

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TAXA

ALEXANDER ROBERTO ALVES VALADÃO*

SUMÁRIO: 1. Introdução 2. Capacidade econômica e capacidade contributiva 3. O princípio da capacidade contributiva como elemento de racionalidade do sistema tributário 4. Capacidade contributiva como desdobramento do princípio da igualdade 5. Aplicação inafastável do princípio da igualdade e seus corolários no direito tributário 6. Taxas como tributos vinculados 7. O princípio da capacidade contributiva e seu aspecto absoluto e sua aplicação às taxas 8. Aplicação do princípio da retributividade às taxas como determinador do limite máximo da exação 9. Princípio da capacidade como corolário do princípio da igualdade e sua aplicação às taxas 10. Incompatibilidade das taxas com a aplicação plena do princípio da capacidade contributiva 11. Proteção do mínimo existencial como desdobramento do princípio da (in)capacidade contributiva 12. Conclusões.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto um despretensioso estudo sobre o princípio da capacidade contributiva e sua aplicação às taxas, tributo vinculado que depende de uma atuação estatal imediatamente referida ao sujeito passivo. Da mesma forma, quanto a suposta oposição deste princípio em relação ao princípio da retributividade, comutatividade ou remuneração, que a maior

* Advogado. Mestrando em Direito Tributário pela UFPR.

parte da doutrina aplica a essa espécie tributária, em detrimento da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Far-se-ão algumas necessárias inserções quanto ao princípio da igualdade, que tem como um de seus corolários o princípio da capacidade contributiva, bem como quanto à questão do “mínimo existencial”, figura que vem merecendo a atenção dos tributaristas contemporâneos e que guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, ainda que em seu aspecto negativo.

O enfoque que se pretende dar a isonomia, é exatamente o da obrigatoriedade da discriminação de acordo com a verificação de algumas condições, exatamente no sentido proposto por Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, que preconiza que havendo situações de desigualdade, o tratamento isonômico impõe-se mediante uma relação lógica entre o fator de discrimen e o tratamento diferenciado – desde que em consonância com os valores contemplados no sistema constitucional¹, no sentido de diminuir e eliminar a desigualdade diagnosticada. Nesse contexto, também se insere a espécie tributária taxa e as situações diferenciadas dos usuários efetivos ou potenciais da atuação estatal que, na esteira do enunciado de ARISTÓTELES e, relembrado mais recentemente por Rui BARBOSA², devem ser igualados na medida de suas desigualdades. É esse o sentido que despretensiosamente queremos imprimir ao presente estudo.

2 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Capacidade econômica e capacidade contributiva são conceitos diversos, mas não contrapostos, sendo que este tem como pressuposto necessário aquele. Só terá capacidade econômica aquele que possuir certo patrimônio, todavia,

¹ Bandeira de Mello, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros. 1993. p.20.

² “A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. 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 eqüivalessem”, *Apud José Marcos Domingues de Oliveira. Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio. Renovar*: Rio de Janeiro, 1988, p.43.

pode ser que o aludido patrimônio, não seja expressão de capacidade contributiva, uma vez que pode ser insuficiente para suportar a incidência do mandamento tributário, de acordo com os valores colhidos à luz do ordenamento jurídico. Nesse exato sentido, nos ensina Francesco MOSCHETTI, que “...la potencia económica deve 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”³ (os grifos são do autor).

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 que pode variar em cada ordenamento jurídico, de acordo com os valores cultivados pela sociedade.

Presente o pressuposto da capacidade econômica e ultrapassado esse limite mínimo onde é vedado o gravame do patrimônio, estamos diante da capacidade contributiva, cujo objeto é a graduação da carga fiscal de acordo com a capacidade do contribuinte de suportar a imposição prevista no mandamento na norma tributária.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Princípio é, na lição de Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO,⁴ “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 rationalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe da sentido harmônico”. (grifamos).

Partindo do pressuposto de que todo sistema tende a estruturar seu repertório (Tércio Sampaio FERRAZ JR.) no sentido de seus princípios, que lhe dão coesão e direção e lhe imprimem determinada rationalidade, podemos

³ Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Espanha, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1980. p.74.

⁴ Elementos de Direito Administrativo. 1^a ed. RT: São Paulo. p.230.

afirmar que o princípio da capacidade contributiva – assim como seus desdobramentos lógicos, como a 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 racionalidade⁵, 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 a manutenção do próprio sistema, podendo mesmo aniquilá-lo.

É cediço que a riqueza que é tributada às vias de exaurir-se (cunho confiscatório)⁶, e, ou 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 inviabilizada.

Nesse sentido, a sentença publicada em RT 284/402⁷, que retrata com incômoda clareza, a importância do princípio da capacidade contributiva, e o espírito que deve impregnar todo 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.”

Não se pode olvidar, ainda, as nefastas consequências sociais que um sistema tributário opressor, confiscatório e desvinculado do princípio da capacidade contributiva pode gerar, como catalisador do desemprego e das diferenças sociais, que antes, deveria amenizar e não incentivar.

⁵ Moschetti, op. cit. p.73, onde afirma que: “... es función del principio de la capacidad contributiva conferir rationalidad al sistema tributario, ...”.

⁶ In Progressividade..., Separata, RDT, p.176, que “Capacidad económica 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*. (grifamos).

⁷ Apud Domingues de Oliveira, op. cit. p.70.

4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

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.”
(grifos nossos)

Como podemos perceber, o princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente apenas em relação aos impostos. Em virtude disso, grande parte da doutrina não o aplica em relação às taxas (e nem aos demais tributos), argumentando que se a Constituição quisesse fazê-lo, teria previsto expressamente. Afiram que em relação às taxas, aplica-se o princípio da RETRIBUTIVIDADE, COMUTATIVIDADE OU REMUNERAÇÃO.

Contudo, esse não é o entendimento que se nos afigura o mais acertado, uma vez que o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade⁸, fundante do sistema tributário e objeto primeiro de qualquer ordenamento jurídico que seja expressão de um Estado democrático⁹ (fundamento inclusive da República)¹⁰ e ideal de Justiça desde os primórdios das sociedades.

Esse princípio permeia todo o texto constitucional, está previsto genericamente no “caput” do artigo 5º da CF, mas é aplicável a qualquer situação

⁸ Vide, entre outros, Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 1963, Saraiva, p.447 e Américo Lourenço Masset Lacombe. *Princípios Constitucionais Tributários*, Malheiros, 1996, p.19 e seguintes.

⁹ Lacombe, Américo Masset, in *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”.

¹⁰ “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas...”. Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2ª edição, São Paulo, 1991, p.36.

em que se demonstre os pressupostos para a sua incidência.¹¹ Portanto, presentes esses pressupostos, sua aplicação não pode ser obstada sob qualquer pretexto.

O desiderato do constituinte quando previu expressamente a aplicação da capacidade contributiva aos impostos, não foi exatamente de excluir a sua aplicação aos demais tributos, mas apenas enfatizar que notadamente em relação aos impostos, sua aplicação se dá com maior razão. Até mesmo porque, a previsão 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.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade, que é um componente necessário de uma noção cediça de Justiça¹² que vem sendo difundida, pelo menos desde os gregos¹³, e que em linhas essenciais, teve origem no ideal de justiça distributiva da época.

É oportuno denotar, de acordo com a lição do ilustre constitucionalista fluminense Luis Roberto BARROSO¹⁴, 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.

A supressão da previsão expressa do princípio da capacidade contributiva que estava no artigo 202 da Constituição de 1946 – e que se referia a “tributos” e não a “impostos” –, e ficou ausente na Constituição de 1967 e na Emenda de 1969, não impediu a melhor doutrina de identificá-lo nas dobras do princípio da igualdade. Assim, nem por isso passou a se entender que era possível a imposição arbitrária de tributos no direito brasileiro, com tratamento igual para pessoas que se encontravam em situações distintas. Nesse sentido, o registro de Aires BARRETO.¹⁵

¹¹ Bandeira de Mello, Celso Antônio. “Conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, Ed. Malheiros, 3^a ed., 1993, p.21.

¹² Regina Helena Costa, com fundamento nas lições de CARLOS PALAO TABOADA, afirma: “...sendo o princípio da igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessita de concreções fora dele, podendo a noção de capacidade contributiva perfeitamente desaparecer do texto constitucional sem que se diminuíssem as garantias dos particulares. Assim, a capacidade contributiva não seria mais do que um elemento imediatamente deduzível da idéia de justiça.” in *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros. São Paulo. 1993. p.38.

¹³ Becker, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”. Saraiva: São Paulo, 1963, p.437.

¹⁴ O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira. Renovar: Rio de Janeiro. 1993. p.290.

¹⁵ Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. RT: São Paulo. 1987. p.20.

“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.”

Assim, desacertada e pobre é a interpretação apenas literal da Constituição, para furtar aos demais tributos a aplicação do princípio da capacidade contributiva, posto que é expressão por excelência, no direito tributário, do inafastável princípio da igualdade, e deste deve ser retirado seu fundamento para aplicação aos demais tributos.

5 APLICAÇÃO INAFASTÁVEL DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SEUS COROLÁRIOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já exposto, a expressão por excelência do princípio da igualdade no âmbito tributário, é o princípio da capacidade contributiva, que deve ser aplicado a todas 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. Pelo contrário, demonstrou que muitas vezes ela é incentivada, ou até mesmo imperiosa, à vista dos preceitos constitucionais. A Constituição “cidadã” de 1988, instituiu em seu artigo 3º, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, valores que devem por determinação da Constituição 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 desideratos, impõe uma discriminação.

Assim, quando a Constituição elenca que o Estado deve intervir no sentido da erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades

sociais e regionais (artigo 3º da CF de 88), é claro que implicitamente ela está impondo que necessariamente se estabeleça um tratamento diferenciado a determinada categoria, para que seja, em virtude dessa discriminação, alçada a um patamar de igualdade material. Portanto, quando determina objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, está, na verdade, impondo um tratamento discriminatório. Mas em que condições um tratamento diferenciado não importa em violação ao princípio da igualdade? É nesse sentido que as lições de BANDEIRA DE MELLO, a nosso ver, fornece balizas para uma efetivação material do princípio da igualdade.

O ilustre jurista aponta os pressupostos para que um tratamento discriminatório seja oportuno juridicamente. 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 desigualdade;
- 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.”¹⁶

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 distintas.

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 discrimen é a inexistência de riqueza além do mínimo existencial, ou a incapacidade das pessoas para suportar a carga tributária; b) há indubitavelmente uma correlação lógica entre esse fator de discrimen (falta de riqueza além 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.

¹⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello, *op. cit.* p.21.

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, ou estabelecendo “tarifas sociais” para uma faixa dos contribuintes com pouca capacidade contributiva, ou prevendo isenções que atendam à defesa do “mínimo existencial”, impassível de incidência tributária. São atuações que estão em plena consonância com os valores constitucionais insculpidos como desiderato pelo Estado brasileiro.

Podemos afirmar por derradeiro, que a presença desses pressupostos, não denotam 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 princípio não raras vezes identificado com a noção de Justiça, é imperativa diante da presença de seus pressupostos. O aplicador 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 DEMELLO¹⁷, “o aforisma aristotélico ‘tratar desigualmente os desiguais’ significa a proibição de distinguir entre iguais e o dever de discriminar os desiguais” (grifamos).

6 TAXAS COMO TRIBUTOS VINCULADOS

O Código Tributário Nacional (CTN) define taxa em seu artigo 77, como tributo que “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Nesse sentido, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (CF), que prevê em seu artigo 145, inciso II, a matriz de incidência da taxa, nos mesmos moldes traçados pelo CTN, 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, prestado ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

¹⁷ In *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 18, p.142.

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 contribuintes. Esse último aspecto é importante para o presente estudo, uma vez que é ressaltado em relação aos demais, como balizador para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

7 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 relativo.¹⁸

Quanto ao aspecto absoluto, “leva-se em conta a participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza”.¹⁹ Ou seja, pela presença de um fato que de onde se presuma²⁰ a existência de riqueza, e em decorrência desse fato, fica evidenciado que determinada 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 vedado, portanto, discriminação que levem em conta, por exemplo, características físicas do contribuinte, como o tamanho do nariz ou a cor dos olhos, por exemplo.

Essa questão foi tratada de maneira brilhante por Marçal JUSTEN FILHO que, quando fazia a distinção entre sanção e tributo, demonstrou de maneira

¹⁸ Vide Paulo de Barros de Carvalho, *in Curso de Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo. 5^a ed. 1991. p.233/234.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.* p.233.

²⁰ Citando Alfredo Augusto Becker, Marçal Justen Filho afirma que: “A eleição de uma certa situação, por parte do legislador, como presuntiva da existência de riqueza é uma presunção absoluta, que inadmite uma prova em contrário”, *in Sujeição Passiva Tributária*. Cejup: Pará. 1986. p.240.

irretocável que o ponto fundamental da distinção entre o fenômeno da sanção e 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.

Afirma o ilustre jurista paranaense²¹:

“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, p. ex.), 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”.²²

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.²³ 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 reprovabilidade que identifica a norma punitiva na medida (e só 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.”²⁴ (grifo do autor)

²¹ Justen Filho, *op. cit.* p.238.

²² Justen Filho, *op. cit.* p.239.

²³ Justen Filho, Marçal, in *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n.º 14, p.362/363.

²⁴ Idem nota 22.

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.

8 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETRIBUTIVIDADE²⁵ ÀS TAXAS COMO DETERMINADOR DO LIMITE MÁXIMO DA EXAÇÃO

Como salientado acima, grande parte da doutrina pátria tem se inclinada pela não aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, isto porque a Constituição prevê expressamente sua aplicação apenas aos impostos, bem assim, porque as taxas têm caráter remuneratório da atuação do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, utilizado ou colocado à disposição do administrado. Argumentam ainda que o princípio da capacidade contributiva é incompatível com a natureza dessa exação, que é informada pelo princípio da retributividade ou “comutatividade”²⁶, e portanto, deve manter equivalência com a despesa efetuada pelo Estado, sem se perquirir da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar a imposição tributária ou não.²⁷

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”.²⁸

Embora grande parte da doutrina pátria siga a posição acima noticiada, inclusive com argumentos contundentes, humildemente pedimos vénia para

²⁵ Tomamos como sinônimos para os fins deste singelo estudo, retributividade, remuneração ou comutatividade.

²⁶ Moschetti, *op. cit.* p.412.

²⁷ Por todos, Moschetti, *op. cit.*, p.275 e seg. quanto a doutrina alienígena, e Regina Helena Costa na doutrina nacional. “Princípio da Capacidade Contributiva”. Malheiros, 1993, p.51 e seg..

²⁸ Regina Helena Costa, *op. cit.* p.55.

fazer algumas considerações sobre o tema. 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. Discordamos sim, com a consequência absoluta que dessa assertiva se quer retirar, ou seja, de que como se aplica o princípio da retributividade, pela natureza vinculada da exação, não se aplica o da capacidade contributiva.

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”.

Taxas são tributos vinculados, que dependem de uma atuação estatal para sua cobrança, pela utilização de um serviço público, ou com sua colocação a disposição do administrado, bem como pelo exercício do poder de polícia. Ou como definia Geraldo ATALIBA, é “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”.²⁹

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 o serviço seja divisível, ou seja, que se possa razoavelmente auferir uma equivalência entre os custos da movimentação estatal e a sua divisão entre os que dele se utilizam.

A rigor, qualquer valor cobrado à 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 confisco.³⁰ É claro que o divisão exata desses custos, é quase impossível de ser obtida, em virtude dos muitos fatores que podem contribuir para esses custos e, de consequência, com o valor da taxa a ser cobrada. Destarte, tanto a jurisprudência como a doutrina têm exigido apenas que essa “equivalência seja razoável”.³¹

²⁹ Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros, 1995, 5ª ed., p.134.

³⁰ In *Comentários à Constituição de 1988*. Forense, 5º ed., Rio de Janeiro, 1993, p.47.

³¹ Domingues de Oliveira, José Marcos. *Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Renovar, 1988, Rio de Janeiro, p.51. Jurisprudência do STF, Representação 1077/RJ, apud. Domingos de Oliveira, op. cit., p.71, nos 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

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 virtude da sua natureza, eis que a exação tem como pressuposto uma atuação estatal que deve ser remunerada de forma equivalente pelo administrado. *Todavia, a aplicação desse princípio, se dá apenas para a determinação do máximo a ser cobrado pelo Fisco*, mas nada impede, e até entendemos que seja obrigatório à luz do princípio da igualdade, que não seja cobrada, nos termos da capacidade contributiva negativa dos contribuintes.

Portanto, embora também nos profilemos àqueles que defendem a aplicação do princípio da retributividade às taxas, não vislumbramos uma absoluta incompatibilidade desta com o princípio da capacidade contributiva. Ao revés, vislumbramos mesmo a justaposição dos dois princípios, onde ambos teriam atuação distinta e complementar no sentido de atender às determinações constitucionais para a imposição das taxas.

9 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUA APLICAÇÃO ÀS TAXAS

A aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas ainda é vista com reservas por grande parte da doutrina nacional, nada obstante, a doutrina estrangeira já reúne grandes nomes que defendam sua aplicação a todos os tributos, conforme nos dá conta Regina Helena COSTA.³²

A citada autora, bem retrata a posição dominante na doutrina, nos sentido de que a aplicação da capacidade contributiva às taxas é incompatível, tendo em vista a natureza vinculada dessa exação, e que retrata, portanto,

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.”

³² *Op. cit.* p.55 (nota 12), onde arrola como defensores da aplicação desse princípio a todas as espécies de tributos, Sainz de Bujanda, Dino Jarach, Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, dentre outros.

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 contributiva, enquanto nas taxas a mesma revela-se no princípio da retributividade.”³³

Inobstante 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, que não se dá para essa espécie, de forma plena como para os impostos³⁴, mas de forma peculiar, definida por contornos diversos do que tradicionalmente lhe é dado.

Como visto, pela aplicação do princípio da retributividade, obteríamos o limite máximo que poderia ser cobrado em virtude da atuação estatal, que nos forneceria aquela “equivalência razoável”³⁵ perseguida pela doutrina e aceita pela jurisprudência.³⁶

³³ Costa, R.H., *op. cit.* p.55 e 56.

³⁴ Sem querer ingressar no mérito do sentido da expressão “sempre que possível” insculpida no artigo 145, §1º da CF de 88, vide, por todos, Marçal Justen Filho, in Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 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 graduação 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’.”

³⁵ 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”.

³⁶ “...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 saber, exatamente, o custo dos serviços a

A partir da determinação desse valor máximo a ser cobrado por determinada atuação estatal, teríamos o limite máximo que poderíamos atribuir a determinada taxa. Passaríamos então, à identificação dos indivíduos que possuem capacidade contributiva abaixo do limite estabelecido pelo princípio da retributividade, ou seja, dos incapazes de contribuir.

A aplicação da capacidade contributiva não seria, portanto, de aplicação plena, mas apenas em sua faceta negativa, tendo em vista o valor determinado pela retributividade. A aplicação do princípio se daria 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")³⁷, 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, tratados adiante de maneira mais detida.

Também nesse sentido, coloca-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 se dar 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.³⁸

Repisamos todavia, o entendimento exposto de que a aplicação da capacidade contributiva às taxas deve se dar com a sua conjugação ao princípio da retributividade, onde teríamos atendidos aos preceitos constitucionalmente exigidos (não teríamos desnaturado a estrutura das taxas, e atenderíamos a outros mandamentos mais amplos da CF, notadamente a igualdade de pessoas

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. (DJ 28.9.84)". apud. Domingues de Oliveira, op. cit. p.71.

³⁷ Vide sobre o tema Marçal Justen Filho in *Concessões de Serviços Públicos*. São Paulo: Dialética. 1997. p.165-166.

³⁸ Domingues de Oliveira, J. M., op. cit. p.51 e 52.

em situação de “desigualdade ilegítima”³⁹ ou arbitrária). A capacidade contributiva seria aplicada apenas na sua acepção negativa, ou seja, como princípio da (in)capacidade contributiva, conforme determina Sacha Calmon NAVARRO COELHO, cujo pensamento colacionamos em parte:

“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 à 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).”

Conciso o pensamento de Iso Chaitz SCHERKERKEWITZ⁴⁰ a respeito do assunto, que em recente monografia, ao tratar do assunto, 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.*”

Logo, o princípio da capacidade contributiva, 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 retributividade, sob pena de vermos desrespeitados os contornos intrínsecos dessa exação e sua consequente desnaturação.

³⁹ “Desigualdade ilegítima”, entendida como aquela desigualdade que não está em consonância com os princípios e valores contidos no texto constitucional, ou seja, aquelas que estabelecidos arbitrariamente, e existem à revelia dos preceitos constitucionais. Quanto as desigualdades arbitrárias, consulte-se Ricardo Lobo Torres, *in Imunidade Fiscal e os Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995. p.263.

⁴⁰ In *Sistema Constitucional Tributário*. Forense, Rio de Janeiro, 1996, p.47.

10 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 incide apenas em seu aspecto negativo, qual seja, determinando o limite máximo de cobrança da exação – limite obtido com a aplicação do princípio da retributividade. Assim, após a determinação do limite máximo que poderia ser cobrado por determinada taxa, identificáramos quais os contribuintes que possuem capacidade econômica voltada a satisfação de suas necessidades vitais, para então isentá-los da exação, ou atribuir-lhes carga tributária diversa, de acordo com sua capacidade de suportá-la. 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, ou além desta faixa de equivalência razoável, redundaria na inconstitucionalidade da exação, ou nos colocaria diante de uma inaceitável situação, do ponto de vista da boa técnica jurídica, onde um imposto estaria revestido da roupagem de uma taxa, ou ainda, diante de uma situação de confisco, vedado pelo ordenamento jurídico. As “taxas” estipuladas além do limite estabelecido pelo princípio da retributividade, “taxas exorbitantes” (Sacha Calmon NAVARRO COELHO)⁴¹ são confiscatórias e, de maneira arbitrária, retiram do contribuinte parceia de sua riqueza.

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 com a própria racionalidade do sistema fiscal, posto que a riqueza tributada aos limites do exaurimento, impede que nova riqueza seja produzida, exterminando o próprio combustível do sistema.⁴²

⁴¹ In “Comentários à Constituição de 1988”. Forense, Rio de Janeiro, 5^a ed., p.47.

⁴² Sobre o confisco e a dificuldade de sua caracterização, vide Marçal Justen Filho, que trabalha com os conceitos de renovabilidade e essencialidade para identificação da figura, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14, p.365.

Inobstante, o Direito Comparado nos dá exemplos como o da Corte Suprema Argentina, que aceita as chamadas taxas exorbitantes, conforme nos ensina o mestre Hector B. VILLEGRAS⁴³:

“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, embora seja sempre enriquecedora a análise do ordenamento jurídico de outros países, e suas decorrências, 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 parágrafo 2º, proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de 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.

11 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

⁴³ Apud Scherkewitz, *op. cit.*, p.48.

seu regime e de seus princípios (expressos ou implícitos). O parágrafo 2º do artigo 5º⁴⁴ 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 princípios.

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, ressurge 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 de 1969.

Nesse contexto, o constituinte de 1988 semeou por todo texto constitucional garantias mínimas, o mínimo existencial, que não pode ser atingido pelo poder tributário do estado. À guisa de exemplo, podemos citar as imunidades em relação a determinadas condutas, que são garantidas independentemente de pagamento de taxas, ou a isenção do salário mínimo previsto em lei trabalhista.

A proteção do mínimo existencial não é tema muito tratado pela doutrina nacional, mas sempre foi uma exigência de justiça das civilizações.⁴⁵ O fato de uma pessoa que não tem nada além do mínimo indispensável para que lhe seja reconhecida dignidade, ser tributada, é algo que repugna o senso comum de justiça.

Talvez um dos primeiros a referir-se a esse tema no Brasil, tenha sido Alfredo Augusto BECKER⁴⁶, que – inspirado pelas idéias de Emilio GIARDINA – ao tratar das contrições que o conceito de capacidade contributiva sofre ao ingressar no mundo jurídico, elenca a proteção do “mínimo indispensável”. Exemplifica como dentro desse mínimo indispensável, o salário que as leis trabalhistas definirem como mínimo.

⁴⁴ “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.”

⁴⁵ FABO, Diego Marín-Barnuevo. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del I.R.P.F.* Espanha: Colex, 1996. p.25, nos dá 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 por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma ‘primum vivere, deinde tributum solvere’”.

⁴⁶ BECKER, *op. cit.* p.453 e seguintes.

Todavia, aqui pedimos vênia para fazer uma observação que nos parece pertinente. Quanto ao salário mínimo, sua acepção constitucional, 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 tributabilidade de rendimentos, 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 consideração o salário-mínimo definido pelas leis trabalhistas, mas os preceitos insculpidos na Constituição.⁴⁷

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, em relação ao direito de petição independente de taxa, custas judiciais, etc. são expressões desse desiderato constitucional de proteger o mínimo indispensável e prestigiar a dignidade de cidadão através do direito tributário, ou seja, é o reconhecimento da incapacidade contributiva do indivíduo, uma vez que sua capacidade econômica é voltada apenas a 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 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 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” (art. 3º, inciso III). Também prevê expressamente imunidades que são na verdade expressões desse desiderato constitucional de proteção. Em relação aos impostos podemos citar, *verbi gratia*, os insculpidos no artigo 153, §2º, II, e §4º, e

⁴⁷ 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.

quanto 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, 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.

Como nos ensina José Souto Maior BORGES⁴⁸, 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 derradeiro, porque os pequenos contribuintes é que suportam de maneira mais dura, os ônus dos impostos indiretos.

O citado mestre, com esqueleto nos ensinamentos de GIANNINI⁴⁹, de maneira perspicaz, afirma que “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.”

Roberto Quiroga MOSQUERA, afirma esse aspecto de incapacidade contributiva revelado pelo mínimo existencial, pontificando que:

“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”.⁵⁰

⁴⁸ *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias. 2^a ed. 1980. p.48.

⁴⁹ Apud José Souto Maior Borges, *op. cit.* p.48.

⁵⁰ *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. Dialética. São Paulo. 1996. p.129.

Ricardo Lobo TORRES⁵¹, em profunda tese sobre o tema, nos dá 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 direitos de voto, ou taxas denegatórias de acesso a benefícios previdenciários ou a serviços médicos, bem assim quanto a cobrança de taxa judiciária excessiva.

Portanto, não se pode olvidar esse aspecto do direito tributário, como instrumento de desenvolvimento social e de 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.

Quanto ao fundamento da proteção do mínimo existencial e sua relação com o direito tributário, Diego Marín-Barnuevo FABO⁵², Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Carlos III de Madrid, na Espanha, em recente trabalho sobre o tema, firmou posição quanto ao fundamento da proteção do mínimo existencial, calcado no princípio da capacidade contributiva, sendo este considerado como especificação do princípio da igualdade em matéria tributária.

Não deixa dúvidas mais adiante quanto a sua convicção de origem da proteção desse mínimo indispensável, quando afirma que a conformação atual dessa proteção tem origem na capacidade contributiva, nas seguintes palavras:

“Su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida dele principio da capacidad económica, que prohíbe someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.”

Assim, a natureza da 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 da dobra do princípio da igualdade, também deve ser observado quanto às taxas, desde que presentes os pressupostos de sua aplicação.

⁵¹ *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.134.

⁵² *Op. cit.* p.14.

12 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 ter se referido expressamente às taxas quanto a aplicação do princípio da capacidade contributiva, não obsta que seja a ela aplicado, eis que é princípio onipresente no texto constitucional e que, diante de seus pressupostos, deve ser observado. Não há, portanto, desrespeito aos preceitos constitucionais pela aplicação desse princípio às taxas, mas, ao contrário, denota homenagem aos valores e objetivos consagrados em seu texto.

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.

Portanto, capacidade contributiva e princípio da retributividade não são princípios contrapostos, mas complementares e de sua justaposição é que resultará a correta determinação do valor devido a título dessa exação.

Há incompatibilidade entre a aplicação do 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 da proteção do mínimo existencial, são evidentes nos dias de hoje, e 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. 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

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros, 1995, 5^a ed.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, Malheiros, 3^a ed., 1993.
- _____, *Elementos de Direito Administrativo*, 1^a ed., RT, São Paulo.
- BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, RT, 1987, São Paulo.
- BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*, Renovar, 1993, Rio de Janeiro.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 1963.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias, Sugestões Literárias*, 1980.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2^a ed., 1991, São Paulo.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 5^a ed., 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*, Forense, 5^a ed., 1993.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros, 1993, São Paulo.
- DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. *Capacidade Contributiva – Conteúdo e eficácia do Princípio*, Renovar, 1988.
- FABO, Diego Marín-Barnuevo. *La protección del Mínimo Existencial en el Ambito del I.R.R.E.* Colex, 1996.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*, Cejup, 1986.
- _____. *Concessões de Serviços Públicos*, Dialética, 1997.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*, Malheiros, 1996.
- _____. *Igualdade e Capacidade Contributiva*, in V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991.

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Istituto de Estudios Fiscales, Ministério da Hacienda, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*, Dialética, 1996.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*, Forense, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Fiscal e os Direitos Humanos*, Renovar, 1995.

_____. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n^o14.

_____. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n.^o 18.