualificada como tributária.” Em outras palavras, a compulsoriedade não é causa do tributo, mas consequência do mesmo. Isso é relevante na medida em que, nas Ciências Jurídicas, não lidamos com a causalidade das ciências naturais, que é inexorável, eis que a consequência decorre naturalmente da causa (imputação ôntica) e pode, portanto, ser observada pela experiência, permitindo conhecer e identificar a sua causa. Na lógica do dever-ser do Direito, não podemos identificar a figura jurídica pela sua consequência, eis que essa consequência nada mais é que uma construção feita pelo operador do direito, que parte primeiramente da identificação da figura jurídica, que é a sua causa, para só então estabelecer e identificar suas consequências. Em sendo assim, precisamos primeiro definir que tipo de figura jurídica estamos tratando, para só então atribuímos a ela suas consequências (imputação deôntica). Logo, também por isso desserve o referido fator à pretendida distinção²⁶⁴.

Estabelecido assim, nessa linha, que o critério da compulsoriedade não tem força distintiva suficiente a extremar as duas figuras ora estudadas, passamos ao que nos parece mais apropriado a fornecer esse caminho.

²⁶³ Flávio Bauer NOVELLI, Taxa – Apontamentos sobre o seu conteúdo jurídico, *Revista de Direito Tributário* n°59, p. 109.

²⁶⁴ *Idem, ibidem*, p. 110, também registra, por ocasião do RE 89.876, sobre taxa de água, a tentativa de estabelecer fator de discrimine diverso da Súmula 545, para diferenciar taxa e preço público, mas que, conforme afirma, trata-se substancialmente da utilização do mesmo critério.

A doutrina procurou estabelecer critérios formal e material, para levar a cabo essa distinção. Podemos apontar nesse sentido, F. JAVIER MARTIN FERNANDES, que sob a óptica formal, aponta a origem da obrigação como distintiva.²⁶⁵ Sendo obrigação que tem origem “*ex lege*”, teremos uma obrigação tributária, ou seja, taxa, enquanto que se a obrigação tiver origem contratual, podemos afirmar que se trata de preço público. Essa distinção porém, não é suficiente para o fim almejado, eis que mesmo nas obrigações contratuais, em última análise, ela se funda em dispositivo legal, primeiramente contratual e mediatemente legal. Outrossim, necessário antes que se determine qual seria a categoria jurídica, para podermos então enquadrá-la e atribuir-lhe as conseqüências, o que se torna impossível diante desse critério. Por fim, temos obrigações “*ex lege*” e “obrigações contratuais”, que não se configuram nem uma nem outra dessas figuras. Logo, podemos dizer que se demonstra dispensável esse critério para o fim de extremar uma figura da outra, uma vez que outros critérios ora demonstrados, poderiam ser considerados mais adequados para o implemento dessa finalidade.

Do ponto de vista material, MARCO AURÉLIO GRECO e HAMILTON DIAS DE SOUZA, no Brasil, e GARCIA DE ENTERRIA²⁶⁶, no Direito Comparado, entendem que o critério distintivo se encontra na natureza do serviço prestado. Assim, para estes ilustres juristas, sendo serviço público deve ser remunerado por taxa, do contrário, se o serviço prestado não tem

²⁶⁵ F. Javier martin FERNANDES, *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, p. 242 et. seq.

²⁶⁶ Garcia de ENTERRIA, *Sobre la naturaleza de la tas y las tarifas de los servicios públicos*, p. 132.

natureza pública, será remunerado mediante o pagamento através de preço-público. Esse critério teve grande acolhida pela doutrina, cujo seguidor mais ilustre no Direito pátrio foi o eminente GERALDO ATALIBA²⁶⁷.

Outra distinção, decorrente do critério do serviço público, diz com o regime jurídico a que estariam submetidas essas figuras, que conforme apontou CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO²⁶⁸, no Brasil, e GIANNINI²⁶⁹, na Itália, a natureza jurídica de uma categoria do direito pode ser determinada através do regime jurídico ao qual está submetida. HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, em decorrência do critério do serviço público que defendem para a distinção dessas figuras, afirmam que, no caso da prestação do serviço público, sua regulação se dá mediante regime jurídico de direito público, caracterizado por todas as restrições e garantias que são inerentes ao Estado, como a preocupação de continuidade do serviço público, cláusula potestativa de alteração unilateral, uniformidade, princípio da legalidade etc e por conseguinte, a remuneração desse serviço deverá dar-se através da taxa. Se, ao revés, o serviço prestado não é público, será prestado sob regime jurídico de direito privado, gozando de toda a liberdade que lhe é inerente, e sendo remunerado, por conseguinte, mediante preço público.

²⁶⁷ ATALIBA, *Hipótese...*, p. 140-143, também no texto *Taxas e preços no novo texto constitucional, Revista de Direito Tributário n° 47*, p. 153, onde se lê: “A Segunda coisa que a Constituição diz ao legislador é: ‘se você quiser que um determinado serviço público (que, por ser serviço público, é regulado por uma legislação administrativa de serviço público) seja remunerado, você deverá adotar o regime de taxa. E mais do que isso, você só poderá adotar o regime de taxa.’ Em outras palavras, ‘não pode adotar, para remunerar o serviço público, o regime de preços’”.

²⁶⁸ Celso Antonio Bandeira de MELLO, *Natureza e regime jurídico das autarquias*, p. 166.

Efetivamente, o critério material do serviço público é fundamental como divisor de águas entre público e privado, eis que em se tratando de *atividade econômica* meramente, não há que se falar em taxa ou preço público, mas apenas em preço privado, de total desinteresse portanto para fins deste trabalho.²⁷⁰

O critério formal é representado pelo regime jurídico ao qual está submetida uma ou outra figura. A doutrina afirma que, em se tratando de taxa, aplica-se o regime de direito público, e em se tratando de preço público, aplica-se o regime jurídico de direito privado, permitindo-se identificar, assim, as referidas categorias jurídicas. Primeiramente, importante frisar que nenhuma disputa existe sobre a primeira assertiva, eis que ninguém duvida que taxa no Direito positivo brasileiro efetivamente é tributo, embora no Direito Comparado isto não seja manso, e como tal, estará submetida ao regime jurídico de direito público, especificamente contido no Capítulo do Sistema Constitucional Tributário, com todas as garantias e instrumentos que orbitam nessa esfera jurídica.²⁷¹

²⁶⁹ Apud, ATALIBA, *Considerações...*, p. 51.

²⁷⁰ Sobre a distinção entre atividade econômica e serviço público, vide JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 56, em que se lê: “A atividade econômica em sentido estrito peculiariza-se pela possibilidade de exploração econômica lucrativa, segundo princípios norteadores da atividade empresarial. O núcleo do conceito de atividade econômica em sentido estrito é a racionalidade econômica, visando a obtenção do lucro, segundo o princípio do utilitarismo. Em princípio, o conceito de atividade econômica em sentido estrito pressupõe a utilização especulativa da propriedade privada, visando precipuamente à realização do interesse dos particulares. (...) Serviço público consiste na prestação aos integrantes da comunidade de utilidades materiais, realizada sob regime de direito público. Sob o ponto de vista de conteúdo, o serviço público se caracteriza por oferecimento de utilidade material fruível diretamente pelos administrados. Do ângulo formal, identifica-se pela submissão ao regime de direito público. Essa formulação deve ser complementada por inúmeros outros ângulos...”.

²⁷¹ Vide nesse sentido, ATALIBA, *Considerações...*, p. 51, onde afirma: “Para a doutrina de muitos países, a taxa não é arrolada entre os tributos (Portugal, Espanha, Alemanha, etc.). Em outros, só parte dos autores a estudam como tema de Direito Tributário (Itália, França). E assim mesmo, não merece

De outra parte, quanto à segunda assertiva, de que ao preço público se aplica o regime jurídico de direito privado, não é de todo correta, porque isso nem sempre se daria, conforme se observa por exemplo nas concessões e permissões de serviços públicos, que embora estejam submetidas ao regime jurídico de direito público, são remuneradas mediante preço, como se verá adiante.

Assim, se é o Estado quem presta o serviço diretamente, a sua remuneração invariavelmente deverá dar-se mediante taxa, eis que, do contrário, seria fazer descaso da própria Constituição, tornando sem sentido todas as garantias e amarras estabelecidas no sistema constitucional tributário. SOUZA e GRECO, porém, entendem que é o legislador ordinário que faz essa escolha, enquanto ATALIBA também assim se posicionava²⁷², embora depois, no seu clássico *Hipótese de Incidência Tributária*, mudou seu posicionamento, afirmando que não pode ser mero conselho da Constituição ao legislador²⁷³. Não se poderia mesmo fazer da Constituição mera conselheira do legislador, sob pena de violar a *força normativa da Constituição*²⁷⁴. Provavelmente seria a própria decretação da sentença de morte à taxa de serviço, porque dificilmente

maior cuidado. É tratada entre as generalidades de depois olvidada. Ela nada é em si mesma. Não é algo que exista em si. A taxa é mera forma.” (sic)

²⁷² *Idem*, *ibidem*, loc. cit., em que afirmava: “Ele é absolutamente livre para criar uma entidade, como preço ou como taxa. Da mesma maneira é livre para transformar qualquer taxa em preço, ou qualquer preço em taxa (basta-lhe modificar o regime jurídico da relação que tem por objeto o pagamento).”

²⁷³ *Idem*, *Hipótese...* p. 147, quando se lê: “Na verdade essa interpretação não é correta. Ou a Constituição é norma e, pois, preceito obrigatório, ou não é nada; não existe; não tem eficácia. O que não pode o jurista é atribuir-lhe a singela função de lembrete ou recomendação. A Constituição, lei máxima, sagrada e superior, ordena, manda, determina, impõe”. No mesmo sentido, escreveu ainda em *Taxas e preços...*, p. 153.

alguma esfera de Governo, se essa faculdade de escolha fosse admitida, deixaria de lado toda a liberdade inerente à remuneração mediante estabelecimento de preço público, para submeter-se a todas as garantias e freios previstos na Constituição, para a remuneração de seus serviços por intermédio das taxas.

Portanto, em se tratando de serviço público prestado pelo próprio Estado, nenhuma liberdade de escolha possui: deverá remunerar-se apenas e tão-somente mediante a utilização de taxa. Não se trata de mero conselho a escolha dessa figura, portanto, sendo que a única liberdade que resta ao Estado nesse particular, é decidir se vai ou não cobrar pelo serviço público específico e divisível que presta. Nada além disso. Em sentido contrário, vide, por todos, BAUER NOVELLI²⁷⁵ e THEODORO NASCIMENTO²⁷⁶.

A situação muda de figura porém, quando a prestação de serviço é transferida a terceiro que não o Estado, normalmente mediante contrato de concessão ou permissão. Nesses casos, em coerência com o caminho escolhido para a distinção entre essas duas formas de remuneração de serviço, teremos remuneração mediante preço público.

²⁷⁴ Sobre esse tema, vide Konrad HESSE, *A força normativa da Constituição*.

²⁷⁵ NOVELLI, Flávio Bauer. *Taxa – Apontamentos sobre o seu conteúdo jurídico*, Revista de Direito Tributário nº59, p. 113, onde afirma: “Por outro lado, seria igualmente inconcebível que a remuneração paga, quer aos poderes públicos, quer a um particular, por motivo de prestação de um serviço, deva mudar sua natureza e converter-se, ora em tributo, ora em preço, como decorrência, tão-somente, da qualidade (pública ou privada) do prestador.”

²⁷⁶ Antonio Theodoro NASCIMENTO, *Preços, taxas e parafiscalidade*, p. 159 et. seq.

Assim, nada obstante o regime de direito público, sem dúvida característica marcante na concessão e na permissão de serviço público, efetivamente no que tange ao *regime de pagamento*²⁷⁷, aplica-se especificamente o regime de direito privado, eis que necessário, como veremos em seguida, para garantir o equilíbrio econômico-financeiro no âmbito dessas figuras de Direito Administrativo. Logo, o regime jurídico tão-somente, não seria suficiente para estabelecer a distinção entre uma figura e outra, eis que o que importa na realidade, é o modelo privado em que o serviço é prestado por terceiro, visando a obtenção de lucro e assumindo os riscos do empreendimento, como é o caso da racionalidade da prestação de serviço público através de concessão ou permissão.

Essa idéia foi desenvolvida pelo professor MARÇAL JUSTEN FILHO,²⁷⁸ com base no artigo 175 da Constituição Federal de 1988, em que é garantido, na esteira do que dispunha o artigo 167 da CF/67, ao concessionário e ao permissionário de serviço público, a garantia de manutenção da equação econômico-financeira de seu contrato²⁷⁹. Em sendo assim, embora ninguém

²⁷⁷ Marco Aurélio GRECO, *Distinção Jurídica entre Taxa e Preço (tarifa)*, *Revista dos Tribunais* 456, p. 42, a asseverar em relação a essa afirmação feita por Geraldo Ataliba, que não era correto ver no regime de pagamento o fato de distinção entre um e outro: “É exata essa afirmação, porém, o ilustre professor pretendeu ver no ‘regime de pagamento’ o critério discriminatório, esquecendo-se de examinar o ‘regime jurídico da atuação estatal’, que se constitui em pressuposto de exigibilidade da taxa.”

²⁷⁸ JUSTEN FILHO, *Concessões*..., p. 142 et. seq.

²⁷⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 141, em que se lê: “...deve ter-se em vista que a garantia acerca da inalterabilidade da equação econômica-financeira deriva da Constituição e se encontra consagrada em outras disposições dessa Lei” (sic). E mais adiante, na p. 148, reafirma: “A manutenção do equilíbrio econômico-financeiro tem origem diretamente na Constituição, quando ela consagra genericamente os princípios da irretroatividade da lei, da isonomia e da indisponibilidade do interesse público.” As fls. 149, pontifica: “Por isso, as partes do contrato administrativo têm a garantia de que as mutações posteriores não afetarão a relação inicial e originária que estabeleceram entre si. Não é por outro motivo que a CF/88 determinou a obrigatoriedade de as contratações administrativas contemplarem cláusulas que assegurassem ao particular o efetivo pagamento. O art. 37, inc. XXI, determinou que as contratações

duvide de que a permissão e a concessão prevejam regime jurídico de direito público na prestação desses serviços, com todas as garantias de superioridade contratual afetadas ao Estado, ainda assim, afirma o referido mestre, estabelece-se como que uma espécie de exceção ao regime de direito público, quanto ao *regime de pagamento*, que se pauta necessariamente em bases privadas. JUSTEN FILHO ensina que, inobstante o regime público a que está submetido, o particular assume o serviço público como ente privado, visando lucro, garantido pela manutenção da proporção de sua remuneração originária em relação ao custo do serviço prestado, sendo que se esse custo aumentar terá garantida a reposição e o reequilíbrio da equação financeira do contrato.²⁸⁰ Logo, observa-se primeiramente, nesse contexto, que é perfeitamente compatível e aplicável essa garantia na noção de lucro e preço, próprios do regime jurídico de direito privado.

Por outro lado, a equação financeira só poderá ser mantida mediante o fornecimento de instrumentos próprios para esse fim, até mesmo por exigência lógica do sistema jurídico, no qual, ao prever determinado direito, deverá o próprio ordenamento jurídico também fornecer os meios e instrumentos necessários à sua implementação. Nesse sentido se prevê a manutenção do

administrativas contemplariam cláusulas que estabelecessem obrigações de pagamento, 'mantidas as condições da proposta'".

²⁸⁰ ATALIBA, *Considerações...*, p. 51, ao que nos parece, já intuiu essa distinção de que ora tratamos, quando afirmou: "*um pagamento juridicamente, configura o preço ou a taxa conforme seu regime jurídico*". Essa afirmação, levou Marco Aurélio GRECO, *Distinção Jurídica entre Taxa e Preço (tarifa)*, *Revista dos Tribunais* 456, p. 42, a afirmar que, com essa passagem, Geraldo Ataliba teria visto no regime de pagamento a distinção entre uma figura e outra, o que considerou inexato: "*É exata essa afirmação, porém, o ilustre professor pretendeu ver no 'regime de pagamento' o critério discriminatório, esquecendo-se de examinar o 'regime jurídico da atuação estatal', que se constitui em pressuposto de exigibilidade da taxa.*"

equilíbrio financeiro, necessariamente deve fornecer os instrumentos próprios para sua efetivação, que nesse caso é a liberdade administrativa para reestabelecer, mediante instrumentos meramente administrativos (decretos, portarias etc), rápidos e eficazes, e de aplicabilidade imediata, a equação financeira originária do contrato.²⁸¹ Portanto, longe das amarras do princípio da legalidade, da anterioridade ou da irretroatividade, que nesse contexto, se verifica incompatível com aquela dinâmica necessária a manutenção do equilíbrio financeiro garantido na permissão e na concessão de serviços públicos.

Embora por outros caminhos, tanto HELY LOPES MEIRELLES²⁸² quanto CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²⁸³, já afirmavam, anteriormente, seu entendimento no sentido de que apenas para os serviços públicos concedidos aplicar-se-ia a figura do preço ou tarifa. O próprio GERALDO ATALIBA parecia já ter intuído algo nesse sentido²⁸⁴.

Outro aspecto importante a reforçar essa tese, está no fato de que a própria configuração da taxa, pela sua própria natureza, não comporta que o

²⁸¹ Sobre essa questão da praticabilidade da figura jurídica, vide idéia desenvolvida por DERZI, *Princípio da praticabilidade...*, p 166-179, que embora não se refira originalmente à figura do preço público, poderia a ela ser aplicada no que tange à viabilidade de execução das categorias previstas na Constituição, que devem vir acompanhadas de todos os instrumentos necessários à sua implementação.

²⁸² *Apud*, NOVELLI, *Taxa ...*, p. 113, em que se lê: “‘O serviço concedido deve ser remunerado por tarifa (preço público) e não por taxa (tributo)’. Mesmo porque, prescindindo de outras objeções teóricas, daí resultaria, nesta última hipótese, a absurda figura de um tributo que não seria receita pública (cf. art. 9º da Lei 4.320, de 17.03.64); ou, ao ângulo subjetivo, a hipótese inconcebível de uma obrigação tributária cujo sujeito ativo seria (contrariamente ao artigo 119 do CTN), um particular.”

²⁸³ Celso Antonio Bandeira de MELLO, *Taxa de Serviço*, *Revista de Direito Tributário* nº 9-10, p. 26, onde afirmou: “Sem embargo, entendemos que a expressão ‘tarifa’ tecnicamente, há de ficar reservada para a hipótese de **serviços públicos concedidos**, ...” (o negrito consta no texto original) (sic)

valor a ser arrecadado se preste a remunerar mais do que o efetivo custo do serviço, sob pena de tornar-se *taxa exorbitante*, incorrendo em figura travestida de imposto ou configurando confisco.

Assim, embora esse valor não reflita o montante exato necessário para remunerar o custo do serviço, eis que apenas mantém uma “equivalência razoável” entre o custo do serviço e sua remuneração, entendemos que nada obstante isso, não há espaço para a figura da mais-valia, que não configura efetivamente custo do serviço, mas um *plus*, um lucro, cobrada como margem sobre o estrito custo do serviço prestado, que engloba, entre outros, também o risco do empreendimento e o risco de possível demora no recebimento por parte do Poder Público. Isso para o caso de concessões onde o valor não é arrecadado diretamente pelo concessionário, mas arrecadado pelo Poder Público e apenas após é repassado ao concessionário – por exemplo. Transporte Urbano da cidade de São Paulo e de Curitiba. Somente o custo efetivo do serviço poderia ser remunerado por taxa (princípio da retributividade), excluído, portanto, esse valor aleatório a ser auferido pelo concessionário ou permissionário, e que mais se adapta à figura do preço público, que é absolutamente incompatível com a rígida figura da taxa esculpida pela Constituição Federal e veiculada pela doutrina. Portanto, a taxa seria figura incompatível para remunerar serviço público prestado mediante terceiros com auferição de lucro.

²⁸⁴ Vide nota 283.

Logo, em se tratando de serviço público, indispensável que se indague por quem o referido serviço está sendo prestado. Se a resposta for o Estado, tratar-se-á necessariamente de taxa, eis que não há qualquer margem para o Estado escolher sob qual regime gostaria de ver remunerado o serviço público que presta. Por outro lado, se o serviço público for prestado por particular com intuito de lucro²⁸⁵, estaremos neste caso diante, de remuneração mediante preço público, necessariamente.

Nessa linha, esse seria o critério formal (natureza jurídica do prestador do serviço – se não fizer parte da iniciativa privada e não tiver intuito de lucro, excluída portanto a figura da empresa pública e de economia mista (Banco do Brasil e Caixa Econômica por exemplo) que, atrelado ao critério material (regime jurídico de direito público) estabelecido pela doutrina, pode ser utilizado para distinguir as figuras das taxas dos preços públicos.

Em suma, podemos sintetizar da seguinte forma: em se tratando de serviços públicos, se prestado pelo Estado (Administração Direta e Administração Indireta que não vise lucros) remunera-se por taxa, ao passo que se for prestado por terceiro, sua remuneração deverá ser feita mediante preço público.

²⁸⁵ O conceito de lucro dado por DE PLÁCIO E SILVA, *Vocabulário Jurídico*, ed. Forense, Rio de Janeiro, 1991, volume III, 3ª edição, p. 119, já deixa antever essa incompatibilidade natural: “*LUCRO. Derivado do latim *lucrum* (ganho, proveito, vantagem), entende-se, de modo amplo, toda vantagem ou utilidade, que se possa ter ou tirar de uma coisa, ou de um negócio.*”

CAPÍTULO III – ESTUDO SOBRE O MÍNIMO EXISTENCIAL

SEÇÃO I – ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO NATURAL E DIREITO POSITIVO

Parte importante da doutrina considera que a figura do mínimo existencial ou mínimo vital, tem fundamento no Direito natural da liberdade. Assim, indispensável ao estudo da matéria que se trate, ainda que de passagem, da disputa histórica travada entre juspositivistas e jusnaturalistas.

A disputa entre direito natural e direito positivo, como se sabe, está longe de acabar. Ela já foi considerada superada em diversas ocasiões da história do direito, como bem demonstra BOBBIO, que faz um painel dessa disputa ao longo da história, descrevendo com muita propriedade os momentos em que houve um esplendor naturalista ou um eclipse dessas idéias.²⁸⁶ Relata esse grande pensador italiano, ao tratar do que foi chamado de “renascimento” do direito natural, que, na verdade o direito natural nunca morreu, apenas esteve mais ou menos em voga no decorrer da história.²⁸⁷

No contexto mais recente, dá-nos conta do “renascimento” verificado após a Segunda Guerra Mundial, em que muitos jusfilósofos tidos como positivistas, influenciados pela catástrofe ocorrida durante aquele conflito, e

²⁸⁶ Norberto BOBBIO, *Locke e o Direito Natural*, p. 23.

impressionados com os arbítrios praticados pelos regimes totalitários – normalmente com respaldo no direito positivo – passaram a ser defensores convictos de idéias jusnaturalistas. O exemplo célebre dessa “conversão” foi GUSTAV RADBRUCH, que embora positivista convicto – assim se posicionando basicamente em função da segurança jurídica que supostamente o positivismo poderia proporcionar – após o nazismo tornou-se defensor de idéias jusnaturalistas.²⁸⁸

BOBBIO continua seus estudos jusfilosóficos tratando do conceito de direito natural à luz dos ensinamentos de ARISTÓTELES. Verifica que existem duas leis, uma natural e outra criada pelo homem, a lei positiva. A lei natural seria identificada por sua universalidade, ou seja, por ter validade e estar em vigor em qualquer lugar, *“como o fogo que queima em toda parte do mesmo modo”*²⁸⁹. De outro lado, em situação oposta, a lei positiva, que tem validade particular e não universal, e que vincula o comportamento apenas de determinada sociedade em determinado lugar e época.

A lei natural impõe um comportamento obrigatório, independente de nossa vontade, determinando assim, uma esfera de comportamentos naturais.

²⁸⁷ *Idem ibidem*, p. 19, Esclarece o autor que não se trata na verdade de renascimento porque o direito natural jamais morreu, apenas alternou momentos de esplendor e de eclipse durante a história.

²⁸⁸ Gustav RADBRUCH, *Arbitrariedad Legal y Derecho Supralegal*, p. 37, quando sentencia: *“...El conflicto entre la justicia y la seguridad jurídica podría solucionar bien en el sentido de que el derecho positivo estatuido y asegurado por el poder tiene preeminencia aun cuando por su contenido sea injusto e inconveniente, bien en el de que el conflicto de la ley positiva com la justicia alcance una medida tan insoportable que la ley, como derecho injusto, deba ceder su lugar a la justicia.”* Mais a frente ainda, p. 41, complementa: *“...tenemos que armamos contra el retorno de tal arbitrariedad por medio de la superación ‘fundamental’ del positivismo, que enervó toda capacidad de defensa contra el abuso de la legislación nacionalsocialista.”*

Existem outros comportamentos que, ao revés, não são necessariamente obrigatórios, vale dizer, não são determinados pelo direito natural²⁹⁰. É neste espaço que o direito positivo se acomodaria, normatizando os comportamentos afetados à esfera que excede ao comportamento imposto pela ordem natural. Assim, a lei positiva e a lei natural teriam, em princípio, espaços de atuação diferenciados, sendo que o direito positivo atuaria no espaço residual não pertencente ao direito natural. Em outras palavras, o comportamento não regulado pelo direito natural estaria à mercê de regulação pelo direito positivo.

Entretanto, desse pensamento resulta que inevitáveis conflitos poderiam surgir, como quando a lei positiva regulasse a esfera de comportamento próprio da lei natural. Nesse caso, haveria duas situações distintas a serem tratadas. A primeira, se a lei positiva regulasse no mesmo sentido da determinação feita pela lei natural, estaríamos, nessa hipótese, diante da confirmação desta por aquela, onde a lei positiva teria o papel de reforçar o comportamento exigido pela lei natural. A outra possibilidade resultaria da lei positiva posicionar-se em sentido contrário ao disposto pelo direito natural. Nesse caso, conclui o autor, estaríamos diante do conflito de duas normas, cuja resolução se daria em favor

²⁸⁹ *Idem ibidem*, p. 33.

²⁹⁰ *Idem ibidem*, p. 34., onde o autor traz à colação o exemplo de Aristóteles: sacrificar uma cabra em homenagem a Zeus é uma ação indiferente ao direito natural, uma vez que ele não se ocupa desse comportamento. Ocorre, porém, que o direito positivo poderia dele se ocupar, obrigando ou não esse comportamento. Assim, se o direito positivo dele não se ocupasse, nada lhe poderia ser exigido à luz da lei natural.

da norma de hierarquia superior, nesse particular, a lei calcada no jusnaturalismo²⁹¹.

Outra distinção importante entre direito natural e positivo é a que deixa de indentificar o direito positivo como lei escrita, como faz ARISTÓTELES, eis que se de um lado o direito natural parece ser sempre não escrito, não acontece o mesmo com o direito positivo, que pode ou não estar veiculado por signos gráficos.

Prosseguindo no tratamento do direito natural, BOBBIO recorre aos ensinamentos de SÃO TOMÁS DE AQUINO, cuja distinção e pensamento marcaram profundamente a doutrina jusnaturalista, tornando-se um argumento recorrente na crítica ao positivismo. Para AQUINO, ao contrário do que prega o pensamento juspositivista, “...a lei injusta não deve ser observada, prevalecendo a justiça como bem maior a ser tutelado pelo direito”. O positivismo, por sua vez, ataca essa posição jusnaturalista com base na segurança jurídica, que ficaria comprometida com toda sorte de situações que poderiam ser preenchidas por esse conceito. Nesse particular, reside ainda hoje o ponto fundamental de maior disputa entre uma corrente e outra.

Nessa medida, BOBBIO registra a passagem mais importante, que marca ainda hoje a distinção que esse filósofo fez entre o direito positivo e o

²⁹¹ Gustav RADBRUCH, *Filosofia do direito*, p. 62, onde afirma os quatro traços fundamentais do direito natural, sendo um deles, a sobreposição do juízo de valor sobre as leis positivas que lhe foram contrárias,

direito natural, e que representa o critério mais seguro para distinguir uma doutrina jusnaturalista de outra que não o seja. Trata-se, como afirmado, da assertiva de que a lei positiva, para ser válida, deve ser necessariamente justa, isso é, deve conformar-se com a lei natural. Nesse sentido, a justiça é “condição de validade” para a lei positiva, e não deve ser obedecida se iníqua, pois estará em desconformidade com a lei natural.

Outra questão importante a ser tratada a respeito desse tema, é a variabilidade de conteúdo do direito natural, em que, como bem asseverado também por BOBBIO – agora porém, em outro opúsculo²⁹² – o fundamento absoluto dos direitos, inclusive do direito natural, não passa de “ilusão”. O autor afirma que o fundamento absoluto do direito (não só do direito natural) não existe, e que nem mesmo os jusnaturalistas conseguiram encontrar um fundamento absoluto para o direito natural²⁹³. Não conseguiram sequer determinar um conteúdo que seja invariável²⁹⁴.

Demonstra o autor que o direito natural, como todo direito, também é histórico, ou seja, está sujeito aos valores cultivados por determinada sociedade em determinada época, e não retrata, portanto, aquele pretenso arcabouço

afirmando que o direito natural sempre deve prevalecer sobre o direito positivo.

²⁹² Norberto BOBBIO, *A era...*, p. 16-19.

²⁹³ *Idem, ibidem*, p. 16, em que afirma a propósito dessa questão: “Essa ilusão foi comum durante séculos aos jusnaturalistas, que supunham ter colocado certos direitos (mas nem sempre os mesmos) acima da possibilidade de qualquer refutação, derivando-os diretamente da natureza do homem. Mas a natureza do homem revelou-se muito frágil como fundamento absoluto de direitos irresistíveis.”

²⁹⁴ *Idem, ibidem*, p. 46, onde faz a distinção entre duas formas de jusnaturalismo, o medieval e o moderno, afirmando, que para o primeiro, o conteúdo do direito natural é variável, enquanto para o segundo é fixo.

universal de direitos inerentes à condição humana, idéia originariamente propagada pelo Direito natural.

Os direitos fundamentais, que têm fundamento e origem no Direito natural, também são considerados históricos e têm, nessa medida e da mesma forma, conteúdo variável, de acordo com a sociedade e à época em que são invocados. Assim, o direito à propriedade, que foi considerado direito fundamental absoluto, *sacrè et inviolable*, hodiernamente não é mais tratado nesse contexto, e deixou, há muito, de ter caráter absoluto, em face do desenvolvimento das idéias da função social da propriedade e desapropriação, que relativizaram em muito esse conceito que se pretendia imutável.

É relevante ressaltar, no entanto, antes de adentrar ao estudo do mínimo existencial e do seu fundamento, que o direito natural é conceito que se prestou também a legitimar todo tipo de pensamento doutrinário. Não há teoria que, se algum dia procurou de forma percuciente fundamento nessa corrente, não tenha encontrado apoio em alguma “lei natural”.

Como bem acautela BOBBIO,

“sempre que um escritor, uma facção, uma seita, um partido, um político poderoso quis justificar o seu direito e recorreu para isso ao direito natural, não teve dificuldade em encontrar na natureza complacente algum fundamento. A natureza demonstrou ser generosa o bastante para contentar, se solicitada com habilidade, o patrão e o empregado, o soberano e os súditos, o rico e o pobre, o opressor e o

oprimido. Vista da perspectiva da ética ou das ideologias políticas, a história do direito natural apresenta todas as cores do arco-íris.”²⁹⁵

Nesse sentido, para ilustrar essa incômoda “versatilidade” das leis naturais, BOBBIO lembra que desde sua introdução nas Declarações de Direito do Homem e do Cidadão (1789), a liberdade tem sido citada como um direito natural, como um daqueles direitos inalienáveis e imprescritíveis que precedem a criação do Estado. Lembra que LOCKE efetivamente a considerou com um direito natural e KANT a considerou como o único direito fundamental e original do homem. Entretanto, ARISTÓTELES, que se dirigia a uma sociedade que vivia do trabalho escravo, não titubeou em considerar “natural” a escravidão, com a mesma naturalidade com que os iluministas consideraram a liberdade como um bem natural. Evidente o relativismo do conteúdo cultivado pelo Direito natural, que embora não seja característica própria dessa categoria, porque também presente no positivismo, é reiteradamente criticado pelos positivistas, na medida em que careceria assim, de um mínimo de segurança jurídica, sendo fator de facilitação do arbítrio e da insegurança jurídica.

Essa questão da versatilidade e da insegurança das teses naturalistas, foi muito bem ilustrada por ROBERTO LYRA FILHO, quando registra a posição burguesa antes e após sua ascensão ao poder com a Revolução Francesa:

²⁹⁵ *Idem, ibidem*, p. 54.

“...a contestação burguesa da ordem aristocrática-feudal, internamente, assim como do sistema internacional montado, recorreu, então, à forma de direito natural, que denominamos antropológico, isto é, do homem, que extraía os princípios supremos de sua própria razão, de sua inteligência. (...) Está visto que, chegando ao poder, a burguesia, como já acentuamos, descartou o seu jusnaturalismo, passando a defender a tese positivista: já tinha conquistado a máquina de fazer leis e por que, então, apelar para um Direito Superior? Bastava a ordem estabelecida.”²⁹⁶ (sic)

Feitas essas considerações a respeito do direito natural e do direito positivo, necessárias para contextualizar o estudo do chamado mínimo vital ou mínimo existencial e para registro – ainda que superficial – das disputas e problemas enfrentados no trato desse tema, passamos a ocupar-nos especificamente dessa figura jurídica, que tem por fundamento, em parte da doutrina, o direito natural.

Nada obstante, essa disputa não se mostra fundamental no Direito brasileiro, em face da positivação que sofreram no texto da Constituição vigente diversos valores tidos como naturais, como a liberdade, a dignidade humana, o direito a condições mínimas de vida etc, vinculando nesse sentido, tanto a jusnaturalistas quanto a juspositivistas.

²⁹⁶ Roberto LYRA FILHO, *O que é direito?*, p. 57 et seq.

SEÇÃO II – MÍNIMO EXISTENCIAL E EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL

Com a derrocada das correntes totalitárias após a Segunda Guerra Mundial e a necessidade verificada com essa experiência histórica, de limitar de fato e de direito o poder do Estado e dos soberanos, ganharam impulso as teorias jusnaturalistas (vide o citado fenômeno da “conversão” de positivistas convictos como GUSTAV RADBRUCH, e o chamado “renascimento do Direito Natural” após a Segunda Guerra), que acabaram por refletir-se em grande parte no desenvolvimento do constitucionalismo e na elaboração de novas Constituições no mundo²⁹⁷. Nesses documentos políticos, tratou-se de inserir amplas declarações de direitos individuais e sociais, inclusive com o estabelecimento de controles de legitimidade das leis²⁹⁸. Com a Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada pela ONU (1948), houve ainda todo um esforço para se criar mecanismos de tutela internacional dos direitos do cidadão contra o Estado²⁹⁹.

²⁹⁷ No Brasil, veja-se a queda do Estado Novo, insustentável no novo contexto político do pós-guerra, que culminou com a convocação da constituinte por Getúlio Vargas, e confecção da Carta Magna de 1946.

²⁹⁸ Sérgio CADEMARTORI, *Estado de Direito e Legitimidade – Uma abordagem garantista*, p. 79, quando afirma a esse respeito: “Como já referido no início, com a formação dos Estados constitucionais de Direito foram incorporados pelo Direito positivo os conteúdos ou valores de justiça elaborados pelo jusnaturalismo racionalista e ilustrado: o valor da pessoa humana, a igualdade, os Direitos civis e políticos, bem como as garantias processuais de liberdade e certeza. Todos esses princípios ou valores, afirmados na forma de Direitos naturais, foram consagrados nas constituições modernas como Direitos fundamentais que contêm limitações ou imperativos negativos, ou também positivos, como aqueles expressados pelos Direitos sociais.”

²⁹⁹ Emblemático e atual o caso do ditador chileno Augusto Pinochet, que derrubou, em 1973, através de um golpe militar, o governo eleito do socialista Salvador Allende, instaurando umas das mais cruéis ditaduras militares da América Latina, com a prática de toda sorte de violação aos direitos humanos. Esse ditador, acabou tendo sua prisão decretada pela Justiça da Inglaterra, em viagem que fez àquele país para tratar de problemas relacionados à sua saúde. O pedido de prisão foi feito por um Juiz espanhol com base em violações aos direitos humanos praticados pelo ditador e seus comandados, condutas consideradas como crimes contra a humanidade, imprescritíveis. Escapou do julgamento e voltou ao Chile, ironicamente por questões humanitárias, em face de seu precário estado de saúde. Recentemente, porém,

Não foi diferente no Direito Brasileiro que, após a promulgação da Constituição de 1946 – ofuscada pelo obscuro período que se seguiu ao Golpe Militar de 1964 e com a Carta outorgada de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 – teve, na promulgação da “Constituição Cidadã”, em 05 de outubro de 1988, o renascimento do Estado de Direito em grande estilo, inclusive insculpindo em seu texto um capítulo inteiro sobre direitos e garantias fundamentais do homem. Dentre esses direitos, considerados pela corrente jusnaturalista como incorporação dos direitos naturais à Constituição, encontra-se também o direito de *proteção ao mínimo existencial* que deriva do desdobramento de outros princípios, bem como, encontra-se em algumas passagens (especialmente quanto às taxas) do texto constitucional. Esse princípio merece implementação e a mais ampla efetividade, a ser alcançada especialmente pela atuação interpretativa dos operadores do Direito.

Essa hermenêutica constitucional, que tem na interpretação um caminho indispensável para dar maior efetividade aos valores constitucionais, é defendido por autores renomados, como KONRAD HESSE³⁰⁰, CANOTILHO³⁰¹, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO³⁰², LUIS ROBERTO

teve a suspensão de sua imunidade de senador vitalício decretada, abrindo ensejo a ser processado pelos crimes que cometeu.

³⁰⁰ Konrad HESSE, *A força normativa da Constituição*, p. 22, quando afirma: “Finalmente, a interpretação tem significado decisivo para a consolidação e preservação da força normativa da Constituição. A interpretação constitucional está submetida ao princípio da ótima concretização da norma (*Gebot optimaler Verwirklichung der Norm*). ...A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido (*Sinn*) da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação.”

³⁰¹ J. J. Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 227, afirma: “Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte

BARROSO³⁰³, entre outros . Esse sentido da doutrina do Direito Constitucional, e à abordagem da efetividade dos valores constitucionais, notadamente em relação à implementação dos Direitos Humanos, é reforçada ainda pela visão garantista do direito (TEORIA GARANTISTA), que trata precisamente do estudo e do desenvolvimento de mecanismos voltados a dar efetividade aos valores constitucionais, especialmente aos direitos fundamentais.

Essa teoria, de origem italiana, desenvolvida contemporaneamente pelo professor LUIGI FERRAJOLI, embora voltada para o Direito Penal, teve grande aptidão e amplitude suficiente para aplicar-se também a outras áreas das Ciências Jurídicas, pelas quais irradiou seus fundamentos³⁰⁴.

No Brasil, importante e recente obra do professor SÉRGIO CADEMARTORI dá-nos conta do desenvolvimento dessa teoria, que detém tão admirável desiderato, a merecer todo apoio das pessoas comprometidas com o objetivo de dar maior efetividade à Constituição. O professor CADEMARTORI resume as diversas facetas que pode apresentar essa teoria,

maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)."

³⁰² Inocêncio Mártires COELHO, *Interpretação Constitucional*, p. 61.

³⁰³ Luís Roberto BARROSO. *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 225.

³⁰⁴ FERRAJOLI, *Diritto e Ragione*, apud Sérgio Cademartori, *op. cit.* p. 72.

ressaltando sempre o seu propósito de garantia e realização efetiva dos direitos fundamentais. São suas as seguintes palavras³⁰⁵:

“Assim, o garantismo pode referir-se a uma organização jurídica ou a uma atitude dos vários tipos de operadores jurídicos em sua atividade voltada a aplicar ou a modificar o direito. Uma organização jurídica pode-se dizer garantista quando inclui estruturas e institutos aptos a sustentar, oferecer reparo, defesa e tutela das liberdades individuais e aos direitos sociais e coletivos. Um operador dir-se-á garantista quando dedica a sua atividade a aumentar o número ou a eficácia das estruturas e instrumentos oferecidos pelos sistema jurídico para tutelar e promover aquelas liberdades e aqueles direitos.” (grifamos)

É tendo em vista esses horizontes que o estudo do mínimo existencial deve se dar, como categoria jurídica que demanda uma aproximação dessa natureza, no sentido do desenvolvimento e efetividade dos valores plasmados na Constituição, notadamente dos direitos e garantias fundamentais, eis que, embora não tenha logrado previsão literal no texto constitucional, salta aos olhos, de uma singela leitura de princípios fundamentais nela insculpidos e - especialmente no que se refere às taxas - também de especificações pontuais feitas no seu texto e que consagram essa proteção da dignidade de todo cidadão.

³⁰⁵ CADEMARTORI, *op. cit.*, p. 86/87.

SEÇÃO III – IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

O doutrina aponta que a origem desse princípio deu-se na Idade Média, por obra de estudiosos, teólogos e políticos, consubstanciada na máxima “*primum vivere, deinde tributum solvere*”, que representa uma exigência de justiça tributária, em que se impõe antepor as necessidades econômicas básicas do indivíduo às do Estado³⁰⁶. Só passou a ter alguma aplicação concreta, contudo, a partir do final do século XVIII, quando os pobres passaram então a ser poupados da voracidade tributária indiscriminada praticada pelo Estado³⁰⁷.

A figura do mínimo existencial não é nova na doutrina brasileira ou estrangeira, posto que é de ambas conhecida e citada há muito tempo. No Direito Comparado, é matéria exaustivamente tratada e debatida, como categoria jurídica que mereceu desenvolvimento doutrinário e reconhecimento da jurisprudência, especialmente no Direito espanhol, italiano e alemão. Mais recentemente, tivemos as emblemáticas sentenças datadas do início da década de noventa (1990), que consolidaram esse princípio de proteção ao mínimo vital, proferidas pelo Tribunal Constitucional alemão (adiante estudadas), que reconhecem e protegem essa parcela patrimonial há muito tratada e preservada pela doutrina alienígena, e que irradiaram sua influência acadêmica para outros países como Espanha e Itália.

³⁰⁶ Nesse sentido, MARTÍN DELGADO *apud* MARÍN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 25.

³⁰⁷ Nesse sentido, Ricardo Lobo TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*, p. 138 *et seq.*

Diversamente, no Brasil, essa questão tem sido quase que ignorada pela doutrina e jurisprudência que, embora há muito venha fazendo menção a esse princípio – normalmente no contexto do estudo da capacidade contributiva – não tem, infelizmente, merecido mais do que algumas poucas linhas dos estudiosos nacionais. Dentre os que ao menos mencionaram ou dedicaram algumas palavras a esse assunto, podemos citar BECKER, BALEEIRO, SOUTO MAIOR BORGES, MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, REGINA HELENA COSTA e QUIROGA MOSQUERA, entre outros.

A exceção à regra da falta de dedicação a esse tema, é representada quase que solitariamente pelo professor RICARDO LOBO TORRES, que dedicou capítulos e artigos específicos para tratar do tema. Embora não tenha sido ele o primeiro a dedicar-se ao assunto, sem dúvida foi o que na doutrina nacional, mais detidamente o versou.

Na história constitucional, já a Carta de 1946 contemplava expressamente, no artigo 15, §1º, o respeito ao mínimo existencial, quando determinava que não poderiam ser tributado os “...*artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica*”. Entretanto, essa disposição, lamentavelmente, não foi reproduzida com todas as letras nas Constituições que sucederam, embora, como veremos, tenha sido contemplada na Constituição de 1988, não literalmente como seria desejável,

mas como decorrência de outros princípios nela plasmados, como adiante se demonstra.

A doutrina em geral identifica o princípio de proteção ao chamado *mínimo existencial*, *mínimo vital*, *mínimo material*, *mínimo essencial* ou *mínimo indispensável* – todas expressões sinônimas encontradas para a mesma realidade jurídica – como consistente na proibição constitucional de tributar aquela parcela patrimonial do cidadão, que seja voltada exclusivamente à sua manutenção e à de sua família, ou seja, preserva e protege aqueles valores que possuem o cidadão, e que sejam indispensáveis à sua sobrevivência e à de seu núcleo familiar. Constitui, portanto, um patrimônio intangível ao poder tributante estatal, vale dizer, imune à voracidade arrecadatória do Estado, uma vez que envolvido por uma espécie de *couraça de proteção da sua dignidade*³⁰⁸.

Atualmente, por falta de determinação expressa constitucional, como ocorreu na Constituição de 1946, tem sido invocada normalmente com base em princípios previstos nos textos constitucionais, principalmente no princípio da capacidade contributiva (aspecto negativo), nos princípios sobre os quais se baseiam o Estado social (erradicação da pobreza, dignidade do cidadão etc.) e no princípio da solidariedade, visceralmente ligado aos princípios do Estado

³⁰⁸ Evitamos aqui utilizar a expressão “parcela da riqueza” para tratar do mínimo existencial, porque a palavra “riqueza” faz automática relação com a idéia de abundância patrimonial, situação que evidentemente nada tem a ver com o tema tratado, eis que o mínimo vital expressa situação exatamente inversa.

social. De outro lado, também há corrente que a invoca com base no Direito natural da liberdade, justiça etc., personificada no Brasil principalmente pelo professor RICARDO LOBO TORRES. Entretanto, como visto acima, sobre a disputa entre o direito natural e positivo, para o Direito brasileiro essa questão não tem interesse prático, uma vez que esses princípios tidos como resultantes do Direito natural estão devidamente positivados no texto constitucional e, portanto, vinculam tanto uma corrente quanto a outra, por exigência irresistível da força normativa da Constituição.

A Carta Magna atual, portanto, garante esse princípio em algumas passagens de seu texto, eis que protege da tributação situações muito particularmente relacionadas à dignidade humana, e ao mesmo tempo atreladas à ausência de qualquer capacidade contributiva para fazer frente à imposição tributária do Estado.

De fato, por exigência de justiça fiscal, há muito repugna ao senso comum de justiça a tributação de valores que estejam voltados à manutenção das necessidades básicas dos contribuintes, como alimentação, saúde, moradia etc., eis que evidentemente não são expressões sequer de um mínimo de capacidade contributiva que, como visto, é pressuposto necessário à referida imposição tributária.

SEÇÃO IV – PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL COMO FATOR DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Antes de ingressar na questão estritamente jurídica e nos fundamentos que embasam a proteção do mínimo existencial e a vedação ao Estado de se apropriar desse patrimônio do cidadão, podem-se citar alguns fatores que por si só já seriam suficiente para evitar a tributação desses valores mínimos do cidadão.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES já anotava que a falta de tributação do mínimo existencial é determinada por considerações sociais de naturezas diversas. Uma das razões é de ordem prática, posto que o tributo é improdutivo se comparado com as despesas de sua arrecadação. Outra razão, é de exigência de justiça fiscal, pois os pequenos contribuintes não deverão sofrer maior redução em sua capacidade econômica. E por último, porque os pequenos contribuintes é que suportam de maneira mais dura os ônus dos impostos indiretos, eis que estes não levam em consideração, na sua plenitude, a condição pessoal dos que de fato contribuem.³⁰⁹

O citado mestre remete-nos aos ensinamentos de GIANNINI, que de maneira pragmática já ressaltava a desinteressante arrecadação proveniente da tributação dessa faixa patrimonial dos cidadão, ao afirmar que:

³⁰⁹ José Souto Maior BORGES, *Isenções Tributárias*, p. 48.

*"...quando a grandeza ou o valor do pressuposto (fato gerador) descem abaixo de um certo limite, a isenção do imposto é aconselhável, seja por uma particular consideração à inexpressividade econômica da situação de fato, seja pela constatação de que a aplicação do imposto representaria uma inútil onerosidade, dado o seu pequeno rendimento em relação às despesas de lançamento e cobrança."*³¹⁰

Pode-se acrescentar ainda a esses fatores, a suprema irracionalidade de se tributar parcela patrimonial cujo valor está voltado apenas para a manutenção da dignidade do cidadão, eis que esse mesmo Estado que tributa indiscriminadamente parcela do mínimo material voltado à sobrevivência dos cidadãos está obrigado, por força constitucional (comandos de erradicação da pobreza, garantir dignidade aos cidadãos etc.), estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal, a implementar políticas que garantam a esses mesmos cidadãos, condições dignas de sobrevivência. Se não fosse inconstitucional, como efetivamente é no Brasil e na maioria dos Estados modernos seria no mínimo um contra-senso fomentar a pobreza num primeiro momento, para logo em seguida implementar políticas para combatê-la, formando um círculo vicioso onde os males que o Estado se propõe a erradicar, seriam por ele mesmo causados. A evidência dessa contradição é bem sintetizada por QUIROGA MOSQUERA, quando afirma que *"...caso o Estado tributasse o mínimo existencial, isto representaria um verdadeiro paradoxo, pois, ao mesmo tempo em que se retiraria dinheiro do cidadão por força da norma tributária, necessitar-se-ia repor valor equivalente, com o intuito de fazer valer*

³¹⁰ *Idem, ibidem*, p. 48.

os princípios constitucionais expressos, como o direito à vida, à liberdade, à segurança, etc.”³¹¹ (sic)

Assim, antes de se demonstrar flagrantemente inconstitucional a tributação dessa parcela patrimonial, configura desde logo um “*no sense*”, que atenta contra um padrão de racionalidade e eficiência que deve pautar as condutas estatais (vide artigo 37, *caput* da Constituição de 1988)³¹².

SEÇÃO V – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DE PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Há divergências na doutrina quando se trata da indicação do fundamento constitucional de proteção do mínimo existencial, que residem em boa medida nas peculiaridades dos textos constitucionais de cada país, que evidentemente – salvo orientações jusnaturalistas – devem sempre ser observados com atenção sua Constituição para dela retirar, se possível, o fundamento jurídico para a proteção do mínimo existencial.

Algumas Constituições trazem expressamente e com todas as letras a indicação desse princípio.³¹³ Em outras, porém, esse princípio não está

³¹¹ Roberto Quiroga MOSQUERA, *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – o Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 129.

³¹² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:...”.

³¹³ LOBO TORRES, *op. cit.*, p. 142, aponta artigo da Constituição do Japão, onde se observa: “*Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde*”(artigo 25) e a tentativa recente de se acrescentar ao artigo 105 da Constituição alemã que “*o mínimo existencial é imune à impostos*” (sic). MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 13, também aponta textos constitucionais

insculpido literalmente, mas se revela implícito, emergindo dos princípios de justiça tributária normalmente consagrados constitucionalmente, ou ainda, de situações específicas previstas no próprio corpo da Carta Política, que também são expressões inequívocas que homenageiam esse princípio (vide o caso de prestação de serviços públicos, especificados na Constituição, independente do pagamento de taxas aos pobres).

Quando não vem previsto expressamente a proteção a esse princípio - como é o caso das Constituições da Espanha, da Itália, da Alemanha, do Chile, da Argentina e a atual do Brasil - a doutrina e a jurisprudência tem retirado o fundamento do mínimo vital dos princípios de justiça tributária normalmente presentes em seus textos, notadamente do princípio da capacidade contributiva.

Há casos, porém, como o da Alemanha, onde sua Lei Fundamental não reconhece os chamados princípios de justiça tributária³¹⁴. Nesses casos, o mínimo vital é extraído de outros princípios, como o da dignidade humana, do Estado social e democrático e do princípio geral de igualdade (confira-se mais à frente as decisões do Tribunal Constituição Alemão sobre o assunto). O que fica evidente em todo caso, é o grande esforço envidado pela doutrina e

onde estava insculpida expressamente a proteção a esse princípio, como por exemplo a Constituição de Liechtenstein de 1921 (art. 24), do Kuwait de 1962 (art. 48) e a já citada Constituição do Brasil de 1946.

³¹⁴ Vide nesse sentido, o registro do professor MARÍN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 13-14, onde afirma: “*Así ha sucedido en España, donde, normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución. Por el contrario en Alemania, dado que su Ley Fundamental no recoge expresamente los llamados principios de justicia tributaria, dicha exigencia ha sido deducida del artículo 1 GG en el que se reconoce el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, en conexión con el 20.1 GG que*

jurisprudência, no sentido de encontrar fundamento constitucional para a proteção do mínimo existencial quando ele não esteja com todas as letras previsto em seu texto.

V. 1. No princípio da (in)capacidade contributiva

Na Constituição brasileira, a exemplo da espanhola, onde não se observa a literalidade desse princípio, o mínimo indispensável exsurge do princípio da capacidade contributiva (art. 145 e 31, respectivamente), conforme aponta o posicionamento majoritário da doutrina. Evidentemente que se trata do aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, ou seja, da ausência de capacidade para contribuir, porque nesses casos, como visto, o contribuinte expressa tão-somente capacidade econômica e não capacidade contributiva, porquanto os valores que detém, nessa situação, são voltados apenas para o pagamento de utilidades diretamente relacionadas à satisfação de suas necessidades básicas e de sua família. Portanto, tratar-se-ia, nesse caso, de capacidade econômica e não de capacidade contributiva, esta sim condição “*sine qua non*” ao exercício do poder tributante pelo Estado.

A doutrina espanhola aponta o princípio da capacidade contributiva como fundamento constitucional do princípio de proteção do mínimo existencial, e pode ser sintetizada nas palavras do professor DIEGO FABO, quando afirma:

propugna el estado social y democrático, así como también del 3.1 GG en el que se reconoce el principio

*“Así há sucedido en España, donde, normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución. (...) Por nuestra parte también hemos llegado a la conclusión de que es acertado encontrar el más directo fundamento de la obligación de preservar de gravamen el mínimo existencial en el principio de capacidad económica, como especificación del principio de igualdad en materia tributaria.”*³¹⁵

Conclui, resumindo a posição majoritária da doutrina, no sentido de que *“...su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida del principio da capacidad económica, que prohíbe someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.”*³¹⁶

No mesmo sentido ainda, o eminente jurista espanhol SAÍNZ DE BUJANDA, para quem a proteção do mínimo vital é princípio indissociável do princípio da capacidade contributiva³¹⁷.

No Direito e jurisprudência Italianos, também o princípio da capacidade contributiva é citado como fundamento para isentar da imposição tributária os

de igualdad general.”

³¹⁵ MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 13-14.

³¹⁶ *Idem, ibidem, loc. cit.*

valores mínimos voltados à sobrevivência das pessoas. Nesse sentido, dá-nos conta tanto VICTOR UCKMAR³¹⁸ como também EMÍLIO GIARDINA³¹⁹.

No Brasil, podemos citar vários doutrinadores que, embora tratem perfunctoriamente o assunto, apontam direta ou obliquamente o fundamento dessa categoria no princípio da capacidade contributiva, precisamente no seu aspecto negativo.

ALFREDO BECKER já mencionava o mínimo indispensável, quando tratava dos alcances da eficácia da capacidade contributiva, afirmando que o mínimo existencial era uma espécie de *“...deformação sofrida pelo princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável.”* E mais à frente, afirmava que *“Este sistema de criar uma isenção tributária condicionada ao preço do produto, é um sistema perfeitamente praticável de resguardar a imunidade tributária da renda e*

³¹⁷ Apud, Regina Helena COSTA, *op. cit.*, p. 65, onde afirma que *“Para Sainz de Bujanda, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital.”* (sic)

³¹⁸ Victor UCKMAR, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, p. 73-74, onde se observa a seguinte passagem: *“Segundo a Corte italiana a isenção dos rendimentos mínimos não só é legítima, pois atrelada a uma presunção racional de falta de qualquer capacidade contributiva, mas é efetivamente necessária, porque o legislador, se pode estabelecer discricionariamente, em função de complexas avaliações econômicas e sociais, qual é a medida acima da qual surge a capacidade contributiva, não pode deixar de isentar da tributação aqueles sujeitos que recebem rendimentos tão modestos a ponto de serem apenas suficientes para satisfazer as necessidades elementares da vida: se assim não dispusesse, a lei acabaria por impor um dever tributário também onde não existe capacidade contributiva.”*

³¹⁹ Emilio GIARDINA, *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*, p. 448, onde afirma: *“Non crediamo che possa sorgere alcun dubbio sull'assunto che la nozione costituzionale di capacità contributiva racchiuda il principio dell'esenzione dei redditi minimi. Tale assunto viene avvalorato anche da un esame sistematico della Costituzione e dal richiamo dei motivi fondamentali che ispirarono l'enunciazione dell'art. 53. ...L'esame sistematico della Costituzione ci mostra come sai scopo*

capital mínimo indispensável determinada pela regra constitucional em exame
(capacidade contributiva). ”³²⁰

No mesmo sentido, afirmando o fundamento do mínimo vital no princípio da capacidade contributiva, ainda que em seu aspecto negativo, para citar alguns nomes da doutrina nacional, confira-se JOSÉ MAURÍCIO CONTI³²¹, REGINA HELENA COSTA³²², JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA³²³ e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA³²⁴. É nesse sentido ainda a opinião balizada do mestre ALIOMAR BALEEIRO, quando pontifica³²⁵:

“A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de

essenziale della suprema legge della Repubblica quello di tutelare le condizione di minimo vitale dei cittadini”.

³²⁰ BECKER, *op. cit.*, p. 453-457.

³²¹ José Maurício CONTI, *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*, p. 54, onde se lê: “A idéia é a de que, levando-se em consideração as necessidades das pessoas dentro do contexto social, cultural e econômico em que vivem, sejam reconhecidos como não tributáveis os fatos que, embora exteriorizem alguma capacidade econômica, não indicam capacidade contributiva”.

³²² Regina Helena COSTA, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 65, onde afirma que o mínimo existencial tem por base a incapacidade contributiva: “Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável.”

³²³ Jose Marcos Domingues de OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 51-52.

³²⁴ MOSQUERA, *op. cit.*, p. 129, onde se lê: “Com efeito, o mínimo existencial não revela riqueza nova, não representa indicação de capacidade contributiva, não revela incremento ou majoração de direitos. Traduz, simplesmente, ingresso patrimonial que irá se consumir imediatamente após a mutação ocorrida, com a satisfação das necessidades vitais básicas do cidadão. Esse mínimo sequer espelha um indicador de capacidade econômica do indivíduo. Ao revés, reflete incapacidade contributiva, incompetência para contribuir para o Estado como o intuito de fazer frente às despesas públicas”

³²⁵ BALEEIRO, *Introdução...*, p. 276.

indícios e pressupostos dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas mobiliárias, como ações de sociedades anônimas, títulos públicos etc., o recebimento da herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo a que não se refere ao essencial à existência, são elementos indiciários da capacidade contributiva”.

Fica evidente que esse princípio expressa limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, uma vez que a expressão desse patrimônio mínimo não denota capacidade contributiva, mas apenas capacidade econômica, alheia e protegida, portanto, da imposição tributária estatal. Trata-se, portanto, de imunização constitucional dessa parcela patrimonial, que deve ser protegida em face do comando constitucional retirado do princípio de proteção do mínimo vital, retirado da ausência de capacidade contributiva do cidadão.

V. 2. No princípio da liberdade

Como dito, sem dúvida o maior estudioso dessa figura no direito brasileiro é o eminente jurista do Rio de Janeiro RICARDO LOBO TORRES, que trata deste tema em mais de uma oportunidade, em vários artigos publicados e na sua obra Tratado de direito constitucional financeiro e tributários – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia (vol. III), onde aponta, como fundamento dessa figura jurídica, o princípio da liberdade, afirmando que o princípio da capacidade contributiva é um balizador dessa categoria e jamais fundamento para o mínimo existencial.

A par das considerações anteriores, também adequado o fundamento levantado por RICARDO LOBO TORRES, que fundamenta esse instituto jurídico, de estudo ainda incipiente no Brasil, como sendo a proteção das liberdades individuais.

Nesse particular, o mestre fluminense traz fundamentação extensa. Primeiramente, antes de adentrar na natureza do mínimo vital, faz um histórico das imunidades no Direito, afirmando que os positivistas basearam o fundamento das imunidades - entendidas como “...*disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define*”³²⁶ – na limitação pura e simples ao poder de tributar do soberano ou do Estado. Ou seja, a imunidade não era mais do que a intributabilidade calcada na limitação ao poder de tributar do Estado. O recrudescimento do direito natural, notadamente pelos grandes estudos a respeito dos direitos humanos ou direitos fundamentais nos últimos tempos (motivados principalmente pelo jubileu da Declaração dos Direitos do Homem – 1988), levou ao afastamento da tese de que a imunidade estaria baseada tão-somente na limitação ao poder de tributar do Estado.

A imunidade estaria, nesse sentido, calcada na reserva dos direitos fundamentais, onde a lei poderia incidir apenas a partir desse arcabouço de direitos fundamentais (o caráter histórico desses direitos humanos é

reconhecida por LOBO TORRES). Poderíamos a grosso modo, traçar um paralelo da reserva dos direitos fundamentais com a reserva da lei³²⁷. Na reserva legal, a lei teria um campo exclusivo de temas que seriam, apenas por ela veiculado, excluídos os decretos, e outros veículos normativos infra-legais, ou seja, há uma espécie de “reserva de mercado” da lei, em outras palavras, um arcabouço reservado apenas à lei, intangível a demais veículos normativos infra-legais.

Nesse passo, a reserva dos direitos fundamentais está no sentido da intangibilidade desses direitos pelo Estado, donde a competência estatal estaria limitada por esses direitos e garantias individuais, estando, portanto, a salvo de qualquer tentativa violadora desses direitos reservados. Sob esse ângulo, o papel e a função primordial do Estado é a de proteção aos direitos humanos, porquanto o Estado deixa de ter função apenas de manter a ordem e a propriedade privada, para desempenhar o papel de defensor dos direitos fundamentais. Seria essa, por assim dizer, a própria razão de existência do Estado, que pode ser denominado de garantista³²⁸.

O professor DIEGO FABO, ressalta nesse particular, como já mencionado, que na Alemanha não existem princípios de justiça tributária na sua Constituição, sendo que o mínimo existencial é retirado da conjugação do

³²⁶ BALEEIRO, *Introdução...*, p. 302.

³²⁷ Sobre o tema da lei e reserva da lei e o sentido dado à expressão no Direito Português, vide Manuel Afonso VAZ, *A lei e a reserva da lei*.

³²⁸ Sobre o Garantismo, vide no Brasil, CADEMARTORI, *op. cit.*

princípio da dignidade humana (art. 1 GG), com o princípio do Estado social e democrático (art. 20.1 GG), ou ainda do princípio geral da igualdade (art. 3.1 GG).

V. 3. No princípio da solidariedade social

FRANCESCO MOSCHETTI, por sua vez, destoa da doutrina tradicional, quando afirma que é o princípio da solidariedade social que justifica o mínimo vital, uma vez que, em face de seu dever de solidariedade impõe-se que a sua contribuição aos gastos públicos seja realizada especialmente pelos que têm no lugar dos que nada possuem.³²⁹

As lições de MOSCHETTI, quanto à fundamentação desse princípio de proteção ao mínimo vital no princípio da solidariedade acima citada, são perfeitamente aplicáveis ao direito brasileiro, eis que encontram respaldo jurídico-positivo na própria Constituição em vigor, que, no artigo 3º, inciso I, acolhe o princípio da solidariedade, quando aponta como objetivo fundamental

³²⁹ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 266-269, onde se pode ler em algumas passagens, as seguintes assertivas: *“La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen. (...) La necesidad de eximir un mínimo vital resulta no sólo del artículo 53, entendido a la luz del artículo 2º, sino también del artículo 36 de la Constitución, según el cual: ‘el trabajador tiene derecho a una retribución proporcionada a la cantidad y a la calidad de su trabajo y en todo caso suficiente para asegurar a sí mismo y a su familia una existencia libre y digna.’ (...) El significado del artículo 36 es que existe una riqueza intangible: de igual modo que há de ser dada, no puede ser quitada. Es evidente, por tanto, cómo se combina la interpretación del artículo 53 con la del artículo 36: el primero, en cuanto norma de solidaridad, requiere la exención del mínimo; el segundo da un contenido a tal exención, estableciendo que debe tener en cuenta el conjunto de la situación familiar.”*

da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e *solidária*³³⁰.

Evidentemente que o princípio da solidariedade se aplica também ao sistema tributário, seja porque se encontra elencado como princípio fundamental (Título I, Dos princípios fundamentais), seja porque é perfeitamente adequado a dar vazão ao ímpeto constitucional de implementação de valores de justiça social, através de todos os instrumentos previstos na Constituição, inclusive o cunho extrafiscal inerente ao sistema tributário, que não serve, senão para a implementação dos valores contidos nos princípios fundamentais do Estado brasileiro, previstos especialmente no preâmbulo e nos artigos 1º ao 7º da Constituição da República.

V. 4. Considerações finais

Assim, a proteção do mínimo existencial no direito tributário é sem dúvida, expressão do princípio da capacidade contributiva, embora em seu aspecto negativo, e como tal, posto que resulta das dobras do princípio da igualdade, também deve ser observado quanto às taxas, desde que presentes os pressupostos de sua aplicação. Sob o aspecto da justificação no direito natural, encontra-se inserto no princípio da liberdade. E do ângulo da justificação social, tem instrumentalização no sistema constitucional tributário através do

³³⁰ Há previsão expressa do princípio da solidariedade em outras Constituições contemporâneas, vide, por exemplo, o artigo 2º da Constituição espanhola de 1978 ou o mesmo artigo da atual Constituição Italiana.

princípio da solidariedade, que dá embasamento extrafiscal à proteção desse patrimônio indispensável à dignidade da pessoa.

Pode se dizer, à vista de tudo que foi exposto sobre a identificação do fundamento constitucional desse princípio, que embora seja útil e correto dizer-se que o princípio de proteção ao mínimo indispensável tem fundamento na capacidade contributiva, ele bem poderia, de qualquer modo, também ser extraído do princípio da dignidade humana e da liberdade, do princípio da solidariedade social, ou ainda do próprio Estado social³³¹.

Mais exato seria, a nosso ver, para se demonstrar completamente e em toda sua plenitude esse princípio, revelando todos os aspectos dessa categoria que busca a preservação do mínimo de sobrevivência dos integrantes da sociedade, a conjugação de todos esses fundamentos, posto que eles se inter-relacionam, ou seja, se conformam mutuamente, e portanto a indicação de apenas um desses fundamentos, dá uma visão parcial dessa categoria. Por conseguinte, tão-somente o princípio da (in)capacidade contributiva, solitariamente, não reflete com exatidão a completa dimensão do que representa esse princípio para o Direito, que ganha legitimidade e justificativa,

³³¹ Nesse sentido também, de retirar ainda de outros princípios constitucionais o fundamento do mínimo vital, as palavras do professor MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 14-15, onde afirma: “*Por tanto, aunque defendamos la utilidad de servirnos fundamentalmente de las construcciones elaboradas en torno a los principios de capacidad económica e igualdad, por cuanto suponen un desarrollo o especificación del significado atribuido a la justicia tributaria especialmente útil a nuestros efectos, entendemos que igualmente hubiera podido deducirse la exigencia de preservar de gravamen el mínimo existencial a partir del artículo 9.2 da Constitución española, que proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o recurrir o eliminar los obstáculos que impidan o*

portanto, apenas em face da justaposição do princípio da incapacidade contributiva (aspecto estritamente tributário do fenômeno), com os princípios da dignidade humana, da solidariedade social e da liberdade (aspectos sócio-políticos juridicizados do fenômeno), que apenas em conjunto, e jamais solitariamente, podem dar a verdadeira dimensão da origem e dos fundamentos desse princípio para o Direito.

SEÇÃO VI – O MÍNIMO EXISTENCIAL E O TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÃO

De grande relevância para a consolidação desse comando de não gravar o patrimônio que esteja voltado para a satisfação das necessidades vitais das pessoas, foram duas sentenças exaradas pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, em 29 de maio e 12 de junho de 1990, que seguindo linha jurisprudencial precedente, praticamente fizeram escola sobre o assunto³³². Elas tinham como ponto comum o fato de estabelecer, através da interpretação dos princípios constitucionais daquele País – notadamente o princípio de proteção à dignidade humana e o princípio do Estado social (art. 1º GG e 20.1 GG da Constituição de Bonn de 1949)³³³ – a obrigatoriedade de observância e preservação de valores mínimos que estejam voltados à subsistência dos

dificulten su plenitud; o, incluso, a partir del artículo 1 da Constitución española e y como derivación de la cláusula de Estado social, como há puesto de manifiesto la experiencia alemana.”

³³² Vide MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 35 e 36.

³³³ *Apud, idem, ibidem*, p. 36., “Art. 1 GG: 1. La dignidad del hombre es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. 2. El pueblo alemán se identifica, por tanto, con los inviolables e inalienables derechos del hombre como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo. 3. Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativos, ejecutivo y judicial a título de derecho directamente aplicable.” E art. 20.1 GG: “La República Federal Alemana es un estado federal, democrático y social”.

cidadãos alemães, e que os valores referentes à manutenção dos filhos também estão inseridos nessa categoria e, nesse diapasão, também merecem ser protegidos da imposição arbitrária do Estado³³⁴.

As referidas sentenças, ao que nos dá conta DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, tinham por objeto a insurgência contra a diminuição do valor estabelecido para abatimento por filho, da base de cálculo a ser apurado para pagamento do imposto de renda da pessoa física naquele País. O Tribunal entendeu que esses valores são expressões do mínimo vital de manutenção da família, e não podem, por esse motivo, serem gravados pelo Estado.

Nessas decisões a peculiaridade residia no fato de que – a par da importância quanto à consolidação dessa linha jurisprudencial – o Tribunal alemão foi além, estabelecendo critérios objetivos para a determinação do valor exato que deveria ser protegido da potestade tributária do Estado, uma vez que apontou, como critério para estabelecimento dessa parcela patrimonial que representaria o mínimo existencial, o valor da renda mínima assistencial paga pelo Estado alemão para a manutenção e sobrevivência das famílias pobres de sua população³³⁵.

³³⁴ Foi o reconhecimento do comando constitucional de “*dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en la medida en que éstas sean necesarias para garantizar las condiciones de vida mínimas de una vida digna*”, *Idem, ibidem*, p. 35.

³³⁵ *Idem, ibidem*, p. 43, onde se lê: “*Y en este punto el Tribunal Constitucional da un paso decisivo en el tratamiento de estas cuestiones y – sobrepasando posiblemente los límites de su función jurisdiccional como legislador negativo – establece unos criterios jurídicos de cuantificación del mínimo existencial que permiten valorar si el legislador ha atendido convenientemente el mandato constitucional que impone preservar de gravamen dicha cantidad. (...) deja claro que su cuantía debe ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos*”.

As decisões desse Tribunal constitucional, influenciaram outros países da Europa Continental, especialmente a Espanha e Itália. Notadamente quanto à Espanha, o eminente professor DIEGO FABO utilizou-se de critérios inovadores contidos naquelas sentenças, para aplicação ao mínimo existencial do imposto de renda, mormente quanto ao critério para estabelecimento do valor exato da renda que representa o mínimo indispensável, também aqui para efeito de não sofrer imposição tributária do imposto de renda da pessoa física no Direito espanhol³³⁶.

Para esse fim, se baseou no critério da renda mínima garantida pelo Estado alemão aos cidadão de baixa renda, que também encontra similar na assistência social espanhola – conhecida como *salário social* – que se constitui num valor assistencial prestados pelas Comunidades Autônomas para os cidadãos espanhóis necessitados e que compreenderia – pela assunção desse critério fornecido pela jurisprudência alemã – ao valor exato que recebem esses despossuídos da população espanhola, porque em princípio o Estado lhes paga o valor mínimo necessário e indispensável à sua sobrevivência³³⁷. Esse valor

³³⁶ Sobre esse critério importado do Tribunal alemão e adaptado ao Direito espanhol para o imposto de renda da pessoa física, vide o exercício lógico e matemático feito pelo referido professor para estabelecer objetivamente para seu país, o valor exato da renda que é expressão desse mínimo vital e que, por isso, está fora do alcance do poder de tributar do Estado espanhol. MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.* p. 64-74.

³³⁷ *Idem, ibidem*, p. 70-71: confira-se sobre o valor dessa renda mínima assistencial paga em quantias diferentes por parte das Comunidades Autônomas que compõe o Estado unitário espanhol, a tabela de valores que representam como média de pagamento por essas unidades estatais, o valor de 34.337 pesetas/mês para cada pessoa, o que equivale a aproximadamente R\$ 590,00 (considerando que 1 dólar equivale a 135 ptas. e o dólar equivale a R\$2,35, em 15/05/01).

seria então considerado expressão do mínimo existencial para efeito de não sofrer tributação do imposto de renda da pessoa física na Espanha³³⁸.

No Brasil, embora o referido critério também pudesse, em tese, ser utilizado para identificação do valor do mínimo existencial a ser mantido a salvo da imposição do imposto de renda da pessoa física, em face do irrisório valor pago a título de renda mínima (aproximadamente R\$50,00 por família, pelos sistema de renda mínima instituído pelo Governo Federal), não pode na prática ser considerado como valor mínimo para sobrevivência, porque evidentemente representa valor que está aquém de fornecer renda para aplacar sequer as necessidades primeiras e mais elementares de uma família, eis que está localizado abaixo da linha absoluta de pobreza e demonstra-se notoriamente incapaz de financiar essas despesas mínimas. Note-se que, sequer é o vergonhoso valor do salário mínimo atual do Brasil que a toda evidência desserve, para o fim de precisar exatamente o valor da renda que devesse ser considerado como mínimo existencial para efeito de não sofrer imposição do imposto de renda da pessoa física no Brasil. Por outro lado, poder-se-ia utilizar para fins da determinação desse valor de renda imune à tributação, critério encontrável na própria Constituição, como o valor do *salário mínimo constitucional* (art. 7º, inciso IV), afastado evidentemente o valor que se

³³⁸ Sobre o assunto do pagamento assistencial de renda mínima prestado em vários países do mundo como Holanda, Espanha, Canadá, França e Brasil, vide a obra escrita por vários sociólogos sobre o assunto e organizada por Aldaíza SPOSATIM, *Renda mínima e Crise Mundial – saída ou agravamento?*. Especialmente sobre o programa de renda mínima no Brasil e erradicação da pobreza, confira-se a dissertação de mestrado defendida na Universidade de Brasília por Lúcia Barros Freitas de ALVARENGA, *Direitos Humanos, Dignidade e Erradicação da Pobreza – Uma dimensão hermenêutica para a Realização Constitucional*.

observa na prática (atualmente em R\$180,00), que notoriamente também não atende aos comandos previstos na Constituição e, portanto, da mesma forma não poderia ser expressão desse valor de renda intributável³³⁹. Parece que o atual valor de isenção do imposto de renda, no patamar de R\$900,00, poderia perfeitamente ser considerado como marco da renda mínima, e o próprio reconhecimento legislativo do mínimo existencial no que toca ao imposto de renda no Brasil.

SEÇÃO VII – AMPLITUDE E CONTEÚDO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Do ponto de vista do alcance subjetivo que se deve emprestar a esse princípio, temos que esse patrimônio imune à tributação estatal deve ser apurado levando-se em conta não apenas os gastos voltados para a manutenção do sujeito passivo, mas de todos os membros que compõem sua família e que estejam sob sua proteção. Essa a posição tanto de MOSCHETTI, quanto de GIARDINA e de DIEGO FABO, também compartilhada pelo Tribunal alemão.

Entretanto, são evidentes as dificuldades na apuração desse valor para os tributos em geral. Denota-se, todavia, que é mais facilmente identificável nos tributos em que se leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo (chamados tributos pessoais). Na apuração do imposto de renda da pessoa física, por exemplo, esse patrimônio essencial à manutenção é mais

³³⁹ “Art. 7º - (...) IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer,

facilmente identificado através de mecanismos de apuração de entradas e gastos, como anota o professor DIEGO FABO, onde o legislador estabelece fatores de modificação da base de cálculo (abatimentos por dependente, gastos com escola, saúde etc.) que expressam o respeito à proteção do patrimônio mínimo voltado à sobrevivência tanto do sujeito passivo quanto de sua família³⁴⁰.

Outra dificuldade encontrada pela doutrina nesse particular, diz respeito à questão de saber se também as pessoas que obtenham rendas por quantia superior ao mínimo existencial, têm assim mesmo direito à imunidade que protege o mínimo indispensável. A resposta que a doutrina e a jurisprudência alienígena nos dá é no sentido de que esse patrimônio deve ser imunizado, uma vez que também os ricos destinam parte de sua riqueza para a manutenção de suas necessidades básicas. O Tribunal Constitucional Alemão também se posicionou nesse sentido, reiterando esse entendimento posteriormente, embora depois tenha proferido decisão em sentido inverso, que foi considerada acidental, isolada do entendimento que depois se consolidou³⁴¹.

vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim"

³⁴⁰ MARIN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, p. 40-41.

³⁴¹ *Idem ibidem*, p. 40-41, dá-nos conta que KLAUS TIPKE já defendia a idéia de que o mínimo existencial também deveria ser aplicado aos ricos, nas seguinte passagem: "*La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por TIPKE...*". Nesse mesmo sentido, GIARDINA, *op. cit.*, p. 219-220, quando afirma: "*In dipendenza del problema dell'imposizione dei redditi minimi sorge la questione se l'esenzione debba essere concessa anche ai soggetti che dispongono di una ricchezza maggiore di quella considerata meritevole del trattamento di favore, ossia se da ogni base imponibile debba essere detrattata una quota fissa, indipendentemente dal fatto che il soggetto goda o non goda di redditi superiori a un certo livello. Accettandosi la teoria della reintegrazione del capitale-uomo, la risposta non può che essere positiva. Le esigenze del sostentamento, inteso come atto rivolto a ricostituire le energie lavorative dell'individuo, si presentano per ogni uomo, indipendentemente dal fatto che egli goda di minori o maggiori ricchezze.*"

De outra parte, a doutrina estrangeira também se debateu sobre o valor que deveria ser considerado como expressão do mínimo existencial e que, portanto, estaria fora do alcance da imposição tributária do Estado. A doutrina de maneira geral, em face da dificuldade de estabelecer valores objetivos aprioristicamente apontados como protegidos por esse princípio, limitou-se a transferir ao legislador a responsabilidade de fixação de critérios a serem utilizados em cada caso concreto para aferição desse valor, ressaltando contudo, a possibilidade de uma apreciação negativa pelo Poder Judiciário. MOSCHETTI já chamava a atenção para o fato de que a apreciação pelos juízes deveria ser apenas quanto à adequação ou não de determinada norma aos comandos de proteção do mínimo existencial, e jamais no sentido de estabelecer valores que considerassem necessitados de proteção sob o manto do mínimo indispensável³⁴².

MOSCHETTI³⁴³ criticou a sentença da Corte Constitucional da Itália, que decidiu no sentido de que seria exercício do poder discricionário do legislador estabelecer o valor que corresponde ao mínimo existencial, e

³⁴² MOSCHETTI, *El principio...*, p. 270, afirmou: “Le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstrato, pero no le está impedido de apreciar la insuficiencia cuando sea evidente para cualquiera, sin sombra de duda..”

³⁴³ *Idem*, *ibidem*, loc. cit.: “No es del todo exacta la tesis de la Corte Constitucional, según la cual la cuantía de la cuota constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador (Sentencia de 1968) y, como tal no susceptible de revisión. Si la Constitución habla de retribución ‘suficiente’, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo que contradice tal concepto (...) Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución”.

portanto, insuscetível de apreciação pelos tribunais³⁴⁴. Afirmou que devem os tribunais fazer apenas apreciação negativa das normas que eventualmente não atendam a esse princípio, sem contudo estabelecer por si mesmos critérios ou o *quantum* que entendam correto e que mereça a proteção por esse princípio, eis que isso é tarefa afetada à discricionariedade legislativa, que não pode perder de vista, evidentemente, os comandos ou determinações extraídas do texto constitucional.

Não foi esse, contudo, como acima exposto, o caminho seguido pela Corte Constitucional alemã, que além de corretamente ter reconhecido sua competência para apreciar a constitucionalidade dessa questão, foi mais além no entanto, e estabeleceu por si mesma quais seriam os critérios que deveriam ser utilizados para a configuração dos valores a serem protegidos a título do mínimo indispensável, utilizando-se para tanto, dos valores das prestações sociais pagas pelo Estado alemão por programas de ajuda a famílias pobres, e afirmando que o mínimo existencial deveria ser igual a esse valor³⁴⁵.

Consideramos que efetivamente não deve prosperar a posição tomada pela Corte italiana, mas que também a atitude de legislar ativamente, da Corte alemã, não está em consonância com a melhor forma admitida pelo Direito brasileiro. Nessa medida, os critérios para estabelecimento do conteúdo do

³⁴⁴ *Idem, ibidem*, p. 271, onde aponta que em relação ao princípio da igualdade o tribunal já havia decidido no sentido de que o poder discricionário pode ser apreciado pelos Tribunais: “...precisamente la Corte Costituzionale, em materia de igualdad, há dejado consolidado el principio de que el ejercicio de la discrecionalidad puede ser sometido a control si es manifestamente arbitrario e irracional...”.

mínimo que a ser protegido deve, em rigor, estar afetado ao legislador que, sempre à luz dos mandamentos constitucionais, deve bem desempenhar sua função e exercer sua criatividade legislativa, no sentido de estabelecer critérios precisos que se possam aproximar ao máximo do comando constitucional de proteção do mínimo existencial. Efetivamente, em algumas passagens, como no imposto de renda da pessoa física, por exemplo, já se pode notar que o legislador brasileiro vem, ainda que de maneira intuitiva, estabelecendo critérios de proteção desse patrimônio mínimo voltado à sobrevivência das pessoas.

Ressaltamos por fim, à vista do que foi exposto sobre o princípio de proteção do mínimo vital, neste capítulo, que embora a doutrina em geral, quando estuda essa categoria, normalmente a relacione ao imposto de renda da pessoa física – certamente por causa das condições de natureza e facilidade didática mais propícia reveladas por essa espécie tributária e porque são as questões mais freqüentes enfrentadas pelos tribunais europeus – ele não é de aplicação restrita e exclusiva a esse tributo, uma vez que pode ser aplicado em tese a todas as espécies tributárias, como já chamava a atenção MOSCHETTI³⁴⁵. Incluído, portanto, a figura das taxas, que como veremos, encontra hipóteses expressas, especificadas no texto constitucional, e que são verdadeiros dispositivos de proteção ao mínimo indispensável, eis que estão

³⁴⁵ Confira-se a respeito da jurisprudência do Tribunal Alemão, notadamente quanto à essas sentenças, MARIN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 31-49.

invariavelmente relacionadas à ausência de renda e também à proteção da dignidade humana.

³⁴⁶ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 267, já afirmava essa universalidade na aplicação desse princípio: “*Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de*

CAPÍTULO IV - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TAXA

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM SEU ASPECTO ABSOLUTO, E SUA APLICAÇÃO ÀS TAXAS

Como é comum na doutrina, o princípio da capacidade contributiva pode ser observado sob dois ângulos distintos: absoluto e relativo³⁴⁷.

Quanto ao aspecto absoluto, *"leva-se em conta a participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza"*.³⁴⁸ Ou seja, pela presença de um fato que do qual se presume a existência de riqueza, e em decorrência desse fato, fica evidenciado que certa pessoa está apta a ter de seu patrimônio retirada determinada parcela para custear os gastos do Estado no implemento de suas funções. De outra parte, pode-se observar, sob certo ângulo, também o dever dirigido ao legislador de não estabelecer discriminações que não sejam de cunho econômico, ou seja, o legislador só pode colher no mundo fenomênico fatos que indiquem riqueza, ou, na feliz expressão de BECKER, *"fatos-signo presuntivos de riqueza"*, para a composição da materialidade da hipótese de incidência do tributo, sendo-lhe vedada, portanto, discriminação que leve em conta, por exemplo, características físicas do contribuinte, como o tamanho do nariz ou a cor dos olhos. O princípio da capacidade contributiva absoluta, portanto, atua sobre a hipótese da norma, disciplinando a escolha dos fatos a

personalización que es la exención del mínimo vital."

³⁴⁷ CARVALHO, *Curso...*, p. 233-234. No mesmo sentido, SAMPAIO DORIA, *Direito Constitucional...*, p. 181/183.

³⁴⁸ CARVALHO, *ibidem*, *loc. cit.*.

serem por ela descritos, que devem inexoravelmente retratar uma situação presuntiva de riqueza ou de relevância econômica³⁴⁹.

É evidente que, no Brasil, em face do regime rígido de distribuição de competência previamente talhado no texto constitucional, que afeta de maneira excludente e em *numerus clausus* cada fato-signo de riqueza, a esferas governamentais distintas, a questão não se demonstra tão relevante. Exceção feita, naturalmente, a competência residual reservada à União (art. 154, I), que poderá ainda estabelecer outras hipóteses não previstas na Constituição para criação de novos impostos, de modo que, no exercício dessa competência residual, deverá ater-se a fatos que sejam expressão de riqueza, para poder colocá-los validamente como geradores de eventual imposto que queira criar.

Essa questão foi tratada de maneira percuciente por MARÇAL JUSTEN FILHO, que, quando fazia a distinção entre sanção e tributo, demonstrou de maneira irretocável que o ponto fundamental da diferenciação entre o fenômeno da sanção e do tributo, está na natureza econômica presente na materialidade da hipótese de incidência deste, ou seja, será uma norma tributária na medida em que o fato escolhido para compor o núcleo da materialidade seja simplesmente a previsão da existência de uma riqueza, ao

³⁴⁹ Essa presunção é uma presunção absoluta, ou seja, *iuris et de iure*, uma vez que não admite prova em contrário. A esse propósito, confira-se o registro de JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, p. 240, onde afirma: “Trata-se, como defende BECKER, de uma presunção *juris et de jure* da existência de riqueza. Ou seja, a experiência e o conhecimento demonstram que a ocorrência de certos fatos evidentes não se dá sem que sejam antecedidos, acompanhados ou sucedidos por outros fatos (cuja existência não é fácil, simples ou cômodo demonstrar diretamente). Daí porque a ocorrência daqueles fatos é indicio que conduz à presunção da existência dos últimos.”

contrário da norma sancionatória pecuniária, que embora também exare um comando de pagamento, tem como hipótese de incidência uma punição.

Afirma o ilustre jurista paranaense³⁵⁰:

"De fato, a norma não tem cunho punitivo na medida em que sua hipótese de incidência, na materialidade, contenha a descrição de uma situação economicamente avaliável. Se não for possível avaliar economicamente a situação-base descrita como pressuposto de incidência do mandamento normativo, ter-se-á, uma norma punitiva.

É tão-somente pela existência de riqueza, que o Estado está autorizado a destacar parte desta e trazê-la aos seus cofres. Não se trata de conduta reprovável pela sociedade que sofre punição (multa, por exemplo), mas apenas e tão-somente, pelo fato de existir essa riqueza.

*O sujeito estará obrigado a levar uma parcela de sua riqueza ao Estado não por haver-se conduzido como não devia (juridicamente), mas tão-só pelo fato de existir a riqueza".*³⁵¹

Assim se dá quanto às várias espécies de tributos, inclusive as taxas, uma vez que só será reconhecida como tributária, a hipótese de incidência que descrever abstratamente uma situação exteriorizadora de riqueza.³⁵² Nesse sentido, pontifica o mestre:

"Reforça-se, nessa passagem, a configuração do regime de direito tributário. É que, juridicamente, poderá reputar-se ausente o laivo de

³⁵⁰ *Idem, ibidem, p. 238.*

³⁵¹ *Idem, ibidem, p. 239.*

reprovabilidade que identifica a norma punitiva na medida (e só na medida) em que se reconheça que o Estado se apropria de uma parcela da riqueza existente - seja independentemente de qualquer atuação sua referida ao sujeito passivo (imposto), seja por decorrência de condutas estatais referidas direta ou indiretamente a ele (taxas e contribuições) - pelo fato da riqueza mesma." (grifos do autor)³⁵³

Superado, ainda que de maneira perfunctória, esse primeiro ângulo, que cuida da capacidade contributiva absoluta como fundamento para a cobrança também da taxa, marcadamente de cunho pré-jurídico, passamos a tratar, logo adiante, da capacidade contributiva sob seu ângulo relativo. Antes, porém, trataremos do que entendemos ser o limite para a cobrança dessa exação, à luz de sua natureza e estrutura.

SEÇÃO II - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETRIBUTIVIDADE ÀS TAXAS COMO DETERMINADOR DO LIMITE MÁXIMO DA EXAÇÃO ³⁵⁴

Como salientado acima, grande parte da doutrina pátria tem-se inclinado pela não aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, isto porque a Constituição prevê expressamente sua aplicação apenas aos impostos. Outrossim, porque as taxas têm caráter remuneratório da atuação do poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível, utilizado ou colocado à disposição do administrado. Argumentam ainda que o princípio da capacidade contributiva relativa é incompatível com a natureza dessa exação,

³⁵² *Idem, Capacidade Contributiva...*, p. 362-363.

³⁵³ *Idem ibidem*, p. 366.

que é informada pelo princípio da retributividade ou "comutatividade"³⁵⁵, e portanto, deve manter equivalência com a despesa efetuada pelo Estado, sem se perquirir da capacidade contributiva do sujeito passivo para suportar a imposição tributária ou não.³⁵⁶

REGINA HELENA COSTA, em cuidadosa monografia, afirma que *"...se, com a taxa, pretende-se remunerar a atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custo da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa".*³⁵⁷

Embora grande parte da doutrina pátria siga a posição acima noticiada, inclusive com argumentos contundentes, pedimos vênias para fazer algumas considerações sobre o tema. Com efeito, não discordamos de que o princípio da retributividade informa as taxas, notadamente em virtude da natureza vinculada dessa exação, onde o que se pretende é a remuneração do Estado em virtude de serviço prestado ou colocado à disposição dos administrados, ou pelo exercício do poder de polícia. O que não nos parece correto, todavia, é a consequência absoluta que dessa assertiva se quer retirar, ou seja, de que pelo fato de se aplicar o princípio da retributividade (em face da natureza vinculada da exação), não se pode aplicar o princípio da capacidade contributiva.

³⁵⁴ Tomamos como sinônimos, para os fins deste singelo estudo, retributividade, remuneração ou comutatividade.

³⁵⁵ MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 412.

Na verdade, entendemos que também aqui a virtude está no meio, ou seja, que os dois princípios não se excluem mutuamente, mas se conjugam na determinação de uma taxa nos termos dos ditames e do "espírito constitucional".

De fato, taxas são tributos vinculados que dependem de uma atuação estatal para sua cobrança, pela utilização de um serviço público, ou pela sua colocação a disposição do administrado, bem como pelo exercício do poder de polícia. Ou, como definia GERALDO ATALIBA, taxa é "*...tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado*".³⁵⁸

Dessarte, a taxa, como se pode perceber de sua regra-matriz de incidência, é uma contraprestação às atuações do Estado, e tem como um de seus pressupostos, que a atividade do Estado seja divisível, ou seja, que se possa razoavelmente estabelecer uma equivalência entre os custos da movimentação estatal e a sua divisão entre os que deles se utilizam. Em rigor, qualquer valor cobrado a título de taxa que ultrapassasse ao exato custo do serviço, seria considerado inconstitucional, seria imposto revestido de taxa, ou ainda, na visão de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, seria

³⁵⁶ Por todos, MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 275 *et. seq.*, quanto a doutrina alienígena, e Regina Helena COSTA na doutrina nacional, *Princípio...*, p. 51 *et seq.*

³⁵⁷ *Idem, ibidem*, p. 55.

³⁵⁸ ATALIBA, *Hipótese...*, p. 134.

confisco³⁵⁹. É claro que a divisão exata desses custos, é quase impossível de ser obtida, em virtude das muitas variáveis que os compõem esses custos e que muitas vezes não podem ser mensuradas ou avaliadas adequadamente, mas que influem diretamente no estabelecimento do valor da taxa a ser cobrada. Dessarte, tanto a jurisprudência como a doutrina têm exigido apenas que essa *equivalência seja razoável*.³⁶⁰

Essa equivalência entre o valor dos custos da atuação estatal, e o valor pago pelo sujeito passivo da imposição, é determinada pelo princípio da retributividade, que informa a quantificação do valor da taxa.

Nesse sentido, podemos afirmar que o princípio da retributividade deve ser aplicado às taxas, em razão, é verdade, de sua natureza, eis que a exação tem como pressuposto uma atuação estatal que deve ser remunerada de forma equivalente pelo administrado, usuário efetivo ou potencial da atuação estatal.

Todavia, a aplicação desse princípio, dá-se apenas para a determinação do montante máximo a ser cobrado pelo Fisco, mas nada impede, e até entendemos que seja obrigatório, à luz da imperatividade do tratamento

³⁵⁹ Sacha Calmon Navarro COELHO, *Comentários à Constituição de 1988*, p. 47.

³⁶⁰ *Apud* José Marcos Domingos de OLIVEIRA, *Capacidade Contributiva...*, p. 71, onde se observa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Representação 1077/Rio de Janeiro, no seguinte trecho: "Sendo - como já se acentuou - a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da Justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela - como toda taxa com o caráter de contraprestação, um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite evidentemente é relativo, dada dificuldade de se saber, exatamente o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado."

isonômico, que não seja cobrada, ou que seja graduada de acordo com a capacidade contributiva negativa dos contribuintes.

Importante anotar que a contraprestação continua a ser da própria natureza dessa espécie tributária. Não temos a pretensão de desnaturá-la ou de construir um novo conceito de taxa, até mesmo porque essa definição e identificação, feitas por GERALDO ATALIBA, têm como fundamento exatamente os preceitos constitucionais, e portanto, ganham contornos científicos irretocáveis. O que se pretende é apenas *resignificar* o contexto da aplicação das taxas e readequá-la melhor dentro do contexto e dos valores plasmados na Constituição, porquanto também a taxa se presta como instrumento de políticas públicas de erradicação da pobreza e de distribuição de justiça fiscal, papel que historicamente tem sido reservado aos tributos não vinculados, notadamente aos impostos e às contribuições.

Logo, embora também nos perfilemos com aqueles que defendem a aplicação do princípio da retributividade às taxas, não vislumbramos uma absoluta incompatibilidade delas com o princípio da capacidade contributiva. Ao revés, somos partidários mesmo da justaposição dos dois princípios, onde ambos teriam atuação distinta e complementar no sentido de atender às determinações constitucionais para a imposição das taxas.

SEÇÃO III - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUA APLICAÇÃO ÀS TAXAS

A aplicação do princípio da capacidade contributiva (relativa) às taxas ainda é vista com reservas por grande parte da doutrina nacional, conforme dá-nos conta REGINA HELENA COSTA³⁶¹.

A citada autora bem retrata a posição dominante na doutrina, no sentido de que a aplicação da capacidade contributiva às taxas é incompatível, tendo em vista a natureza vinculada dessa exação, e que retrata, portanto, necessariamente, uma contraprestação pela atuação do Estado, que está diretamente referida ao contribuinte. *Verbis*:

"Sustentar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva às taxas é não atentar para a natureza dessas imposições tributárias. Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir, nas taxas, como critério informador desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custo da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa [...] A igualdade, no tocante aos impostos, traduz-se, entre outras manifestações, no respeito ao postulado da capacidade

³⁶¹ COSTA, *op. cit.*, p. 55 (nota 12), demonstra porém, que no Direito Comparado, há muitos defensores da aplicação desse princípio a todas as espécies de tributos, como SAINZ DE BUJANDA, DINO JARACH, PÉREZ DE AYALA e EUSÉBIO GONZÁLEZ, dentre outros. No Brasil, cita JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA e AIRES BARRETO.

contributiva, enquanto nas taxas a mesma revela-se no princípio da retributividade."³⁶²

Por outro lado, temos ilustres juristas que defendem a posição que ainda se mantém como excepcional na constelação de tributaristas brasileiros.

Nada obstante a ênfase dada ao princípio da retributividade, sua aplicação, como já exposto, não é por nós negada, mas reforçada, com a aplicação justaposta ao princípio da capacidade contributiva. A aplicação deste princípio não se dá para essa espécie tributária de forma plena, como ocorre para os impostos³⁶³, mas de maneira peculiar, definida por contornos diversos do que tradicionalmente lhe são dispensados.

Como visto, pela aplicação do princípio da retributividade, obteríamos o limite máximo que poderia ser cobrado em virtude da atuação estatal, dado que nos forneceria aquela "equivalência razoável"³⁶⁴ perseguida pela doutrina e aceita pela jurisprudência.³⁶⁵

³⁶² *Idem, ibidem*, p. 55 e 56.

³⁶³ Sem querer ingressar no mérito do sentido da expressão "*sempre que possível*" insculpida no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 88, vide, por todos, Marçal JUSTEN FILHO, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 14, p. 368, que nos ensina o seguinte: "A ressalva significa que, em certas espécies tributárias, há incompatibilidade entre a situação prevista na materialidade da hipótese de incidência e o caráter pessoal e a gradação segundo a capacidade econômica. [...] A cláusula '*sempre que possível*' indica submissão do legislador às circunstâncias objetivas da figura tributária de que se trate. A aplicação da capacidade econômica e do cunho pessoal não pode ser escolha subjetiva do legislador. Somente poderá deixar de aplicar o princípio quando '*impossível*'."

³⁶⁴ Marcos Domingues de OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 51, afirma que: "As taxas têm caráter remuneratório e, muito embora não seja possível apurar-se o custo exato do serviço oferecido, devem manter razoável equivalência com aquela despesa, pena de se desfigurar o tipo tributário e evidenciar-se desvio de finalidade pelo Poder Legislativo".

³⁶⁵ *Apud, idem, ibidem*, p. 71, se lê: "... a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional [...] tem ela - como toda taxa com o caráter de contraprestação - um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se

À propósito desse tema, SAMPAIO DÓRIA reforça essa posição no direito brasileiro, e cita ponto de vista nesse sentido também da Suprema Corte americana, que igualmente prescinde de relação matemática exata entre o custo do serviço e o valor cobrado pela esfera estatal³⁶⁶. Nesse sentido, registra a jurisprudência do tribunal máximo dos Estados Unidos: “...do Estado não é exigido se computar com precisão matemática os custos dos serviços.”³⁶⁷

Verifica ainda, que esse valor razoável é aceito pela doutrina e jurisprudência, em face da impossibilidade fática de se estabelecer com precisa certeza o valor do custo do serviço. Esse problema se estabelece, especialmente, tanto pela dificuldade evidente de composição exata desses custos em face das muitas variáveis que podem influenciar nesse desiderato, como pela elevada inflação que assolava o País, fazendo com que os custos dos serviços se elevassem durante o ano, o que, entretanto, a toda evidência, não era acompanhado pelo valor da taxa, porquanto deveria permanecer o mesmo durante um ano, em face da observância do princípio da anterioridade³⁶⁸⁻³⁶⁹.

saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte de pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado. (Diário da Justiça 28.09.84)”.

³⁶⁶ SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional*..., p. 62 et seq., com o discernimento de não estar sendo científico, tenta estabelecer um limite numérico razoável de equivalência entre o valor do custo do serviço e a margem que poderia ultrapassar o valor a ser cobrado a título de taxa. Nesse sentido, opina o mestre: “É natural que o standard da razoabilidade, subjetivo por natureza, não permita determinação precisa da percentagem tolerável de excesso. Em condições normais, de se aceitar margem, quase que de segurança, de 10 a 15%.”

³⁶⁷ *Idem*, *ibidem*, loc. cit.: “...the State is not required to compute with mathematical precision the cost to it of the services”.

³⁶⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 63.

³⁶⁹ Vide artigo 150, III da Constituição Federal, onde se lê: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...III

Assim, afirma que “...não sendo lícito supor que a norma exija o impossível, haverão os contribuintes de se contentar com estimativas a aproximações razoáveis que, embora excedentes no cômputo final aos custo do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado.”

A partir da determinação desse valor limite a ser cobrado por determinada atuação estatal, teríamos o limite pecuniário máximo que poderíamos atribuir a determinada taxa. Dessarte, passaríamos então à identificação dos indivíduos que possuem capacidade contributiva abaixo dessa linha estabelecida pelo princípio da retributividade.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva não seria, portanto, em toda sua plenitude, tendo em vista o valor determinado pela retributividade. A aplicação do princípio dar-se-ia para identificar dentre os administrados, aqueles que não poderiam pagar e, portanto, estariam desobrigados do pagamento da exação, ou deveriam pagar dentro de uma faixa social ("tarifa social"), ou ainda, em relação àqueles que não ultrapassaram a barreira de patrimônio que garante o mínimo indispensável ao desenvolvimento de suas atividades vitais ("mínimo existencial"), nos termos do pensamento de BECKER, MOSQUERA, DIEGO FABO e RICARDO LOBO TORRES, entre outros, já tratados anteriormente.³⁷⁰

– cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

Também nesse sentido posiciona-se JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que já defendia a capacidade contributiva para todos os tributos, atentando inclusive para a proteção do "*mínimo de existência digna*" em relação às taxas. Asseverava que a capacidade contributiva é expressão do princípio da isonomia e que, portanto, a graduação da cobrança das taxas deveria dar-se em razão das condições fáticas indicadoras de riqueza do contribuinte. Colacionou inclusive, em defesa de sua posição, decisão do Supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucional taxa judiciária com valor excessivo no Estado do Rio de Janeiro.

É o posicionamento também do brilhante SAMPAIO DÓRIA, que à luz da Carta anterior, lecionava:

“Não procederiam, por conseguinte, dívidas quanto à constitucionalidade de taxas de registro, graduadas segundo o valor dos documentos, cujo arquivamento se requeira; de custas judiciais variáveis em proporção ao valor da demanda; de taxas sanitárias ou de coleta de lixo graduadas pelas testada do imóvel servido, etc. Nestes exemplos, e em outros que se lhes assemelhem, o princípio da igualdade é estritamente respeitado, pois a discriminação tributária assenta em substanciais diferenças existentes entre os indivíduos tributados.” ³⁷¹
(sic)

³⁷⁰ Vide sobre o tema JUSTEN FILHO, *Concessões...*, p. 165-166.

³⁷¹ SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.*, p. 153.

Reiteramos, todavia, o entendimento exposto, de que a aplicação da capacidade contributiva às taxas deve dar-se com a sua conjugação ao princípio da retributividade, onde teríamos atendidos assim, aos preceitos constitucionalmente exigidos (não teríamos desnaturado a estrutura das taxas; e atenderíamos a outros mandamentos mais amplos da Constituição Federal, notadamente a igualação de pessoas em situação de "desigualdade ilegítima" ou arbitrária).³⁷² A capacidade contributiva seria aplicada apenas em seu aspecto negativo, ou seja, como princípio da (in)capacidade contributiva, conforme determina SACHA CALMON NAVARRO COELHO, cujo pensamento ora colacionamos:

"O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio, etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não-vinculados (impostos)... Não obstante, o princípio da capacidade contributiva, não se liga tão-somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem tem mais, senão que fomenta institutos tributários de variada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria das taxas. As leis, com freqüência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. [...] O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)."

³⁷² "Desigualdade ilegítima" entendida como aquela desigualdade que não está em consonância com os princípios e valores contidos no texto constitucional, ou seja, aquela que estabelecida arbitrariamente, e

Conciso, nesse particular, o pensamento de ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ a respeito do assunto, que, em recente monografia, ao tratar do tema, resumiu esse entendimento escrevendo que *"...a taxa não pode possuir valor superior ao real custo da atividade pública, mas poderá ter valor inferior, em virtude da 'incapacidade contributiva' do usuário, ou por termos mais técnicos, em virtude da aplicação do princípio da igualdade, que exige tratamento diferenciado para pessoas que estão em situações diferenciadas."*³⁷³

Nessa linha, portanto, pode-se afirmar que o enquanto o princípio da capacidade contributiva absoluta informa a hipótese da norma tributária, o princípio da capacidade contributiva relativa atua sobre o mandamento da norma tributária, atuando, nessa medida, o seu aspecto quantitativo e pessoal, uma vez que escolhe os sujeitos passivos exteriorizadores de capacidade ou de incapacidade contributiva, bem como, determina valores como tarifas sociais ou não, a serem pagos por eles.

Logo, o princípio da capacidade contributiva relativa, cremos, deve ser aplicado também às taxas, na medida de sua faceta negativa, tendo em vista a observância compulsória do limite estabelecido pelo princípio da

existe à revelia dos preceitos constitucionais. Quanto as desigualdades arbitrárias, consulte-se LOBO TORRES, *Imunidade Fiscal...*, p. 263.

³⁷³ SCHERKERKEWITZ, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 47.

retributividade, sob pena de vermos desrespeitados os contornos constitucionais intrínsecos dessa exação e sua conseqüente desnaturação.

SEÇÃO IV - INCOMPATIBILIDADE DAS TAXAS COM A APLICAÇÃO PLENA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como singelamente delineado acima, o princípio da capacidade contributiva não se aplica plenamente às taxas, eis que conformado pelo limite máximo de cobrança da exação, obtido com a aplicação do princípio da retributividade. Assim, após a determinação do limite máximo que poderia ser cobrado por determinada taxa, identificaríamos quais os contribuintes que possuem capacidade econômica voltada à satisfação de suas necessidades vitais, para então dispensá-los do gravame, para em seguida, acima dessa faixa de incapacidade, atribuir a seus integrante, tratamento diferenciado, de acordo com sua capacidade contributiva. Identifica-se, portanto, de acordo com critérios dados pela própria Constituição, e abaixo do limite ditado pela natureza da exação, os indivíduos despossuídos de capacidade contributiva, ou que mereçam, em virtude de sua condição pessoal, uma diferenciação no tratamento tributário.

E nem poderia ser de forma diferente, uma vez que qualquer cobrança acima desse limite máximo, além dessa faixa de equivalência razoável, redundaria na inconstitucionalidade da exação, ou colocar-nos-ia diante de uma inaceitável situação do ponto de vista da boa técnica jurídica, em geral um

imposto estaria revestido da roupagem de uma taxa, ou ainda, diante de uma situação de confisco, vedado pelo ordenamento jurídico.

A propósito do tema, MARÇAL JUSTEN FILHO reitera:

“Ter-se-ia, com grande probabilidade, um imposto mascarado de taxa. O Estado buscaria apropriar-se da riqueza privada, por via disfarçada. A desvinculação entre o custo do serviço e o montante da taxa descaracterizaria um tributo vinculado. Logo, o vício surgiria pela ofensa às regras de criação da taxa, discriminação de competências, etc. Eventualmente, seria aplicável a regra de vedação ao confisco, reconhecendo-se imposto instituído com tal efeito.”³⁷⁴ (sic)

No tocante ao confisco, também este jurista engrossa o coro sobre a necessidade de observância da proporção entre o custo da atuação estatal e o valor a ser cobrado a título de taxa. Vejamos:

“Enfoque-se, primeiramente, as taxas. Quer seja de serviço, quer de polícia, um efeito confiscatório dependeria de absoluta desproporcionalidade entre o custo administrativo da despesa pública e o montante da prestação tributária imposta no mandamento. Afaste-se qualquer tipo de concepção remuneratória ou sinalagmática para a taxa. Ainda assim, deve existir uma relação entre a dimensão quantitativa da prestação tributária e a intensidade da atividade estatal.”³⁷⁵

³⁷⁴ JUSTEN FILHO, *Capacidade...*, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14, p. 385.

As taxas estipuladas além do limite estabelecido pelo princípio da retributividade, "taxas exorbitantes" (nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO) são confiscatórias e, de maneira arbitrária, retiram do contribuinte parcela de sua riqueza.³⁷⁶

A figura jurídica do confisco tem natureza penal, ou seja, possui cunho sancionatório, e nessa medida, é totalmente estranha ao direito tributário, uma vez que o tributo é figura que por definição (artigo 3º do CTN), não constitui sanção por ato ilícito³⁷⁷. Talvez por isso, o próprio constituinte resolveu utilizar-se da expressão cobrar tributos "*com efeito de confisco*" (artigo 150, IV da Constituição Federal), ao invés da palavra *confisco* simplesmente, desacompanhada de qualquer adjetivação.

A proibição do confisco, como imposição arbitrária destituída de qualquer fundamento jurídico, ou ainda como imposição que consome grande parte da riqueza ou a exaure, é figura execrada pela teoria tributária, que além de violar o direito à propriedade, a liberdade econômica, entre outros, também vai de encontro à própria racionalidade do sistema fiscal, posto que a riqueza tributada aos limites do esgotamento, impede que nova riqueza seja produzida, exterminando o próprio combustível do sistema.

³⁷⁵ *Idem, ibidem*, p. 384.

³⁷⁶ SCHERKERKEWITZ, *op. cit.*, p. 47.

³⁷⁷ JUSTEN FILHO, *Sujeição...*, p. 245, caracteriza a figura do confisco, como estranha à esfera tributária, na medida em que possui cunho sancionatório: "*A grosso modo, é de se observar que o confisco não tem relação direta com a tributação. Confisco é medida de cunho penal. Trata-se de sanção consistente na transferência de todos ou de parte dos bens do criminoso para o patrimônio público, sem vinculação com a conduta ilícita praticada.*"

Uma vez que não mais vigora o exemplo de limitação de competência tributária estabelecido na Constituição de 1934 (o artigo 185, determinava como limite o máximo de 20% para aumento de impostos) ou na Constituição de 1946 (artigo 19, V e §6º estabeleceu fixou teto para cobrança do imposto de exportação), que traziam limites quantitativos rígidos de tributação, facilitando a identificação de exação confiscatória, a dificuldade persiste atualmente. Veja-se ainda, a esdrúxula experiência argentina, que através de sua Suprema Corte, entendeu estabelecer um valor apriorístico como determinador de efeito confiscatório de tributo³⁷⁸.

Essa linha tênue que separa o confisco e a imputação legítima da exação, é tratada de maneira detida por MARÇAL JUSTEN FILHO, quando com o escopo de estabelecer limites científicos para a identificação do confisco, trabalha com os conceitos de *renovabilidade* e *essencialidade* para sua identificação³⁷⁹.

De maneira resumida, podemos depreender de seus estudos que há uma relação inversamente proporcional entre a renovabilidade da riqueza e o confisco. Vale dizer, quanto maior o grau de renovabilidade da riqueza, mais difícil será a caracterização do confisco, enquanto que, ao revés, sendo menos

³⁷⁸ SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.*, p. 196, onde registra e imputa de acientífica a determinação apriorística de valor determinador de efeito confiscatório de tributo: “A jurisprudência da Suprema Corte argentina, que várias vezes tem examinado essa complexa questão, considerou confiscatório o imposto que importe

renovável a riqueza, com mais facilidade poderá ser qualificada como arbitrária a exação. Quanto à essencialidade do bem jurídico tributado, quanto mais essencial o bem for para o contribuinte e sua família, com mais facilidade poderá ser enquadrado como confiscatória a exação de modo que, ao inverso, quanto mais supérfluo for o bem tributado, maior dificuldade se encontrará para a caracterização de uma situação de confisco. No tópico sobre a seletividade, tratamos da questão da essencialidade do tributo e sua relação com a capacidade contributiva.

No direito espanhol, também podemos observar a preocupação dos magistrados com a observância do princípio do não confisco, embora também enfrentem dificuldades semelhantes na identificação da linha tênue que separa a cobrança legítima e o arbítrio do confisco. Dá-nos conta dessa dificuldade ALVARO RODRIGUEZ BEREJO³⁸⁰, magistrado do Tribunal Constitucional da Espanha: *“Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y assumiendo la dificultad de situar com critérios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, ...”*

Em outra medida, o Direito Comparado dá-nos exemplos esdrúxulos, se considerados à luz do ordenamento jurídico brasileiro, como o da Corte

no ‘desaponderamiento de más del 33% de la utilidad resultante de una correcta explotación de inmuebles rurales’”.

³⁷⁹ JUSTEN FILHO, *Capacidade...*, p. 365.

Suprema Argentina, que aceita as chamadas taxas exorbitantes e defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, mas sob outro enfoque, conforme se observa nas palavras de HECTOR B. VILLEGAS³⁸¹:

"A Corte Suprema Argentina admite que o montante da taxa exceda o custo de serviço. A jurisprudência argentina sustenta que, para a fixação do quantum da taxa, se leve em conta não só o custo efetivo do serviço, em relação ao contribuinte, como, também, sua capacidade contributiva, representada pelo valor de seus imóveis ou de sua renda, a fim de se cobrar menos dos mais necessitados e mais dos de maior capacidade, como forma de se equilibrar o custo total do serviço".

Contudo, nada obstante seja sempre enriquecedora a análise do ordenamento jurídico de outros países, e suas experiências, não podemos simplesmente importar essas idéias sem que sofram antes, profundas discussões à luz do ordenamento jurídico pátrio, mormente em virtude das peculiaridades inerentes ao direito tributário brasileiro, que plasmou na Constituição um sistema fechado e de difícil modificação.

Nesse contexto, a Constituição de 1988 já estabeleceu de forma implícita, no artigo 145, inciso II, o princípio da retributividade como determinador do limite a ser cobrado, sob pena de desnaturação da taxa. Por outro lado, no seu § 2º, proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de

³⁸⁰ Alvaro Rodriguez BEREJO, El sistema tributario em la constitución (los limites constitucionales del poder tributario em la jurisprudencia del tribunal constitucional), *Revista de Direito Tributário*, nº 59, p. 36.

³⁸¹ *Apud*, SCHERKERKEWITZ, *op. cit.*, p. 48.

impostos. Vale observar, ainda, que qualquer exação que ultrapasse o limite do custo do serviço dividido entre os usuários, perderia o vínculo com a atividade estatal, que é pressuposto de imposição das taxas.

Logo, não é demais repisar, nessa linha, que é impossível, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, defender posição semelhante a anotada por VILLEGAS na Argentina, uma vez que estaremos diante de verdadeiro confisco, sendo ainda a própria aniquilação de tudo quanto se construiu até hoje sobre a natureza vinculada das taxas no Brasil. De outra parte, é deitar por terra a divisão entre tributos vinculados e não vinculados evidenciada por GERALDO ATALIBA, com base na investigação que fez do direito positivo brasileiro, formulando assim, classificação marcadamente jurídica. Não é demais notar ainda que foi com base nessas premissas, de tributos vinculados e não vinculados, que se desenvolveram importantes teorias formuladas pela doutrina tributária no Brasil, sobretudo na busca do fundamento das diversas espécies tributárias existentes.

SEÇÃO V - PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA (IN)CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição "Cidadã" de 1988, entre outros valores que foram nela forjados, acabou por consagrar valores exigidos pela sociedade de então, carente de direitos e garantias, amiúde desrespeitados pelos militares que governaram o país até 1985. Em virtude dessas exigências, insculpiram uma

série de direitos e garantias que permearam todo seu texto, além de outros que decorressem de seu regime e de seus princípios (expressos ou implícitos). O § 2º do artigo 5º deixa clara a intenção do constituinte, de apenas exemplificar os direitos e garantias insculpidos no texto, acolhendo expressamente outros direitos e garantias que decorram do seu regime e de seus princípios³⁸².

O Direito Tributário também mereceu especial atenção do constituinte que, informado por esse espírito e pelo entusiasmo, até demagógico de alguns dos constituintes da época, também lhe atribuíram instrumentos de promoção da "Justiça Social". Nesse sentido, ressurgiu de forma expressa no texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva, instrumento por excelência de Justiça tributária, que estava presente no artigo 202 da Constituição de 1946, mas ausente na Constituição de 1967, e na Emenda n. 01 de 1969.

Nesse contexto, o constituinte de 1988 semeou por todo texto constitucional garantias mínimas – o “mínimo existencial”, “mínimo vital”, “mínimo indispensável” ou “necessário físico” (expressões que querem representar a mesma categoria) – que se referem a um arcabouço patrimonial mínimo que não pode ser atingido pelo poder tributário do estado. À guisa de exemplo, podemos citar as imunidades em relação a determinadas situações

³⁸² “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa seja parte”.

(como a pobreza), que dá direito ao recebimento de certidões de nascimento e óbito, garantidas independentemente de pagamento de taxas.

A proteção do mínimo existencial, como visto, embora seja muitas vezes citada por tributaristas pátrios, normalmente não é tratada na doutrina nacional, mesmo por aqueles que a citam, dedicando-lhe normalmente apenas algumas poucas linhas onde somente mencionam o assunto, nada obstante a importância insofismável do tema, considerado como exigência inexorável de justiça fiscal para as civilizações.³⁸³ Nesse contexto, o fato de uma pessoa que nada tem além do mínimo indispensável para sua sobrevivência – ou para que lhe seja reconhecida dignidade – ser tributada, é algo que repugna ao senso comum de justiça, à própria racionalidade do sistema tributário e aos princípios insculpidos e consagrados nas Constituições modernas. Vejamos a respeito o que diz ALIOMAR BALEEIRO:

“Desde o século XVIII, pelo menos, com Montesquieu e depois com Bentham e outros, sustentou-se que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica. O ‘necessário físico’ deveria ser isento da tributação. A mesma idéia, modernamente, é enunciada através do princípio da isenção do ‘mínimo da existência’.

A Constituição brasileira de 1946 referia-se a esse cânon fiscal, consagrado pela consciência contemporânea, quando determina a graduação dos impostos pela capacidade econômica, atenta às

³⁸³ MARIN-BARNUEVO FABO, *La Protección...*, p. 25, dá-nos notícia da origem do tema, quando afirma que: “Se trata pues de una incuestionada máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada

*condições pessoais dos contribuintes (art. 202), ou quando, pela isenção de certos elementos, evita que os tributos sacrifiquem o 'mínimo de existência'".*³⁸⁴

MAFFEZZONI, cujas idéias são utilizadas neste particular por BALEEIRO, também anota a irracionalidade na tributação dessa esfera patrimonial desprovida de capacidade de contribuição das pessoas.³⁸⁵ BALEEIRO, nesse sentido, aponta o fundamento social da proteção do mínimo existencial no princípio da solidariedade, pelas seguintes palavras:

*"Além de razões inspiradas na solidariedade social, outras de caráter prático e lógico condenariam impostos sobre criaturas de reduzida capacidade contributiva. Segundo a concepção atual de Estado, este deve assistência a todos os necessitados por efeito de suas condições (idade, saúde, incapacidade de trabalho, fase escolar, etc.) ou econômicas (pauperismo, desemprego, etc.). Seria redondamente insensato, antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa"*³⁸⁶. "(sic)

E mais a frente, pontifica:

"Quaisquer que sejam as restrições feitas ao conceito de capacidade contributiva da coletividade, é evidente que existem limites

por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma 'primum vivere, deinde tributum solvere'".

³⁸⁴ BALEEIRO, *Uma Introdução...*, p. 276.

³⁸⁵ Frederico MAFFEZZONI, *apud, idem, ibidem, loc. cit.*

³⁸⁶ *Idem, ibidem, loc. cit.*

para esta tanto quanto para os indivíduos. O contribuinte não pode pagar impostos que sacrifiquem o 'mínimo de existência' ou o 'necessário físico'. A insistência do Fisco em ignorar esse princípio óbvio acarretaria a ruína física do homem, que é a base econômica da produção de qualquer país."³⁸⁷

Nada obstante ser tema palpitante e de relevância ímpar, talvez um dos primeiros a referir-se a esse tema no Brasil, tenha sido ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁸⁸, que - inspirado pelas idéias de EMÍLIO GIARDINA - ao tratar das contrições que o conceito de capacidade contributiva sofre ao ingressar no mundo jurídico, alude a proteção do "*mínimo indispensável*". Exemplifica como dentro desse mínimo indispensável, o salário que as leis trabalhistas definirem como mínimo.

Nesse ponto, pedimos vênias para fazer uma observação que nos parece pertinente. Quanto ao salário mínimo, sua acepção constitucional atual, está muito além do mínimo determinado pelas leis trabalhistas. Este salário-mínimo definido em lei, não pode à luz da Constituição de 1988, ser considerado como mínimo existencial no Brasil, como limite máximo de intributabilidade de rendimentos e respeito à direitos fundamentais, uma vez que, como é notório, o salário mínimo no Brasil não garante (nem chega perto de fazê-lo) os preceitos elencados no artigo 7º, inciso IV da Carta Política em vigor. Portanto, para a determinação do mínimo existencial no Brasil, não se pode levar em

³⁸⁷ *Idem, ibidem, p. 277.*

³⁸⁸ BECKER, *op. cit.*, p. 453 et seq.

consideração o salário mínimo definido pelas leis trabalhistas, mas os preceitos insculpidos na Constituição³⁸⁹.

Também em relação às taxas, o mínimo existencial deve ser observado, por determinação constitucional. A imunidade em relação à emissão de certidões de óbito e de nascimento, o direito de petição independente de taxa, custas judiciais etc, são expressões desse desiderato constitucional de proteger o mínimo indispensável e prestigiar a dignidade do cidadão através do direito tributário, ou seja, é o reconhecimento da incapacidade contributiva do indivíduo, uma vez que sua capacidade econômica é voltada apenas à manutenção de suas necessidades vitais e indispensáveis.

A Constituição brasileira de 1946, em seu artigo 15, § 1º, determinava um limite à tributação do mínimo existencial, nos seguintes termos: *"São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."*

Embora a Constituição vigente não tenha feito – pelo menos de maneira extensa e clara como seria desejável – em cláusula própria, genérica, menção expressa a esse princípio de proteção ao mínimo existencial, ele pode ser extraído de algumas passagens do texto constitucional e mesmo do espírito da

³⁸⁹ No Brasil, atualmente, a renda até R\$ 900,00 não é tributada. Poderíamos afirmar, a princípio, que seja o reconhecimento em relação ao imposto de renda, da proteção do mínimo existencial.

Constituição de 1988. Ela proclama como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, *"erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"* (artigo 3º, inciso III).

Também prevê expressamente imunidades que são, na verdade, expressões desse desiderato constitucional de proteção mínima. Em relação aos impostos podemos citar, *"verbi gratia"*, os insculpidos no artigo 153, § 2º, II (renda dos aposentados), §3º, II (princípio da seletividade) e ainda, §4º do mesmo artigo (pequenas glebas rurais). No que tange às taxas, o direito de petição, o direito à obtenção de certidões, acesso à justiça independentemente do pagamento de taxa para os que se declararem pobres, *habeas corpus*, *habeas data*, direito de petição, etc. Ou seja, a Constituição previu diversas situações de proteção do mínimo existencial também no que se refere às taxas, e que não pode ser tributado pelo legislador infra-legal, sob pena de grave violação desses preceitos. No Brasil, quanto às taxas, pode-se dizer que efetivamente o fundamento legitimador para o referido benefício está localizado na própria Constituição, que já prevê hipóteses específicas em seu corpo legislativo, as quais estabelecem a proibição expressa da impossibilidade de cobrança de taxas em determinadas situações, nitidamente figuras ligadas à incapacidade contributiva do contribuinte, bem como relacionadas a condições de dignidade humana.

Logo, além de situações genéricas, onde o Estado deverá observar o princípio de proteção ao mínimo existencial, temos também situações específicas, desde logo protegidas pelo Constituinte, que também expressam essa proteção do mínimo de cidadania e dignidade humana.

RICARDO LOBO TORRES, em profunda tese sobre o tema, dá-nos notícias, inclusive em relação às taxas, da posição adotada pela Suprema Corte americana, no sentido de afirmar que o conceito de mínimo existencial tem tido as mais amplas aplicações, a ponto daquela Corte considerar inconstitucional leis prejudiciais aos pobres, especialmente contra a cobrança de taxas limitadoras do direito de voto, ou taxas denegatórias de acesso a benefícios previdenciários ou a serviços médicos, bem assim quanto à cobrança de taxa judiciária excessiva³⁹⁰.

Portanto, não se pode olvidar esse aspecto do direito tributário, como instrumento de desenvolvimento social e inibidor das diferenças sociais, e nesse contexto, a proteção do mínimo existencial, notadamente em relação às taxas, tem relevo especial, na medida em que está relacionada com a utilização de serviços essenciais, e portanto, que atribuem um mínimo de dignidade aos cidadãos.

³⁹⁰ LOBO TORRES, *Os Direitos Humanos...*, p. 134.

SEÇÃO VI - TAXAS COM VALORES SOCIAIS – COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Até o advento da Constituição de 88, podemos afirmar que para a taxa, tanto a legislação, quanto a doutrina e a jurisprudência, sempre dispensaram um tratamento indiferente, do ponto de vista social, reservando a ela papel meramente econômico, até burocrático, impessoal, e totalmente indiferente às diversas capacidades contributivas reveladas pelas pessoas atingidas pelo gravame dessa exação. Essa situação, como se sabe, atinge de maneira especialmente nefasta aos integrantes das classes menos favorecidas, que suportam com maior peso os tributos fixos (fenômeno comumente verificado nas taxas), acabando por não levar em conta sua capacidade, ou a falta dela, para suportá-los, denotando, dessa maneira, a indiferença social revelada por essa exação.

Esse tratamento tem justificativas históricas, em face da pouca importância atribuída às taxas tanto pelo administrador (que acabou por direcionar sua maior atenção para outras espécies tributárias que lhe forneciam maior receita), quanto pela doutrina (vide os poucos trabalhos científicos dedicados a essa matéria, dificultando o seu estudo e desenvolvimento, e a posição quase unânime, irrefletidamente assumida por ela, no sentido de aplicar apenas o princípio da retributividade a essa espécie), como ainda, pelo próprio contribuinte (pela dificuldade geral de acesso ao Judiciário para tutelar seus direitos, agravado nesse caso, em regra, pelos valores relativamente baixos

cobrados, quando comparados com outros tributos, mas significativos para a maioria dos cidadãos que o suporta; e, ainda, por desinformação e pela pouca eficácia, nesse particular, dos mecanismos institucionais de proteção do interesse público, como o Ministério Público e as associações de classe, por exemplo).

Entendemos, porém, que não é esse o perfil reservado pela Constituição às taxas, no sentido de apenas remunerar a atividade estatal, indifente às consequências sociais que provoque e aos valores sociais e princípios plasmados na Constituição que lhe dizem respeito. Ao revés, a sua força normativa e os valores sociais nela talhados, como demonstramos, impõem dispensar tratamento diferenciado, isonômico e, sobretudo, de proteção da dignidade das pessoas, seja dispensando o cidadão de seu gravame, seja levando em conta, dentro de certos limites, as condições pessoais de riqueza reveladas pelos cidadãos atingidos pela sua incidência.

A adoção de critérios para determinação de taxas com “tarifas sociais”, de maior ou menor respeito à capacidade de pagar do contribuinte, é mais do que apenas uma sugestão ou conselho do legislador constitucional, é um imperativo que, como vimos, salta do princípio da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade, ambos contemplados na Carta Magna, e que, mais do que normas programáticas, podem ensejar motivação suficiente para a busca

da tutela jurisdicional de norma que não contemple dita imposição diferenciadora.

Com efeito, é imperativo que se estabeleça para as taxas faixas de identificação de capacidade contributiva, com tarifas diferenciadas em função desse princípio, tendo em conta, porém, duas ordens de limites. O limite máximo é estabelecido em face da aplicação do princípio da retributividade e encontra amparo no valor dos custos gerados pela movimentação estatal. No outro extremo, o limite mínimo é determinado em função da incapacidade contributiva revelada pelas pessoas que se encontram nessa situação e que, portanto, devem estar protegidas do gravame tributário, em face da aplicação do princípio de proteção do mínimo vital.

Nesse passo, dentro do espaço compreendido entre o limite máximo (princípio da retributividade) e o limite mínimo (princípio de proteção do mínimo existencial), deve o legislador estabelecer critérios de identificação de capacidade contributiva, de modo a distribuir adequadamente o ônus tributário da exação entre os destinatários da atuação estatal, dispensando-lhes, dessa forma, o preciso e desejado tratamento isonômico, a implementar os valores constitucionais.

O valor máximo da exação deve ser atribuído às pessoas que detenham capacidade contributiva plena, determinada em função de algum parâmetro de riqueza estabelecido pelo legislador, eis que, nessa condição, podem arcar com o pagamento integral do custo do serviço ou do exercício do poder de polícia. Abaixo desse limite máximo é necessário identificar índices de capacidade contributiva, de modo a possibilitar faixas de pagamento diferenciadas em função da capacidade contributiva dos destinatários da atuação estatal, de maneira a respeitar e distribuir, segundo o princípio da igualdade, o ônus tributário da exação³⁹¹. O limite mínimo, porém, em que se encontram pessoas que não detenham capacidade contributiva, não pode ser vulnerado pela imposição tributária estatal, em face da proteção do mínimo vital, uma vez que as pessoas integrantes dessa faixa, não revelam quaisquer condições para suportar o gravame dessa exação.

Nessa medida, deve ser dispensado o tratamento tributário adequado e diferenciado, em consonância com diferentes capacidades para suportar a incidência da exação, desiderato esse, a ser perseguido apenas dentro do espaço

³⁹¹ Interessante notar sobre esse tema, o adequado tratamento constitucional que, em princípio, reputamos dispensado à chamada taxa de vigilância sanitária, devida a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e que foi criada pela Lei 9.782/1999. Nesta taxa, observa-se a determinação de um valor máximo, possivelmente resultante da aplicação da retributividade, e, abaixo desse limite superior, estabeleceu-se descontos na alíquota para as empresas, em função da sua capacidade contributiva, sendo que o fator de discrimine para igualação e distribuição do gravame, deu-se com base no porte da empresa (desconto de 30%, 60% e 90% na alíquota para empresas assim definidas em lei como médias, pequenas e micro empresas, respectivamente). Embora nos parecesse ideal a dispensa de pagamento para as micro empresas, respeitando-se o limite inferior, de todo modo, ainda assim, podemos entender como menos nefasto esse modelo aplicado a ela, em oposição à sumária ausência de qualquer resquício de igualdade que normalmente o legislador dispensa a essa figura. Por outro lado, advogando a tese tradicional de inconstitucionalidade dessa taxa, porquanto seria incompatível com o princípio da capacidade contributiva, vide nesse sentido, entre outros, Adhemar Ferreira MACIEL, *Taxa de Vigilância Sanitária – Inconstitucionalidade*, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 59, p. 132-145.

existente entre o limite máximo e o limite mínimo. Este o mais preciso e adequado tratamento dispensado pela Carta Magna a essa exação.

Essa situação inclusive não é inédita, e já vem sendo observada em alguns municípios e Estados, que estabelecem as chamadas “tarifas sociais” que isentam do pagamento de taxa de lixo, água ou luz, as pessoas que não podem pagar, ou ainda, determinam valor diferenciado para pessoas que exibam capacidades contributivas distintas, em adequada observância da melhor configuração constitucional dessa exação no Direito brasileiro, de modo que atendem, assim, a vários princípios fundamentais da Carta Política, como ao princípio da proteção do mínimo existencial, da isonomia e da dignidade humana.

Felizmente, tanto a doutrina tributária quanto a legislação e a jurisprudência, na medida em que avançam os estudos dessa matéria e a gradual implementação da força normativa da Constituição de 1988, através da explicitação, estudo e desenvolvimento de seus princípios que ainda não foram totalmente conhecidos e observados, vêm envidando esforços no sentido de dar maior efetividade aos valores plasmados na Constituição, notadamente aos princípios de Justiça tributária (como o de proteção do mínimo vital), que são absolutamente indispensáveis ao desenvolvimento da plena condição de cidadão, que, como vimos, embora seja papel historicamente reservado aos impostos, também pode (e deve) ser desempenhado pelas taxas.

CONCLUSÕES

O princípio da igualdade permeia todo texto constitucional, e assim, também o subsistema tributário. Desde que presentes os pressupostos para a sua aplicação, não pode ser obstado sob qualquer pretexto. Sua expressão por excelência no direito tributário é o princípio da capacidade contributiva, que também deve ser aplicado diante da presença de seus pressupostos.

O fato de o artigo 145, § 1º da Constituição Federal não deve ter referido expressamente às taxas quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva, não obsta que seja a ela aplicado, eis que, como corolário do princípio da igualdade que é princípio onipresente no texto constitucional, e que, diante de seus pressupostos, deve ser sempre observado. Não há, portanto, desrespeito aos preceitos constitucionais pela aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, mas, ao contrário, denota homenagem aos valores e objetivos consagrados em seu texto, em detrimento, portanto, à pobre interpretação literal que se quer indevidamente dispensar à essa matéria.

O princípio da capacidade contributiva aplica-se às taxas apenas em seu aspecto negativo, tendo em vista como horizonte máximo para sua incidência, o valor determinado pelo princípio da retributividade, e como horizonte mínimo, o valor determinado pelo princípio da proteção ao mínimo indispensável à prover as necessidades básicas do contribuinte e sua família.

Neste espaço entre os dois limites estabelecidos pelos referidos princípios, deve-se determinar critérios de identificação de pessoas que não sejam contempladas pela proteção do mínimo vital, e que estejam aquém da capacidade de contribuir integralmente para os custos da atividade estatal, fixando-se, para elas, faixas de incapacidade contributiva com as denominadas “tarifas sociais”.

Portanto, capacidade contributiva e princípio da retributividade não são princípios contrapostos, mas complementares e de sua justaposição é que resultará o correto perfil constitucional dispensado a essa exação.

Há incompatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação às taxas além do limite de “equivalência razoável” determinado pela retributividade, posto que violaria a natureza da taxa como tributo vinculado a uma atuação estatal.

A importância dos desdobramentos do princípio da capacidade contributiva, como a proibição do confisco e a proteção do mínimo existencial, é evidente nos dias de hoje e tais desdobramentos constituem requisitos essenciais para o exercício pleno da condição de cidadão.

O sistema tributário não pode ficar alheio aos valores insculpidos no texto constitucional, pelo contrário, deve, na verdade, colocar-se também como instrumento para a implementação efetiva desses valores, assim, também como as taxas que servem perfeitamente à execução desse desiderato. O princípio da capacidade contributiva, e seus desdobramentos, como a proteção do mínimo existencial e do não confisco, são expressões evidentes desses valores no âmbito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid : Centro de Estudos Constitucionales, 1997.
- ALVARENGA, Lúcia Barros Freitas de. **Direitos Humanos, Dignidade e Erradicação da Pobreza – Uma dimensão hermenêutica para a Realização Constitucional**. ed. Brasília Jurídica, Brasília, 1998.
- AMARO, Luciano. Conceito e Classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.55, p.55 – 65, abr./jun. 1996.
- ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 9, p. 43-54, jul./set. 1969.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo : Malheiros, 1996.
- _____. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n.93, p. 233-238, jan./mar. 1990.
- _____. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. Eficácia Jurídica das Normas constitucionais e leis complementares. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n.13, p. 35-44, jul./set. 1970.
- _____. Progressividade e capacidade contributiva. Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**, São Paulo: RT, p.49 – 54, 1991.
- _____. Comentários de Jurisprudência: Taxa de água – corte de fornecimento para compelir ao pagamento - impossibilidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 6, p. 175-178, out./dez. 1978.
- _____. Taxas e preços no novo texto constitucional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p. 142-155, jan./mar. 1989.
- AZEVEDO, Plauto Faraco. **Crítica à Dogmática e Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1989.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. Ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

- _____. **Uma introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3. Ed. Rio de Janeiro : Forense, 1964.
- _____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.
- BALERA, Wagner. **Princípios Constitucionais Tributários**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.
- _____. **Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas**. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 1, p. 79-83, 1993.
- _____. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.
- _____. **Apontamentos sobre o poder de polícia**. **Revista de Direito Público**, São Paulo, [local de publicação], n. 9, p. 55-68, jul./set. 1969.
- _____. **Elementos de Direito Administrativo**. 1ª edição. São Paulo : Revista dos Tribunais.
- _____. **Natureza e regime jurídico das autarquias**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. **Taxa de Serviço**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 9/10, p. 25-31, jul./dez. 1979.
- BARACHO, Alfredo de Oliveira. **O Princípio da Subsidiariedade – conceito e evolução**. Rio de Janeiro : Forense, 1996
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo : Max Limonad, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.
- _____. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro : Renovar, 1993.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo : Saraiva, 1990.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo : Saraiva, 1963.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. El sistema tributario em la constitución (los limites constitucionales del poder tributario em la jurisprudencia del tribunal constitucional). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 07 – 46.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro : Editora Campus, 1992.

_____. **Locke e o Direito Natural**. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. Sugestões Literárias, 1980.

BORRÁS, Gabriel Giampetro. **Las tasas em la Hacienda Publica**. Montevideo : Faculdade de Derecho y Ciencias Sociales, 1959.

CADEMARTORI, Sérgio. **Estado de Direito e Legitimidade – Uma abordagem garantista**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1999.

CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil**. 10. ed. São Paulo : Atlas, 1989.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra : Almedina, 1995.

_____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 1–32 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14)

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 1991.

_____. **Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados “Tributos Fixos”**. São Paulo : Resenha Tributária, 1975.

_____. **Teoria na norma tributária**. 3. ed. São Paulo : Max Limonad, 1998

_____. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

CASTRO, Viveiros de. **Tratado dos impostos**. Rio de Janeiro : Imprensa Nacional, 1910.

CHRUSCINSKI, Rosana. **Contribuição de melhoria**. Curitiba, 1994. Dissertação (mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação Constitucional**. Porto Alegre : Fabris, 1997.

COELHO, Luiz Fernando. **Lógica Jurídica e Interpretação das leis**. Rio de Janeiro : Forense, 1981.

_____. **Teoria da Ciência do Direito**. São Paulo : Saraiva, 1974.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**, ed. Forense, Rio de Janeiro, 2ª edição, 1990.

_____. **Comentários à Constituição de 1988**. 5ed. Forense, 5ª edição, Rio de Janeiro, 1993.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias – infrações tributárias e sanções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

CONTI, José Maurício. **O imposto sobre a transmissão de bens imóveis: principais questões**. Disponível em: <www.jus.com.br/doutrina/itbi/html> Acesso em 22 nov 2000

_____. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.

DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário Jurídico**. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**, São Paulo: RT, p.162 – 194, 1991.

_____. **Princípio da praticabilidade do direito tributário**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p.166-179, jan./mar 1989.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo : Atlas, 1994.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

ENTERRÍA, Garcia de. **Sobre la naturaleza de la tasas y las tarifas de los servicios públicos**. RAP nº12, 1953.

FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección Del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRRF**. Madrid : Colex, 1996.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro : Renovar, 2001

FERNANDES, F. Javier Martin. **Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español**. Madrid : Marcial Pons, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1994.

_____. **O conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo : RT e USP, 1976.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1996.

FISCHER, Otávio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, n. 28, ano 28, 1994/95

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. **Taxa ou serviço público?**. São Paulo : Resenha Tributária, 1985.

GIARDINA, Emilio. **La basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano : Giuffrè, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. Distinção Jurídica entre Taxa e Preço (tarifa). **Revista dos Tribunais**, [local de publicação], n. 456, [página inicial] – [página final], out. 73.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo : Resenha Tributária, 1997

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Autopoiese do Direito na Sociedade Pós-Moderna**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1997.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1991.

JANCZESKI, Célio Armando. **Taxas**. Curitiba : Juruá, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Concessões de serviços públicos**. São Paulo : Dialética, 1997.

_____. **O impostos sobre serviços na Constituição**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985.

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

- _____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 357 – 395 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14)
- _____. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, n. 30, ano 30, p. 215-234, 1998
- _____. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém : Cejup, 1985.
- KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre : Sergio Antônio Fabris, 1986.
- _____. **Teoria Pura do Direito**. 4. ed. São Paulo : Martins Fontes, 1994.
- LACOMBE, Américo Masset. Igualdade e Capacidade Contributiva. Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**, São Paulo: RT, p.149 – 161, 1991.
- _____. Sentença. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 1, p. 255 – 257, jul/set, 1967.
- _____. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Malheiros, 1996.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. Tasas y precios. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55.
- LE GOFF, Jacques. **Para um novo conceito de Idade Média**. Lisboa : Estampa, 1980.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo : Dialética, 1998.
- LYRA FILHO, Roberto. **O que é direito?** Brasília : Nova Cultura e Brasiliense, 1985.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo : Malheiros, 1998.
- _____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993, p. 198 - 204 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- MACIEL, Adhemar Ferreira. Taxa de vigilância Sanitária Inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, São Paulo, p. 132-145, agosto 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14)

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Tarifa de água – Suspensão de fornecimento pelo não pagamento – Auto-executoriedade dos atos administrativos, **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 20, p. 365-378, abr./jun. 1972.

_____. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

MELO, Jose Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2001.

_____. Em Face do Princípio da Capacidade Contributiva é possível criar Tributo Fixo? Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**, São Paulo: RT, p.141 – 143, 1991.

_____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 141 – 168 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14).

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993, p. 140 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1976.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – o Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo : Dialética, 1996.

MOTA, Myriam Becho e BRAICK, Patrícia Ramos, **História das cavernas ao Terceiro Milênio**. São Paulo : Moderna, 1998.

NASCIMENTO, Antonio Theodoro. **Preços, taxas e parafiscalidade**. Rio de Janeiro : Forense, 1977. (Tratado de Direito Tributário Brasileiro, VII. Coord. Aliomar Baleeiro)

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro : Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. São Paulo : José Bushatsky, 1964.

NOVELLI, Flávio Bauer. Taxa – apontamentos sobre o seu conceito jurídico. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 59, p.95–123.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 221 – 233 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14)

_____. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro : Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

PACHECO, Angela Maria da Motta. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

PEIXOTO, Edison Araujo. Taxa ou preço? Inmetro – Aferição de instrumentos de medição – Fiscalização – Essencialidade do serviço em favor do consumidor. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59.

PEREZ DE AYALA PELAJO, **Temas de Derecho Financeiro**. Madrid : Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidade Complutense, 1990.

PIRSIG, Robert M. **Zen e a arte de manutenção de motocicletas – Uma investigação sobre valores**. 3. ed. Rio de Janeiro : Paz e Terra, 1984.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Campinas : Bookseller, 1999.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 6. ed. Coimbra : Armênio Amado, 1979.

_____. **Arbitrariedad legal y derecho supralegal**. Bueno Aires : Abeledo – Perrot, 1946

SARAIVA, José Alexandre. **Questões cotidianas de Direito Tributário**. Curitiba : Juruá, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 8. ed. São Paulo : Malheiros, 1992.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo : Abril Cultural, 1983.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 21, p. 299-324, jul./set. 1972.

_____. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2.ed. São Paulo : Financeiras, 1954.

_____. Parecer. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 53.

_____. Sujeito Passivo das Taxas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 15/16.

SOUZA, Hamilton Dias de; GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre Taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Taxa e preço público**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1991, p. 111-132 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 10)

SPOSATI, Aldaíza. **Renda mínima e Crise Mundial – saída ou agravamento?** São Paulo : Cortez, 1997.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978.

_____. Apogeu y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. In: **Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro**, Vol. II. Madrid : Tecnos, p. 377- 426, 1975.

TÁCIO, Caio. Poder de polícia e seus limites. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 27/5.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**, São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 192 – 220 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14)

_____. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993, (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18)

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação : imunidades e isonomia**. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1989. (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol III)

_____. O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, jul./set. 1989.

TOURINHO, Arx. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

VAZ, Manoel Afonso. Lei e reserva da lei – A causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976 (teses). Porto: 1992.

VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto. Curitiba : Juruá, 1993.

_____, A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, n. 33, p. 53-64, 2000.

VIEIRA, Padre Antonio. Antologia dos Sermões. Porto : Educação Nacional Ltda, 1939.

VILLEGAS, Hector. Verdades e ficções em torno da taxa. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 17, p. 322-339, jul./set. 1971.

WARAT, Luis Alberto. O Direito e sua linguagem. 2. ed. Porto Alegre : Fabris, 1995.

YAMASHITA, Douglas. ICMS, IVA – Princípios Especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem. São Paulo: IOB Informações Jurídicas, 2000.