

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

BACHARELADO EM DIREITO

BIANCA ALVES FERNANDES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICAÇÃO ÀS
ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Uberlândia

2019

BIANCA ALVES FERNANDES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICAÇÃO ÀS
ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito “Professor Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia, como exigência para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Marcela Cunha Guimarães

Uberlândia

2019

BIANCA ALVES FERNANDES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICAÇÃO ÀS
ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito “Professor Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia, como exigência para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professora Dra. Marcela Cunha Guimarães

Professor Luiz Carlos Figueira de Melo

Daniela Almeida Campos

Uberlândia, _____, de _____, de 2019.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela realização do meu sonho de fazer a faculdade que sempre sonhei. Esses 5 anos não foram fáceis, investi todo o meu tempo e disposição, passei por momentos de stress e angústia, mas Deus tornou essa caminhada mais leve e me proporcionou experiências maravilhosas e um amadurecimento pessoal.

À minha orientadora a quem muito admiro, Dra. Marcela Cunha Guimarães, que com paciência e atenção me orientou para a consecução deste trabalho e com quem tanto aprendi. Sua dedicação e paixão pela docência e pela disciplina de Tributário fez com que surgisse em mim uma grande vontade de trilhar esse caminho.

Agradeço imensamente meu pai, Washington, que desde criança me mostrou a imprescindibilidade dos estudos na minha vida, como meio de alcançar a minha independência. Trabalhou arduamente e investiu durante todos esses anos para que esse sonho se tornasse realidade sem nunca deixar que me faltasse qualquer coisa.

Agradeço de todo meu coração minha mãe, Nilce, que sempre me apoiou nos estudos e na realização do meu sonho de cursar a faculdade de Direito, e sempre que me via cansada me acolhia com seu imenso amor e carinho, me dizendo que ao final o esforço valeria à pena.

Não poderia me esquecer de minha irmã, Letícia, que é meu exemplo de dedicação nos estudos e sempre esteve comigo em todos os momentos, compartilhando e vivenciando meu sonho comigo, e com certeza será uma grande profissional.

Agradeço também minha amiga Laura, que está comigo desde quando este sonho brotou em meu coração, que acompanhou toda a minha luta e dedicação para conseguir uma vaga no Curso de Direito. Durante estes 5 anos de faculdade, esteve ao meu lado todos os dias, me dando forças para não desistir mesmo em meio às dificuldades.

Agradeço às minhas amigas Nayandra, Camila e Fernanda, que foram minhas alegrias de todas as manhãs durante esses 5 anos e que apesar de todo o cansaço e responsabilidade que a faculdade nos traz, tornaram esse momento mais leve e divertido.

Gostaria de agradecer a todos os que não citei, mas que fizeram parte deste sonho, que oraram e torceram pelo meu sucesso.

RESUMO

Versa o presente trabalho sobre a observância do princípio da capacidade contributiva às várias espécies tributárias. Objetiva-se analisar a compatibilidade deste princípio, esculpido no artigo 145 §1º da Constituição Federal, aos tipos tributários sob o viés do critério da vinculação, de modo a se estabelecer uma maneira de concretização do princípio a ser observado pelo legislador no momento de instituição do tributo. Tratou-se de encontrar critérios que auxiliem o legislador no momento de instituição do tributo, principalmente os não-vinculados, para que se dê concretude ao princípio da capacidade contributiva e se realize o ideal de justiça fiscal pautado no princípio da igualdade. Tais critérios revelam a importância de se resguardar o mínimo existencial no momento da instituição do tributo sob o viés da análise da capacidade contributiva subjetiva para os tributos vinculados e necessária observância do princípio da capacidade contributiva objetiva para os tributos não-vinculados sempre que assim for possível.

Palavras-chave: Princípio da capacidade contributiva. Espécies tributárias. Critério da vinculação.

ABSTRACT

This paper deals with the observance of the principle of contributory capacity to the various tax species. The objective is to analyze the compatibility of this principle, sculpted in article 145 §1° of the Federal Constitution, to the tax types under the bias criterion, in order to establish a way of concretization of the principle to be observed by the legislator at the moment of institution of the tribute. Criteria should be found to assist the legislator in the moment of the introduction of the tax, especially those linked to it, in order to fulfill the principle of contributory capacity and to realize the ideal of fiscal justice based on the principle of equality. Such criteria reveal the importance of safeguarding the existential minimum at the moment of the institution of the tax under the analysis of the subjective contributory capacity for the linked taxes and necessary observance of the principle of objective contributory capacity for the non-linked taxes whenever possible.

Keywords: Principle of contributory capacity. Tributary species. Binding criterion.

ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	11
2.1 A linguagem do legislador e a linguagem do cientista do Direito.....	11
2.1.1 <i>A capacidade contributiva e a exclusiva associação aos impostos.....</i>	<i>14</i>
2.1.2 <i>A expressão “sempre que possível”</i>	<i>17</i>
2.2 Conceito e finalidade do princípio da capacidade contributiva	19
2.2.1 <i>Princípio da capacidade contributiva no viés objetivo e subjetivo.....</i>	<i>21</i>
3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICABILIDADE ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	24
3.1 Os critérios de classificação das espécies tributárias.....	24
3.2 Critério da vinculação e classificação das espécies tributárias	27
3.2.1 <i>Impostos.....</i>	<i>29</i>
3.2.2 <i>Taxas.....</i>	<i>31</i>
3.2.3 <i>Contribuições de melhoria</i>	<i>37</i>
3.2.4 <i>Empréstimos compulsórios.....</i>	<i>40</i>
3.2.5 <i>Contribuições</i>	<i>42</i>
4. O CRITÉRIO DA VINCULAÇÃO E A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	45
4.1. Os tributos não-vinculados e a observância do princípio da capacidade contributiva em seu viés objetivo	45
4.2. Os tributos vinculados e a observância do princípio da capacidade contributiva em seu viés subjetivo	46
4.2.1 <i>A observância do princípio da capacidade contributiva para se resguardar o mínimo existencial e como forma de efetivação do princípio da igualdade</i>	<i>51</i>
4.2.2 <i>Cobrança de contribuição de iluminação pública e observância do princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo e subjetivo</i>	<i>54</i>
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo tratar do princípio da capacidade contributiva, disposto no artigo 145 §1º da Constituição Federal, de modo a interpretar a expressão “sempre que possível” contida no dispositivo em questão e analisar se somente deve ser aplicado aos impostos ou às outras espécies tributárias.

Conforme enuncia Leandro Paulsen (2017, p.67), “são princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares”.

Um exemplo de princípio expresso na Constituição Federal de 1988 é a determinação, no art. 145 §1º, de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Os princípios são, portanto, razões *prima facie*, prescrições de otimização.

O princípio é um mandamento nuclear de um sistema, e funciona como alicerce dele, sendo uma disposição fundamental que se irradia para todas as normas e servindo de critério para a exata compreensão do ordenamento jurídico, conferindo harmonia a esse sistema de normas.

Ainda, conforme Regina Helena Costa (2018, p.60) “são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas”.

Ocorre que, devido ao seu alto grau de abstração e falta de comandos que estabeleça a maneira como será observado, muitas vezes o princípio deixa de ser observado pelo legislador, restando ao Judiciário que faça o controle de constitucionalidade tornando-a inválida.

O grau de abstração, portanto, muitas vezes é responsável pela ineficácia jurídica e pela falta de comandos que estabelece, acabando por não ser aplicado no momento de produção da norma jurídica.

Embora não existam grandes discussões sobre a definição do princípio da capacidade contributiva, há ainda dúvidas acerca de sua observância necessária para os impostos devido a expressão “sempre que possível” e também sobre como este princípio se manifesta nas diferentes espécies tributárias.

Para responder a tais dúvidas, importante se faz um estudo sobre a diferença entre a linguagem técnica do legislador e a linguagem científica empregada pelo cientista do Direito, tendo em vista a interpretação sistemática que faz do ordenamento jurídico como um todo.

Com esse estudo sobre a linguagem, analisar-se-á a norma que se pode inferir ou extrair do enunciado prescritivo presente no art. 145 §1º da Constituição Federal para que se chegue ao alcance e abrangência do princípio da capacidade contributiva, esclarecendo-se a dúvida proposta anteriormente.

Também, far-se-á um estudo sobre o conceito e a finalidade do princípio da capacidade contributiva e a classificação das diversas espécies de tributos para que se possa ao final do presente trabalho estabelecer os critérios de observância do princípio da capacidade contributiva a tais espécies tributárias.

A importância de se estabelecer tais critérios de aplicação do princípio da capacidade contributiva, está no fato de que a partir de tais critérios pode-se dar maior concretude e eficácia jurídica ao princípio, tornar seus efeitos mais concretos e auxiliar na sua utilização pelo legislador.

A presente pesquisa está dividida em três partes. O primeiro capítulo trata da linguagem do legislador e a linguagem do cientista do Direito para se compreender a diferença entre o direito positivo e a interpretação que o jurista dá ao enunciado prescritivo de modo a extrair-se a norma jurídica.

Isso pois, como se verá, a linguagem utilizada pelo legislador nos textos legais muitas vezes apresenta contradições e vagueza em seu sentido, sendo necessária uma interpretação científica e unitária de todo o sistema jurídico.

Nesta etapa far-se-á a interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal para que se chegue ao sentido e alcance do princípio da capacidade contributiva.

Também se tratará sobre o conceito do princípio da capacidade contributiva, principalmente em seus sentidos objetivo e subjetivo.

O segundo capítulo analisará a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às diferentes espécies tributárias e se sua natureza e características se adequam à finalidade de justiça fiscal, a qual, o princípio se propõe a realizar. Para isso, cada uma dessas espécies serão analisadas, bem como o entendimento dado pela doutrina e jurisprudência quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva a tais espécies tributárias.

Por fim, o terceiro capítulo trará uma proposta de solução para o problema, pois de acordo com o critério utilizado para a classificação dos tributos é que se irá analisar a compatibilidade do tributo com o princípio da capacidade contributiva partindo-se dos aspectos objetivo e subjetivo deste princípio, de modo que alcance sua máxima efetividade.

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 A linguagem do legislador e a linguagem do cientista do Direito

A língua pode ser definida como um “sistema de signos, em vigor numa determinada comunidade social, cumprindo o papel de instrumento de comunicação entre seus membros” (CARVALHO, 2002, p. 31).

A conjugação entre língua e fala compõe a linguagem, que se caracteriza pela união indissociável entre o conjunto de signos e a capacidade humana de comunicação. “Língua e fala são, portanto, aspectos intrínsecos à linguagem e a partir de cuja análise combinatória é possível falar em tipos e funções linguísticas” (TOMÉ, 2017, p.3).

Os tipos linguísticos podem ser classificados em linguagem natural, como aquela construída espontaneamente pela sociedade lidando com significações imprecisas; linguagem técnica, que possui como pressuposto a linguagem natural mas apresentando-se com maior determinação; linguagem científica, que possui origem na linguagem natural mas passa por um processo de elucidação dos sentidos próprios de cada vocábulo; linguagem filosófica, que se caracteriza por seu caráter valorativo e possui terminologias próprias e busca a elucidar o objeto do processo de conhecimento; linguagem formalizada que abstrai os conteúdos de significação da linguagem idiomática e, por último, a linguagem artística (TOMÉ, 2017).

O estudo da linguagem se mostra muito importante para a diferenciação entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito.

A distinção, feita por Paulo de Barros Carvalho entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito se refere ao fato de que ambos são corpos de linguagem, mas cada qual é portador de um tipo de organização lógica e de funções semântica e pragmática diversas.

O direito positivo é o conjunto de regras jurídicas válidas em um determinado país e época e cabe à ciência do Direito descrever esse enredo normativo, de modo a ordená-lo, declarando sua hierarquia e exibindo suas formas lógicas que governam o entrelaçamento das unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação (CARVALHO, 2002).

São linguagens distintas e essas variações podem ser observadas a partir do sujeito que as emana. O direito positivo é criado pelo legislador, apresentando-se em linguagem técnica e a ciência do direito, utilizada pelos juristas, emprega a linguagem científica (TOMÉ, 2017).

A linguagem do legislador, como visto, é uma linguagem técnica, se assentando no discurso natural, mas que se aproveita de palavras de domínio científico (CARVALHO, 2002).

O legislador cria normas jurídicas que regulam condutas intersubjetivas, formando o direito positivo, que traduz-se em linguagem prescritiva expedindo comandos dirigidos ao comportamento humano através de proposições que serão válidas ou inválidas, correspondendo à Logica Deôntica, ou seja, do dever ser (TOMÉ, 2017).

Em governos democráticos, a maioria dos indivíduos que pertencem ao Poder Legislativo representam os variados segmentos da sociedade, que reflete uma heterogeneidade representativa das vontades dos diversos setores da comunidade (CARVALHO, 2002).

Após essa ponderação, pode-se entender o motivo de alguns equívocos, impropriedades e deficiências presentes nos textos legais, não refletindo um trabalho sistemático científico.

No direito tributário, em específico, os diplomas e textos legais têm surgido em grande quantidade e velocidade espantosa, sem que se observe um plano preordenado e racional que o intérprete dos enunciados normativos destes textos desejaria encontrar (CARVALHO, 2002).

O Direito Tributário possui conceitos específicos, apesar de ser um ramo do Direito típico de sobreposição. Essa especificidade e autonomia faz com que muitos termos empregados nos textos legais podem não coincidir com seu sentido para o Direito Tributário, já que muitos dos parlamentares que produzem as normas não possuem conhecimento amplo sobre tais conceitos próprios deste ramo do direito.

Se observarmos a organização hierárquica das normas que compõe o ordenamento jurídico, e principalmente a importância que as normas abstratas e gerais possuem como fundamento de validade das normas individuais e concretas, pode-se concluir que a imensa heterogeneidade que compõe o Parlamento influencia na desorganização dos textos normativos (CARVALHO, 2002).

Diante dessa realidade de desordenação, surge o papel importante do cientista do Direito para determinar o alcance e construir o sentido da matéria legislada.

A linguagem do jurista é científica na medida em que as proposições descritivas e interpretativas que emite vêm carregadas de harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, organizadas conforme critérios que obedecem a identidade e não-contradição. Na lógica jurídica, que possui uma linguagem unívoca, encontrará o jurista esquemas que dão precisão na captação da mensagem normativa (CARVALHO, 2002).

Como visto, os enunciados normativos e as expressões utilizadas pelo legislador muitas vezes podem vir acompanhadas de ambiguidade ou imprecisão.

A vagueza de um termo se relaciona ao aspecto semântico, ao afetar sua extensão, não podendo se delimitar limites claros para o seu âmbito de aplicação. Nesse sentido, o enunciado

prescritivo referente ao art. 145 §1º que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva seria vago, pois não traz o sentido da expressão “sempre que possível” vinculando-o aos impostos. É vago já que não diz se sempre deverá ser observado no caso dos impostos ou somente em alguns casos específicos.

Já a ambiguidade afeta a sua intenção, em que um mesmo termo predica propriedades diferentes podendo levar a erros de interpretação de linguagem. No dispositivo objeto de estudo, fala-se em ambiguidade pois surge a dúvida se o legislador pretendeu aplicar tal princípio apenas à espécie tributária imposto ou utilizar este termo para referir-se genericamente ao gênero tributo.

Isso pois, como visto, o legislador possui a linguagem técnica, que muitas vezes é equivocada, podendo-se partir da premissa de que o legislador pôde ter tido a intenção de referir-se ao gênero tributos.

Dito isso, pode-se dizer que o dispositivo do §1º do art. 145 da CF que enuncia a observância do princípio da capacidade contributiva encontra-se obscuro tanto pela falta de palavras que identifique melhor o sentido legal (com relação à expressão “sempre que possível”) e também com relação ao conteúdo da lei (possível confusão do legislador com o emprego dos termos técnicos imposto e tributo), consistindo num enunciado prescritivo incompleto e confuso.

Aqui, portanto, se mostra de extrema relevância a tarefa da ciência do Direito, que se refere à interpretação que é dada a tais normas, buscando dar o sentido que lhes compete de modo a esclarecê-la no sistema em que se encontra, preenchendo sua vagueza e ambiguidade.

Segundo Maria Ângelo Russo Abud de Toledo (2009 apud Maximiliano, 1993), interpretar é esclarecer e dar o significado de um vocábulo, mostrar o sentido de uma expressão e extrair tudo o que contém um enunciado ou norma jurídica. Interpretar uma expressão de direito não se resume em tornar claro o respectivo dizer, mas sobretudo relevar o sentido concreto e apropriado para a vida real e para uma correta decisão.

A diferenciação entre a linguagem do legislador (técnica) e a linguagem do cientista do Direito (jurídica), bem como a importância da hermenêutica enquanto propulsora da interpretação da norma para que eventuais contradições ou imprecisão contidas nos enunciados normativos sejam sanadas têm papel relevante para a consecução do presente trabalho.

Tratar-se-á especificamente sobre o dispositivo que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva de modo a interpretar e esclarecer as imprecisões que o dispositivo apresenta.

2.1.1 A Capacidade Contributiva e a exclusiva associação aos impostos

No Brasil, a capacidade contributiva integrou a Constituição Imperial de 1824, no artigo 179, XV, que dispunha que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”.

Na Constituição de 1981, este tema foi suprimido e retomou a sua posição constitucional na Carta de 1934, versando sobre a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado (art. 128), sobre a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento (art. 185) e a proibição de que as multas de mora impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, que não poderiam, ultrapassar 10% do valor do imposto ou taxa devidos (art. 184 §único) (SABBAG, 2017).

A Constituição de 1937 não trouxe esse princípio, que retornou com a Constituição de 1946, de modo mais próximo com o que conhecemos hoje, dispondo no art. 202 que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (SABBAG, 2017).

Esse artigo foi revogado, posteriormente, pela EC n. 18 de 1965, que tratou da reforma tributária, deixando de constar na Constituição de 1967 e pela EC n.1 de 1969.

Após o período ditatorial, o princípio da capacidade contributiva ressurgiu no texto constitucional de 1988, no art. 145 §1º com redação muito similar à do art. 202 que havia sido revogado, somente alterando-se o vocábulo “tributos” por “impostos”.

O artigo 145 §1º dispõe que:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

O art. 145 §1º da CF, como se viu, fez menção a somente um tipo de tributo, os impostos. Desse modo, a partir de uma leitura literal do dispositivo, evidencia-se que o texto constitucional somente associa o princípio da capacidade contributiva aos impostos.

Questiona-se contudo, se o princípio da capacidade contributiva deve somente se aplicar aos impostos ou se o legislador, ao redigir a norma, quis referir-se a tributos.

Isso pois, como se viu anteriormente, o Poder Legislativo é composto por parlamentares que representam os diversos segmentos da sociedade e nem sempre possuem conhecimento da ciência do Direito.

Cabe ao cientista do Direito o importante papel de estabelecer o alcance e o sentido dos enunciados normativos de modo a se extrair a norma jurídica. O cientista do Direito é portanto, responsável pela interpretação que se dá ao texto legal, através de doutrinas, decisões jurisprudenciais ou qualquer atividade que envolva a aplicação da lei ao caso concreto.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “o cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada terminologia” (CARVALHO, 2002, p. 5).

Ademais, como visto, as proposições descritivas que emitem vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas conforme critérios que eliminem a contradição (CARVALHO, 2002).

Portanto, após uma análise literal do dispositivo que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva, se poderia dizer que este somente deve ser aplicado aos impostos.

No entanto, através da interpretação sistemática e conjunta do ordenamento jurídico e principalmente da Constituição, através da técnica utilizada pela Ciência do Direito e após uma análise ordenada e organizada, vê-se que a interpretação que se dá ao princípio da capacidade contributiva deve ser ampliativa, já que a própria Constituição Federal se refere a utilização deste princípio a outras espécies tributárias, como as contribuições sociais e taxas.

A própria Constituição Federal, que associa o princípio da capacidade contributiva no §1º do art. 145 somente aos impostos, também atrela o comando às contribuições sociais para a seguridade social no caso de diferenciação de alíquota em função de atividade econômica, utilização de mão-de-obra ou porte da empresa, conforme o §9º do art. 195 (SABBAG, 2017).

Outro exemplo é a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, no caso de assistência integral e gratuita para registros civis de nascimento e óbito, quando o solicitante for destituído de recursos, conforme o art. 5º, LXXIV e LXXVII da Constituição Federal (SABBAG, 2017, p. 202).

Este é o entendimento que tem sido adotado pela maioria dos doutrinadores, a exemplo de Eduardo Sabbag

Nesse passo, conquanto o postulado se nos apresente somente associável a impostos, segundo a literalidade do texto constitucional, entendemos que o princípio da capacidade contributiva deve, evidentemente, ser observado também por outros

tributos, obedecendo, todavia, às peculiaridades de cada espécie tributária (SABBAG, 2017, p.203).

Segundo o entendimento de Anderson S. Madeira,

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios (MADEIRA, 2006, p.117)

Hugo de Brito Machado (2018) entende que, embora a literalidade do §1º do art. 145 da CF refira a capacidade contributiva como inerente aos impostos, considera que este princípio deve ser aplicado também às demais espécies tributárias, respeitadas as suas peculiaridades, por ser a principal medida de se alcançar a equidade, tratando desigualmente os desiguais, na medida que se desigalam (MACHADO, 2018).

Sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas e contribuições, o STF se posicionou, em um primeiro momento de forma contrária, sob o argumento de que sobre estes tributos estariam vinculados alíquotas e base de cálculo, não podendo-se assim determinar a capacidade para a contribuição (BAGETTI, RODRIGUES, 2013).

Posteriormente, chegou ao STF a discussão sobre as taxas da Convenção de Valores Mobiliários – CVM e as taxas de coleta de lixo, no qual entendeu-se que “a fixação da taxa de acordo com o patrimônio estava a respeitar a capacidade contributiva”, isso pois, esclareceu-se que a taxa não tinha base de cálculo de imposto (BAGETTI, RODRIGUES, 2013).

Sendo assim, o STF aceitou que o princípio da capacidade contributiva saísse de sua literalidade do art. 145 §1º da CF.

Houve divergência sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva à CVM, inclusive uma ADI (nº 453-1) que objetivava declarar inconstitucional o art. 3º da Lei 7.940/89 (que instituiu a Taxa de Fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários) e trazia uma taxa progressiva de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte (BAGETTI, RODRIGUES, 2013).

Diante disso, o STF editou uma súmula de nº 665, em que decidiu-se que “é constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela lei 7.940/1989”.

Quanto à discussão acerca das taxas de coleta de lixo foi aquela que gerou a súmula vinculante nº 19, que traz a seguinte previsão: “a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal” (BAGETTI, RODRIGUES, 2013).

Em se tratando das contribuições, muitas vezes por possuir “fatos geradores de taxas”, o STF se pronunciou afirmando que [...] O princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua natureza, a todos os tributos. [...] Todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como no caso das contribuições sociais previstas no artigo 195, I, alíneas “b” e “c”, devidas pelo empregador (BAGETTI, RODRIGUES, 2013).

Ademais, a jurisprudência firmada pelo STF em 6 de outubro de 2016, nas ADIs 4.762 e 4.697, enfrentou a discussão acerca da inconstitucionalidade do art. 6º I, II e III da Lei nº 12.514/2011, que teriam fixado valores diferentes e progressivos de anuidades profissionais (contribuições sociais), levando-se em consideração o nível de profissionalização e o porte da pessoa jurídica no que diz respeito ao montante do capital social (SABBAG, 2017).

Asseverou ainda que a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias à luz da capacidade contributiva do contribuinte e a utilização do princípio, enquanto apto à realização da igualdade, se satisfaz através do pagamento dos tributos levando-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte (SABBAG, 2017).

Desta forma, como se pode perceber, o Supremo Tribunal Federal tem admitido a aplicação do princípio da capacidade contributiva para as taxas e contribuições.

A questão da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às demais espécies tributárias é relevante pois, se se chega à conclusão de que se deve aplicar também a outras espécies de tributo, então se faz necessário analisar quando esta observância deve ocorrer, já que o próprio dispositivo não trouxe tais parâmetros.

Entendemos que é possível a observância do princípio da capacidade contributiva para as outras espécies tributárias, já que, apesar da literalidade do art. 145 §1º de que somente seria aplicado aos impostos, uma leitura conjunta da Constituição Federal que se dá através da linguagem da Ciência do Direito dá a entender que os impostos se referiam a tributos.

2.1.2 A expressão “sempre que possível”

A outra dúvida surge a partir da vagueza que a expressão “sempre que possível” exala. Essa vagueza se dá no sentido de se entender quando a capacidade contributiva deverá ser analisada para os impostos.

Mostra-se relevante analisar quando é possível a observância deste princípio já que o enunciado prescritivo não é claro quanto a esta referência.

Da forma como o legislador expôs no enunciado prescritivo não foi possível encontrar as diretrizes necessárias para dar concretude ao princípio da capacidade contributiva, limitando-se a prescrever que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Conforme foi disposto no art. 145 §1º da CF, a expressão sempre que possível levamos a entender que apresenta-se dependente das possibilidades de cada imposto, ou seja, quando possível e compatível com o imposto instituído.

A análise deste dispositivo deve nos dirigir para o entendimento de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas que por meio do advérbio “sempre”, designa um inafastável grau de imperatividade, estabelecendo que apenas na impossibilidade, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte (SABBAG, 2017).

O “sempre que possível”, conforme Hugo de Brito Machado (2018), não significa que o atendimento ao princípio da capacidade contributiva dependa da vontade do legislador ou do intérprete, mas sim que referem-se a metas e diretrizes que devem ser prestigiadas com a máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento. Os limites à aplicação são fornecidos pela realidade fática e não pela vontade do legislador (MACHADO, 2018).

Sobre os critérios de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, será objeto de estudo posteriormente, momento em que se analisará também as técnicas utilizadas para que se dê maior concretização ao princípio.

No momento, apenas cabe ressaltar que a expressão “sempre que possível” é entendida de modo que vincule a atividade legislativa ao princípio sempre que houver possibilidade e compatibilidade do imposto com o princípio.

Isso significa que, sendo possível a graduação do imposto segundo a capacidade econômica do indivíduo, o legislador estará vinculado e deverá obedecer ao princípio da capacidade contributiva de modo a lhe dar eficácia jurídica. Isso porque, sempre que possível, a depender principalmente do caráter pessoal dos impostos, este deverá ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Conforme o entendimento de Eduardo Sabbag (2017, p. 200), da forma como foi inserido na Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva é um princípio autoaplicável, devendo ser observado não apenas pelo legislador, que é seu destinatário imediato, mas também pelos operadores do Direito. Compete ao legislador graduar a exação, e ao administrador tributário aferir essa gradação.

Esse ponto de vista, para alguns doutrinadores, merece ser visto com reserva, tendo em vista que os princípios, apesar de serem dirigidos ao legislador, reclamam do Poder Judiciário a efetiva proteção e aplicação de tais princípios.

A expressão “sempre que possível” significa que a atividade do legislador está vinculada, ou seja, quando possível e compatível com o imposto, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado.

Ocorre que, conforme o item anterior, uma interpretação sistêmica da Constituição Federal e com seus princípios idealizadores, faz com que se questione o alcance e sentido do princípio da capacidade contributiva, ou seja, se também deve ser observado na instituição de outros tipos de tributos, opinião da qual compartilhamos neste trabalho.

Para isso, um estudo de cada uma das espécies de tributo e de suas características bem como a sua compatibilidade, tendo em vista a finalidade do princípio da capacidade contributiva, torna-se de extrema relevância, já que é a partir desta análise que se verificarão os critérios que podem ser aplicados.

2.2 Conceito e finalidade do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal da seguinte forma:

Art. 145 [...]

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

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1.º, da CF tem por objetivo a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva.

Conforme Carla Bonomo (2009, p. 30), “a justiça como equidade se aplica à estrutura básica da sociedade e, como tal, é indissociável das justiças social e política, devendo ser aplicada, também, à justiça social.”

A justiça fiscal é uma dimensão da justiça política, que oferece um mecanismo de justiça distributiva e traz a percepção de que os valores atribuídos para o pagamento dos tributos deveriam ajustar-se à capacidade econômica de cada indivíduo, de modo que não haja concentração de riquezas.

Conforme leciona Betina Treiger Grupenmacher (2017) a justiça fiscal somente se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento dos tributos aqueles que, embora tenham capacidade econômica, não possuem capacidade para arcar com o ônus da tributação, já que toda a sua disponibilidade financeira é utilizada para sua manutenção e de sua família.

Ademais, a observância do princípio da capacidade contributiva se concretiza a partir de leis que instituem tributos que respeitem a aptidão para contribuir, tributando mais quem possui maior capacidade contributiva e menos quem possui menor capacidade contributiva e desonerando os que não têm condições para tanto (GRUPENMACHER, 2017).

A capacidade contributiva é a riqueza disponível após satisfeitas as necessidades essenciais e elementares da existência, aquela riqueza que pode ser absorvida pelo Estado sem que se reduza o padrão de vida e as atividades econômicas do cidadão.

Este mínimo é chamado de mínimo vital ou existencial e deve ser respeitado pelo legislador que, ao apurarem as necessidades básicas dos contribuintes calcados em dados que efetivamente retratem a situação pessoal e familiar dos cidadãos, criem mecanismos de aferição da real capacidade econômica (BONOMO, 2009).

Eduardo Sabbag (2017, p. 199 apud TORRES, 2005) assevera que o princípio da capacidade contributiva determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Dito isto, cumpre ressaltar a diferença existente entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Para Ives Granda da Silva Martins,

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder (MARTINS, 2003, p. 86).

Conforme leciona Betina Treiger Gruppenmacher (2017), a capacidade econômica refere-se à potencialidade econômica, à manifestação de renda ou patrimônio. A capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, ou seja, que o indivíduo possui potencialidade econômica, superado o mínimo existencial e observado o limite da tributação com efeito confiscatório.

O legislador constituinte pretendeu referir-se à capacidade contributiva, apesar de que ambas implicam densidade econômica capaz de suportar a imposição (MARTINS, 2003).

Quando o legislador dispôs que “impostos terão caráter pessoal e serão graduados segunda a capacidade econômica do contribuinte”, deve-se ler que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte”.

2.2.1 O princípio da capacidade contributiva no viés objetivo e subjetivo

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (2002), quando o legislador recorta os fatos que julga adequado para fazer nascer a obrigação tributária, este procura acontecimentos que deverão ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objetivo uma prestação pecuniária.

Isso significa que de uma ocorrência insuscetível de avaliação patrimonial não se conseguirá extrair cifras monetárias que se traduzam em um valor em dinheiro, não se podendo, por exemplo, exigir tributos fundados no pressuposto de um prédio ter mais ou menos janelas ou em virtude da cor dos olhos (CARVALHO, 2002).

Nesse instante, fala-se que o legislador cumpriu o processo de seleção de eventos idôneos ao fim que o Poder Público almeja alcançar, abrindo-se as portas à pretensão de uma parte da riqueza exibida no acontecimento factual (CARVALHO, 2002).

A circunstância demonstra que o legislador levou em consideração a capacidade contributiva manifestada pelos indivíduos que deram ensejo ao fato gerador. Esta é uma das dimensões do princípio da capacidade contributiva, qual seja, o aspecto objetivo, que consubstancia na singela participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza (CARVALHO, 2002).

A dimensão objetiva serve para nortear a construção, pelo legislador, das hipóteses de incidência, devendo este eleger para as hipóteses de incidência aqueles fatos que contenham indícios suficientes de capacidade econômica (VELLOSO, 2009).

Traz manifestações objetivas de riqueza (fatos signo presuntivos de riqueza) e revela-se com o próprio bem. O legislador elege a materialidade da hipótese de incidência de um fato de conteúdo econômico.

Da diligência contida na escolha dos fatos presuntivos de riqueza decorre a possibilidade de o legislador distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo o grau de contribuição dos que dele participam. Aqui surge o aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, que é o fator lógico de discriminação que atua decisivamente para que se realize o princípio da igualdade tributária (CARVALHO, 2002).

A dimensão subjetiva atua como critério de graduação dos tributos (função de parâmetro) e como limite à tributação (limite máximo) (VELLOSO, 2009). É responsável pela análise da aptidão específica e individual de determinado contribuinte para concorrer com os gastos públicos. Aqui se encontra as imunidades e isenções para os contribuintes que não possuem condições de arcar com o ônus tributário por falta de capacidade contributiva, visando atender o mínimo existencial.

Conforme enuncia Paulo de Barros Carvalho (2002) pode-se extrair duas proposições. A primeira consiste em afirmar que realizar o princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pelo legislador, de fatos que representem signos de riqueza (fatos-signos presuntivos de riqueza são fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado); de outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva pelo viés subjetivo consiste em repartir o impacto tributário, de modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

A segunda proposição consiste na realização do princípio da igualdade previsto na Constituição Federal de 1988, que só se torna exequível na medida em que se concretiza a capacidade contributiva objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, tornando possível que se extraia a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo (CARVALHO, 2002).

Tecer considerações sobre a finalidade do princípio da capacidade contributiva e seus aspectos objetivo e subjetivo é de importância salutar para que se proceda à compatibilidade deste princípio às espécies tributárias.

Para se classificar as espécies tributárias parte-se de critérios. Esses critérios levam em consideração aspectos dos tributos, como a materialidade e a destinação. A opção por determinados critérios fez com que surgisse diferentes classificações.

Este tema será objeto de estudo do próximo capítulo, tendo em vista que a depender do(s) critério(s) que se utiliza para a classificação é que se poderá discutir sobre a possibilidade ou não de compatibilidade da espécie tributária com o princípio da capacidade contributiva.

3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICABILIDADE ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Neste capítulo, analisar-se-á a possibilidade de observância deste tributo a cada uma das espécies e o entendimento da doutrina e da jurisprudência acerca do tema.

Primordialmente, enquanto gênero de algumas espécies, importante se faz a conceituação de Tributo.

O art. 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Existe grande divergência doutrinária acerca da quantidade de espécies de tributos existentes no Direito Tributário. O cerne da questão e ponto de partida está em qual critério há de se adotar, que vai definir se existem três, quatro ou cinco tipos de tributos. A classificação depende, portanto, do critério que será utilizado.

3.1 Os critérios de classificação das espécies tributárias

Classificar consiste em distribuir objetos em categorias distintas de acordo com as semelhanças e diferenças entre eles existentes. Certo que as classificações levam em consideração as características dos elementos que compõem o conjunto analisado, e dependendo do número de critérios (ou elementos distintivos) serão identificadas duas ou mais espécies do gênero considerado (MARQUES, 2005).

Dessa forma, Márcio Severo Marques (2005 apud Amaro, 2005) leciona que se se adota apenas um elemento distintivo, somente existirá uma classificação binária, já que diante do critério apenas se admitirá duas respostas: sim ou não. No entanto, se se adota uma outra característica, cada conjunto terá um rol diferente de figuras.

Os adeptos da teoria Tripartite, por exemplo, consideram que existem três espécies tributárias, sendo elas taxas, impostos e contribuições de melhoria. Adotam apenas a hipótese de incidência como critério, ou seja, se o fato lícito é vinculado ou não vinculado a uma atividade estatal (GUIMARÃES, 2006).

Já os adeptos da teoria quinpartite, que defendem a existência de 5 espécies tributárias, quais sejam, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório, elegem a vinculação, a destinação e a devolução como critérios de classificação (GUIMARÃES, 2006).

Toda classificação possui um viés de discricionariedade, já que os critérios serão escolhidos pelo intérprete. Isso justifica a quantidade de classificações dada a um mesmo objeto de estudo. A palavra discricionariedade significa que, embora esteja o intérprete livre para eleger o critério (ponto de diferença entre as espécies de um mesmo gênero), deve sempre partir da norma jurídica, não sendo de todo arbitrário (GUIMARÃES, 2006).

Na doutrina, quatro teorias principais são identificadas, quais sejam a teoria bipartite, a tripartite, quadripartite e quinpartite (MAZZA, 2018).

A teoria bipartite tem como expoente Alfredo Augusto Becker e defende a existência de duas espécies tributárias: as taxas e os impostos. O único critério utilizado nessa classificação é a base de cálculo. Nesse sentido, será imposto quando a base de cálculo revelar um fato lícito qualquer, independente de um serviço estatal, ou será taxa, quando a base de cálculo revelar uma atuação estatal. Alfredo Augusto Becker não analisa como critério a hipótese de incidência, o que diferencia a teoria bipartite da tripartite (GUIMARÃES, 2006).

A teoria tripartite considera que existem três espécies tributárias, sendo esta a teoria adotada pelo Código Tributário Nacional no art. 5º e pela Constituição Federal no art. 145, são elas: taxas, impostos e contribuições de melhoria. Embora seja a mais coerente à luz do ordenamento jurídico, pode-se dizer que é minoritária na doutrina e jurisprudência.

É a concepção aceita por grandes doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho e Geraldo Ataliba, que entendem que empréstimos compulsórios e contribuições especiais não são tipos autônomos de tributos e podem assumir no caso concreto a afeição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria (MAZZA, 2018).

O critério adotado é o da vinculação. Verificam o binômio base de cálculo e hipótese de incidência, analisando se os critérios do tributo estão relacionados com uma atuação estatal.

A associação lógica da base de cálculo e da hipótese de incidência leva a três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Não basta para esta corrente analisar se são vinculados ou não vinculados, mas a maneira como essa vinculação se dá, ou seja, se direta ou indiretamente dirigida ao contribuinte (GUIMARÃES, 2006).

Os impostos seriam tributos não vinculados. As taxas seriam tributos vinculados diretamente, visto que só necessitam de uma atuação estatal para que se molde à hipótese de incidência e ocorra o fato gerador. As contribuições de melhoria seriam tributos vinculados indiretamente, tendo em vista que para se moldar à hipótese de incidência, é necessário a obra pública e também a valorização imobiliária para que ocorra fato gerador (GUIMARÃES, 2006).

Os adeptos da teoria tripartite entendem que a destinação não é critério apto para classificação, tendo em vista que o próprio art. 4º, II, do Código Tributário Nacional prescreve que o destino dado ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. A devolução também não seria critério apto a ensejar uma classificação, tendo em vista que sua observância só se daria em momento posterior ao surgimento do tributo (GUIMARÃES, 2006). Dessa forma, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, não seriam espécies autônomas de tributos.

A teoria quadripartite sustenta a existência de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições (reunindo a contribuição de melhoria e contribuições especiais) e empréstimos compulsórios. É defendida por doutrinadores como José Souto Maior Borges, Fábio Fanucchi e Luciano Amaro (GUIMARÃES, 2006).

Os critérios utilizados por essa corrente é a vinculação, destinação e devolução e se diferenciam da teoria quinpartite por não admitirem a contribuição e melhoria como uma espécie autônoma (GUIMARÃES, 2006).

Marcela Cunha Guimarães (2006 apud Amaro, 2005) explica o motivo de se considerar a destinação um dado relevante para a classificação, ao contrário dos adeptos da teoria tripartite que entendem não ter relevância. Se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora de competência tributária ela se torna um dado jurídico e a partir disso tem relevância na definição do regime jurídico, podendo, portanto, ser critério de diferenciação das outras espécies.

E por fim, a teoria quinpartite é defendida por Márcio Severo Marques, Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo. Esta teoria identifica a existência de 5 espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Adotam como critério a vinculação, a destinação e a devolução.

Os impostos seriam tributos não vinculados, sem destinação específica e sem exigência de devolução. As taxas possuem destinação e vinculação. As contribuições de melhoria são tributos vinculados. Os empréstimos compulsórios possuem destinação e devolução. As contribuições sociais são tributos em que se faz presente a destinação como critério (GUIMARÃES, 2006).

Difere-se da teoria tripartite por considerar a devolução e a destinação como critérios aptos a ensejar uma classificação e difere-se da teoria quadripartite por considerar as contribuições de melhoria como espécie autônoma.

Sugere encontrar respaldo na Constituição, tendo em vista que após a referência expressa de possibilidade de as entidades políticas instituírem os impostos, taxas e

contribuições de melhoria o constituinte tratou da competência para criação dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais (MAZZA, 2018).

Para o fácil entendimento de tudo o que foi dito, apresenta-se um quadro com os critérios utilizados para as classificações que a doutrina faz e as características de cada uma das espécies de tributos.

	VINCULAÇÃO	DESTINAÇÃO	DEVOLUÇÃO
IMPOSTO	Não (art. 145, I, da CF, c/c art. 16 do CTN)	Não – vedação no art. 167, IV da CF	Não
TAXA	Sim – diretamente vinculada (art. 145, II, CF, c/c art. 77 do CTN).	Sim - para custear a atuação estatal	Não
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	Sim – indiretamente vinculada (art. 145, III, CF, c/c art. 81 do CTN)	Sim – custear obra pública (art. 81 do CTN)	Não
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	Não há previsão constitucional	Sim – art. 148 § único CF	Sim (art. 15 § único do CTN)
CONTRIBUIÇÃO	Nos casos previstos Regra: não-vinculado	Sim – art. 149 e 149 A da CF	Não

3.2 Critério da vinculação e classificação das espécies tributárias

A classificação adotada neste trabalho é a quinpartite, ou seja, que admite a existência de 5 espécies tributárias diante de 3 critérios. Atualmente, a doutrina não mais diverge com relação à esta classificação, entendendo que empréstimos compulsórios e contribuições são espécies autônomas do gênero tributo.

Como visto anteriormente, 3 critérios são utilizados para que se chegue às 5 espécies de tributos. Diante dos critérios da vinculação, destinação e devolução se poderá chegar à 5 espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Para cada uma dessas espécies se fará uma análise quanto à sua vinculação, destinação, devolução. Os impostos, por exemplo, são tributos desvinculados, sem destinação e sem

devolução. As taxas, diante do critério da vinculação são espécies vinculadas, diante do critério da destinação possuem destinação própria, ou seja, o valor resultante da arrecadação serve para restituir o Poder Público com o gasto despendido, e diante do critério da devolução é uma espécie que não admite devolução.

As contribuições de melhoria são tributos vinculados, pois a sua materialidade deve refletir a valorização do imóvel decorrida de uma obra pública, respeitando-se o limite individual (valor da valorização do imóvel) e o limite global (custo total da obra). Também possuem destinação, ou seja, o valor da contribuição de melhoria deverá ser utilizado para custear a obra pública e não são devolutivos.

Os empréstimos compulsórios são tributos que poderão ser vinculados ou desvinculados, a depender da hipótese de incidência que será trazida pelo legislador. Isso porque a Constituição Federal apenas trouxe as circunstâncias pelas quais poderá ser instituído um empréstimo compulsório. Além disso são tributos com destinação e devolução.

Quanto às contribuições, algumas tiveram sua hipótese de incidência prevista na Constituição, podendo-se dizer se tratam-se de tributos vinculados ou desvinculados. Quanto às contribuições que não se encaixam nessa situação, o próprio legislador irá prever a hipótese de incidência com a respectiva base de cálculo na lei que a instituir. São espécies com destinação específica e não são devolutivos.

Todas essas espécies serão tratadas posteriormente, em que se abordará com mais especificidade sobre esses aspectos e principalmente sobre o critério da vinculação.

Este é o critério que será utilizado neste trabalho para verificar se o princípio da capacidade contributiva é aplicável às espécies tributárias.

Como visto anteriormente o critério da vinculação verifica o binômio base de cálculo e hipótese de incidência. A partir deste critério, portanto, é que se poderá fazer uma análise da compatibilidade do princípio da capacidade contributiva com as espécies tributárias.

O critério da vinculação está intimamente ligado com o núcleo da hipótese de incidência tributária, ou seja, para verificar se um tributo é vinculado ou não-vinculado, analisa-se a hipótese de incidência, o fato (evento) lícito, que resultará na imposição tributária (GUIMARÃES, 2006).

A capacidade contributiva é verificada no momento de instituição do tributo, em que o legislador irá escolher os fatos que representem signos de riqueza abrindo-se as portas à pretensão de uma parte da riqueza exibida no acontecimento factual (capacidade contributiva objetiva).

A escolha destes fatos estarão presentes na hipótese de incidência e quando verificados que ocorreram no mundo dos fatos, dará ensejo a cobrança do tributo. Isso significa que a capacidade contributiva será observada no momento em que se escolhe a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, a “capacidade contributiva é o instrumento hábil à adequada fixação da base de cálculo” (CARRAZZA, 2013, p. 96).

Desse modo, todas as espécies de tributos que aqui serão tratadas não de ser analisadas sob a análise do critério da vinculação, ou seja, se a materialidade revela um fato presuntivo de riqueza ou pressupõe o custo de um serviço prestado pelo Poder Público ou atuação estatal.

Cada uma das espécies serão analisadas e a partir do critério da vinculação se buscará verificar se o princípio da capacidade contributiva é aplicável e sob qual viés se dá tal aplicação. Em outras palavras, a depender da materialidade da espécie tributária irá se analisar se o tributo é vinculado ou não-vinculado e se é possível que se aplique o princípio da capacidade contributiva em seu viés objetivo ou subjetivo.

Apenas para relembrar, a capacidade contributiva objetiva é aquela em que, no momento de instituição do tributo, o legislador escolhe um fato presuntivo de riqueza qualquer ou uma conduta do contribuinte para impor ônus tributário. A capacidade contributiva subjetiva é aquela em que se analisa a capacidade que efetivamente o indivíduo possui de arcar com esse ônus tributário.

3.2.1 *Impostos*

O conceito de imposto é dado pelo art. 16 do CTN que dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Uma das características do imposto é que são tributos desvinculados de uma atividade estatal relativa ao contribuinte, ou seja, a hipótese de incidência da norma que cria um imposto é sempre uma conduta praticada pelo contribuinte (como auferir renda ou ser proprietário de imóveis) e não uma atuação estatal (MACHADO, 2018).

A hipótese tributária, que prescreve qual o fato gerador dos impostos, deve ser uma manifestação de capacidade contributiva, rejeitando-se a ideia de que não possua conteúdo econômico (SCHOUERI, 2018).

Ademais, os impostos não têm caráter retributivo, e sim contributivo, sendo utilizados para obter recursos voltados ao custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas do Estado em geral (MAZZA, 2018).

O art. 145 §1º da CF/88 traz a expressão “sempre que possível” que apresenta-se dependente das possibilidades técnicas de cada imposto. Como visto, a expressão “sempre que possível” deve ser interpretada de forma a vincular a atividade do legislador sempre que possível dentro das especificidades de cada imposto.

Pode-se dizer isto, devido à grande quantidade de impostos que se apresentam, tais como Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre exportação (IE), Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e outros.

Portanto, a expressão “sempre que possível deixa claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte” (BALEEIRO, 1997, p. 390).

Importante citar os meios de exteriorização da capacidade contributiva, quais sejam, a progressividade e a seletividade. São técnicas e meios de concretização do princípio da capacidade contributiva de acordo com cada espécie de tributo.

A capacidade contributiva que o legislador deve levar em conta ao criar os impostos é a objetiva, ou seja, que se refere às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, auferir renda, possuir um automóvel, por exemplo) e não às condições econômicas reais de cada contribuinte individualmente considerado (CARRAZA, 2013).

Na capacidade contributiva objetiva o que se quer é que a situação que distingue os contribuintes é algo que, objetivamente, indica que quem nela se enquadra tem condições de suportar os gastos comuns. Não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não, pagar o tributo. Em sua função generalizante, dirá que quem está naquela situação deve poder pagar o tributo (MACHADO, 2018, p. 331)

Desse modo, ser proprietário de um imóvel indica, objetivamente, ter capacidade contributiva, do mesmo modo, possuir um automóvel ou auferir renda. São fatos que indicam, objetivamente, capacidade contributiva (MACHADO, 2018, p. 331).

Dessa forma, atenderá ao princípio da capacidade contributiva as leis que instituírem impostos que contiverem em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Pouco importa,

portanto, se o contribuinte que praticou o fato imponible possui condições para arcar com o ônus tributário, por razões personalíssimas (CARRAZZA, 2013).

Roque Antônio Carrazza (2013), exemplifica com muita maestria, o caso de um adolescente de 18 anos que somente estuda e é sorteado por uma loja para ganhar um automóvel. Este adolescente não poderá alegar que não possui capacidade para arcar com o pagamento de IPVA e por isso terá de encontrar meios de pagar ou terá de vender o carro.

Para os impostos, a capacidade contributiva deve ser observada em seu aspecto objetivo devendo trazer em sua hipótese de incidência e base de cálculo fatos-signos que manifestem riqueza.

3.2.2 *Taxas*

O constituinte tratou de dar definição às taxas, ao elencar as possíveis hipóteses para a sua instituição. Assim dispõe o art. 145, II, da Constituição Federal e o art. 77 do Código Tributário Nacional:

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

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

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Como se vê da leitura dos dispositivos, as taxas são devidas em razão de uma atividade do Estado, que pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Pode-se falar, portanto, na existência de duas subespécies de taxas: as taxas de polícia e as taxas de serviço (SCHOUERI, 2018).

O fato é que se a taxa refere-se a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, ou seja, se o gasto estatal refere-se a um contribuinte, não pode-se exigir que seja sustentado por toda a sociedade. Com isso, pode-se afirmar que “a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele”, podendo-se afirmar que a taxa é um tributo vinculado (SCHOUERI, 2018, p. 172).

Com relação à destinação do produto de arrecadação das taxas, deve ser utilizado para o custeio da atividade estatal que autorizou sua cobrança. Nas palavras de Márcio Severo Marques,

É que ao condicionar a exigência da taxa em contraprestação ao exercício do poder de polícia ou pela prestação e serviços públicos, pressupõe o texto constitucional a necessidade de funcionamento da respectiva atividade estatal, justificando a cobrança do tributo para se alcançar tal finalidade, que também deve ser normativamente estabelecida, implícita ou explicitamente, por meio da lei competente (MARQUES, 2005, p. 47).

Dessa forma, se se reconhece que há uma finalidade específica para o tributo, reconhece-se também que esta finalidade deve estar vinculada à destinação do produto de sua arrecadação (MARQUES, 2005). Isso significa que além de vinculados, também possuem destinação específica.

Conforme o §2º do art. 145 da Constituição Federal e art. 77 do Código Tributário Nacional, as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, isso pois, a base de cálculo própria de impostos é aquela que se presta a medir a capacidade contributiva (SCHOUERI, 2018).

Em nenhuma hipótese pode subsistir imposto com base de cálculo de taxa, e vice-versa, caso contrário, ter-se-ia um tributo pelo outro, ensejando um imposto ou taxa disfarçados (SABBAG, 2017).

No entanto, o STF firmou um entendimento, na Súmula Vinculante 29, no sentido de que a base de cálculo das taxas pode ter elementos que integram a base de cálculo dos impostos, desde que não haja identidade absoluta entre os dois (MAZZA, 2018).

Verifica-se, portanto, que as taxas se diferem dos impostos em três aspectos: a hipótese tributária está vinculada ao exercício de uma atividade estatal, referida ao contribuinte, porque o produto de sua arrecadação tem destinação específica constituída no texto constitucional para que essa atividade seja custeada, e também porque prescinde de uma manifestação e riqueza para que seja autorizada a sua cobrança (MARQUES, 2005).

O significado de poder de polícia vêm explicitado no art. 78 do CTN, que dispõe que

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

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

Neste sentido, o poder de polícia é a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando um direito, regula a prática ou abstenção de fato, em razão de interesse público. Hugo de Brito Machado (2018), faz uma observação quanto à inadequação terminológica do legislador, já que o poder de polícia não pode ser definido como uma atividade da Administração Pública, mas sim um poder do Estado que deve ser exercido por meio de produção legislativa.

Desse modo a Administração Pública exerce a atividade de polícia, dentro dos limites legais, com o objetivo de regularizar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-os com o bem comum (CARRAZZA, 2012, p. 604).

Importante salientar que nem todo ato de polícia exercido pela Administração Pública permite tributação através de taxa, já que é necessário que tal ato consista em um agir concreto e específico dirigido ao administrado. Deve estar presente, portanto, o aspecto da divisibilidade, podendo-se atribuí-lo a apenas uma pessoa que venha fruir de tal ato de polícia (ANDREZZO, 2015).

Há inúmeras taxas que são cobradas em razão do exercício do poder de polícia, entre elas a taxa de alvará (ou de funcionamento), a taxa de fiscalização de anúncios, taxa de controle e fiscalização ambiental, taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela CVM, taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais, taxa para o FUNDAF (Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das atividades de Fiscalização).

Já com relação aos serviços públicos e divisíveis, não há no Código Tributário Nacional qualquer referência ao conceito de serviços públicos. Este conceito é fornecido pelo Direito Administrativo, como sendo toda atividade material ampliativa, definida em lei ou pela Constituição Federal como um dever estatal, que consiste no oferecimento de utilidades que ensejam benefícios particulares a cada usuário, sendo prestado pelo Estado ou por seus delegados, sendo submetida aos princípios de direito público (MAZZA, 2018).

O Código Tributário Nacional explicita no art. 79, quando os serviços são utilizados efetivamente e potencialmente, e quando são considerados específicos e divisíveis.

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

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

Sendo assim, a utilização de serviço público que ensejará a cobrança de taxa de serviço será efetiva quando concretamente prestado à coletividade, fruído a qualquer título.

Será potencial se o serviço, sendo de utilização obrigatória, for colocado à disposição sem necessária utilização pelo usuário, ou seja, é a utilização do serviço, e não a disponibilização dele próprio.

Específico é o serviço singular, destacável em unidades autônomas de utilização, sendo possível a identificação do sujeito passivo. Divisível é o serviço em que é possível a individualização ou suscetível de utilização individual pelo contribuinte, é quantificável e traz um benefício que pode ser individualizado (SABBAG, 2017).

São exemplos de taxas de serviço atualmente cobradas a taxa de fornecimento de água, taxa judiciária e pedágio explorada diretamente pelo Poder Público (MAZZA, 2018).

Importante ressaltar a diferença existente entre taxa de serviço e tarifa, já que ambas se apresentam como formas de suprir de recursos os cofres estatais em face de serviços públicos prestados pela Administração Pública.

A simples caracterização de um serviço público como específico e divisível não enseja, por si só, a autorização para cobrança de taxa, devendo-se levar em conta a forma como este serviço é prestado, já que a prestação de um serviço *uti singuli* pode ocorrer através de taxa ou tarifa.

Se for prestado diretamente pelo Estado ou por meio de entidades da Administração indireta, a remuneração tem a natureza tributária de taxa. No entanto, se o Estado decide realizar a prestação através de concessionários ou permissionários contratados para a finalidade de prestação de serviço público a remuneração terá natureza de tarifa (MAZZA, 2018).

Ademais, Eduardo Sabbag (2017) traz outras diferenças, a taxa é um tributo, cujo regime jurídico é o de Direito Público, de prestação pecuniária compulsória que decorre de lei, referindo-se a uma obrigação *ex lege* exigida por pessoa jurídica de Direito Público.

Já a tarifa (preço público) não é tributo, seu regime jurídico é de Direito Privado, de prestação pecuniária facultativa, decorrente de contrato administrativo em que há possibilidade de rescisão, e só existe tarifa cobrada em face de serviço de utilização efetiva, podendo ser exigida por pessoa jurídica de direito público ou privado.

Quanto à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, a doutrina apresenta divergências.

Regina Helena Costa (2003) entende que por serem tributos vinculados a uma contraprestação de uma atividade do Estado, não é possível aferir a riqueza do contribuinte,

sendo que a observância do princípio da capacidade contributiva nas taxas implicaria a desconsideração da própria natureza das taxas.

Ademais, explica que a capacidade contributiva é incompatível com a atuação estatal, sendo irrelevante para a hipótese de incidência. Sustenta ainda que até mesmo quando o governo oferece isenção de taxa, não o dá em razão da capacidade contributiva do contribuinte, mas sim por razões diversas, como a desigualdade social (COSTA, 2003).

Andrei Pitten Velloso (2009), sustenta que o princípio da capacidade contributiva é inaplicável às taxas em seu sentido absoluto ou objetivo, tendo em vista que a hipótese de incidência desta espécie tributária não denota força econômica dos contribuintes. Nesse sentido, apenas atuaria com o pressuposto subjetivo, obstando a sua cobrança de cidadãos carentes de meios econômicos para financiar as despesas públicas.

Sasha Calmon Navarro Coêlho (2001) e Luiz Mario Silveira Spinelli (2001) possuem entendimento diverso, no sentido de que as taxas devem observância ao princípio da capacidade contributiva, vez que entendem que não há necessidade de vincular a técnica da progressividade, que não seria possível para as taxas, ao princípio da capacidade contributiva. Nesse ínterim, as isenções seriam uma maneira de se aplicar este princípio.

Roque Antônio Carrazza (2012) entende que a menção exclusiva a impostos no art. 145 1º faz com que a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas seja facultativa e possível e considera que seja aplicável a técnica da gradação e isenções.

Num primeiro momento o Supremo Tribunal Federal se posicionou em relação a essa questão de forma contrária, analisando que não seria possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva para as taxas e contribuições, tendo em vista serem tributos vinculados, não podendo-se, dessa forma, determinar qual seria a real capacidade para a contribuição.

Também o Supremo Tribunal Federal enfrentou essa discussão quando julgou se seria possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas da Convenção de Valores Mobiliários – CVM:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE. I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido. (RE 177835, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/04/1999, DJ 25-05-2001 PP-00018 EMENT VOL-02032-04 PP-00762)

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso sustenta que a taxa questionada varia em função do patrimônio líquido das empresas, o que não significa que seja sua base de cálculo.

Nos tributos fixos não há variação de base de cálculo e alíquota, diferentemente dos tributos proporcionais e progressivos em que há uma variação de base de cálculo e também de alíquota, no caso dos tributos progressivos.

A variação do valor da taxa seria unicamente com o intuito de realização do princípio da capacidade contributiva. Isso pois, uma grande empresa certamente requisitará mais a atividade fiscalizadora da Comissão de Valores Mobiliários do que uma pequena empresa. Nesse sentido, a existência de uma taxa de valor único para grandes e pequenas empresas agravaria o encargo para as de menor porte, e estaria se afrontando o princípio da igualdade, vez que se trataria igualmente os desiguais (ANDREZZO, 2015).

Sobre isso, o STF editou a súmula nº 665, em que firma o entendimento de que “é constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela lei 7.940/1989”

Entendemos que o princípio da capacidade contributiva no aspecto objetivo não é aplicável às taxas, já que a base de cálculo da hipótese de incidência deve refletir, como no caso anterior, o custo do exercício do poder de polícia exercido pelo Poder Público.

O constituinte brasileiro, por meio do § 2º do art. 145, vedou o emprego de base de cálculo própria de imposto às taxas. A expressão “base de cálculo própria de imposto” é aquela que se vale da capacidade contributiva objetiva, pois é índice de riqueza. Ao vedar o emprego de semelhante base de cálculo para as taxas, o constituinte vedou que considerações de capacidade contributiva objetiva se estendesse, àquela espécie tributária, onde não é possível que se faça considerações sobre solidariedade (MACHADO, 2018, p. 331).

Em síntese, a doutrina diverge em 3 posições, a que acredita que não é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva tendo em vista se tratar de um tributo vinculado e não demonstrar capacidade econômica do contribuinte, a segunda corrente entende que deve se aplicar o princípio da capacidade contributiva mas de forma restrita, somente se utilizando da isenção como maneira de concretização e a terceira corrente que entende que se aplica de maneira ampla, não somente através das isenções, mas também das gradações (ANDREZZO, 2015).

A jurisprudência tem se dado no sentido de considerar a aplicação do princípio da capacidade contributiva não só no aspecto das isenções, como também das gradações, com vistas a promover o princípio da isonomia em que possui como subprincípio a capacidade contributiva (ANDREZZO, 2015).

Como visto, as taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal, ou seja, são cobradas para custear um serviço ou exercício do poder de polícia. Desse modo, a base de cálculo da hipótese de incidência deve refletir necessariamente este custo, não podendo refletir um fato econômico que denote riqueza.

O princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo não pode ser aplicado às taxas já que não revela uma conduta do contribuinte, mas sim uma atuação estatal. No entanto, mostra-se necessário que o legislador se atente à realidade dos contribuintes observando-se sua capacidade de arcar com este ônus tributário no momento de instituição da taxa, podendo este desonerar contribuintes que não revelem capacidade contributiva.

3.2.3 *Contribuições de melhoria*

As contribuições de melhoria, conforme Alexandre Mazza (2018), são tributos vinculados, cobrados quando a realização de uma obra pública causa acréscimo no valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente pela obra.

A finalidade desta espécie tributária é absorver a “mais valia” que a obra pública produz no patrimônio imobiliário do contribuinte e evitar o enriquecimento sem causa (MAZZA, 2018).

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, III, da Constituição Federal e no art. 81 do Código Tributário Nacional, conforme dispõem

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Conforme Eduardo Sabbag (2017), a contribuição de melhoria pressupõe uma obra pública, e não um serviço público, dependendo de um fator intermediário, a valorização do bem imóvel.

Também não se confunde com o imposto, pois depende de atividade estatal específica. Ademais, para as contribuições de melhoria prevalece a ideia de proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública.

Segundo Hugo de Brito Machado (2018) a contribuição de melhoria, como instrumento de realização do ideal de justiça, tem uma finalidade específica, de ordem redistributiva que é evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. Não basta que haja obra pública, ou que haja um incremento de valorização imobiliária, é necessário que este tenha se dado por meio da obra pública.

Ademais, importante ressaltar que o fato gerador da contribuição de melhoria é instantâneo, ocorrendo uma única vez, devendo o pagamento ser realizado ao término da obra.

Isso significa que são tributos vinculados indiretamente, ou seja, a base de cálculo reflete uma atuação estatal (obra pública) mas a obra pública deve ter causado uma valorização no imóvel que também refletirá na base de cálculo.

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o quantum de valorização no imóvel (acréscimo de valor) ou seja, o benefício que a obra pública adicionou ao bem imóvel.

Este é, portanto, o limite individual que o contribuinte deve pagar a título de tributo. Além desse limite individual, o legislador também deve respeitar o limite total, qual seja, o limite total da despesa realizada.

Nesse sentido, quem se beneficiou com a obra pública deve financiar a valorização do imóvel, mas sem que se ultrapasse o custo geral da obra. Portanto, conforme Hugo de Brito Machado (2018, p. 58), “cada contribuinte não poderá ser obrigado a pagar montante superior ao da valorização de seu imóvel, e o valor arrecadado com todos os contribuintes não pode superar o custo total da obra”.

Embora seja considerado um tributo vinculado, não há exigência de que as contribuições de melhoria possuam destinação específica, razão pelo qual o produto de sua arrecadação pode ser livremente utilizado pelo Estado, desde que atendido o interesse público na forma da lei (MARQUES, 2005).

Conforme visto, assim como as taxas, as contribuições de melhoria são considerados tributos vinculados a uma atuação estatal e também adstrita à observância de um limite de incidência diretamente relacionado com a atuação estatal para repor os respectivos custos.

No entanto, a baliza se refere ao máximo de valorização que foi acrescida ao imóvel em decorrência da obra pública, e não o custo da obra, que pode não ser repostado se a valorização individual de todos os beneficiados não corresponder à este. Ou seja, no máximo, o que pode ser retirado do contribuinte é o quantum que lhe foi agregado em seu valor.

Se o custo da obra for menor do que a soma da valorização dos imóveis beneficiados, então o valor não será mais a integralidade da capacidade contributiva relevada, mas sim o valor

total (global) da obra, visto que o intuito deste tributo é a reposição de custos estatais para a edificação da obra pública, devendo este benefício ser distribuído de forma igualitária entre os contribuintes beneficiados (VALADÃO, 2008).

Entretanto, se também aqui se encontra um valor máximo a ser explorado, nada impede que se cobre o tributo sobre o valor integral da valorização do contribuinte que revele plena capacidade contributiva, e que se distribua de modo equânime o ônus tributário aos que não possuem condições de arcar integralmente com o pagamento da contribuição até o limite do mínimo material (VALADÃO, 2008).

Nas palavras de Alexander Roberto Alves Valadão (2008, p. 274),

Logo, tanto quanto as taxas, também as contribuições de melhoria se deve observar o balizamento constitucional para o exercício adequado da competência tributária, que, para o caso dessa exação, é o valor da valorização imobiliária – acima disso se concretiza o confisco – e a proteção essencial, de modo tal que o Estado tem o dever de distribuir entre essas balizas, a carga tributária, respeitando as desigualdades verificadas na sua distribuição.

Acerca disso, Eduardo Sabbag (2017) menciona que a capacidade contributiva influi negativamente no tributo no que se refere aos obstáculos à realização de obras públicas em favor de população carente, que não terá condições de arcar com o custo da mão de obra.

Segundo Daniel Brandão Barreto (2017), as contribuições de melhoria, tendo em vista que sua cobrança requer uma prévia feitura de obras pelo Poder Público que venham necessariamente a valorizar o bem, deve essa riqueza ser devolvida ao mesmo. Dessa forma, não cabe aplicação do princípio da capacidade contributiva.

No momento de instituição da contribuição de melhoria, o legislador deve se atentar ao limite individual da valorização do imóvel e o limite global, que se refere ao custo total da obra. Assim, a base de cálculo da hipótese de incidência deve respeitar esses dois limites e não somente o fato econômico da valorização imobiliária, não podendo o valor exigido ser superior ao custo da obra.

É possível, no entanto, que se fale na capacidade contributiva subjetiva, em que se torna possível repartir o impacto tributário, de modo que os participantes do evento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento, podendo-se instituir isenções para aqueles moradores de residências humildes que tiveram seu imóvel afetado mas que não teriam como arcar com este ônus sem que se prejudicasse a sua existência.

Através da capacidade contributiva subjetiva é que se pode proteger o mínimo existencial, de modo a se resguardar aqueles donos de propriedades que apenas possuem seu

pequeno imóvel para morar e que, muitas vezes, para que pudesse arcar com o ônus tributário derivado da valorização do imóvel teriam que vender sua única propriedade.

3.2.4 *Empréstimos compulsórios*

Segundo o critério da vinculação, adotado para a classificação neste trabalho, os empréstimos compulsórios não são espécies autônomas de tributos, pois a Constituição Federal não descreveu as hipóteses em que poderiam incidir, apenas dando a destinação. A lei que instituir o tributo é quem irá definir qual a materialidade desse tributo.

O empréstimo compulsório não teve sua materialidade traçada pelo Poder Constituinte. O legislador somente se atentou para as circunstâncias em que poderá ser instituído pela União (competência exclusiva), por meio de Lei Complementar, dispondo no art. 148 da CF e art. 15 do CTN da seguinte forma:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

- I - guerra externa, ou sua iminência;
- II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Como visto, as circunstâncias que ensejam a instituição de um empréstimo compulsório são no caso de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Ademais, a competência para instituição dos empréstimos compulsórios é exclusiva da União, sendo incabível sua criação, ainda que mediante delegação, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Conforme o critério utilizado, portanto, não pode ser considerado uma espécie autônoma, já que a Constituição não deixou definido quais as hipóteses de incidência, deixando

à margem do legislador que instituí-lo escolher qual será a hipótese e se será ou não vinculado a uma contraprestação estatal.

O fato gerador do empréstimo compulsório será definido pela lei complementar que o instituir podendo ser um fato econômico qualquer. Segundo Alexandre Mazza (2018, p. 175), empréstimos compulsórios podem ter fato gerador idêntico ao de outros tributos, admitindo a bitributação. Dessa forma, a depender do fato gerador escolhido pelo legislador, o empréstimo compulsório poderá ser vinculado ou desvinculado a uma atividade estatal.

Portanto, inexistente qualquer impedimento à cobrança de empréstimo compulsório sobre fato gerador ou base de cálculo de tributos já existentes. Ademais, a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório devem estar vinculadas à despesa que fundamentou a sua instituição, conforme o § único do art. 148 da CF.

Uma característica relevante dos empréstimos compulsórios é que são tributos restituíveis, ou seja, o valor arrecadado pela União deve ser devolvido aos contribuintes. Conforme o art. 15 § único do CTN, “a lei fixará obrigatoriamente o prazo de empréstimo e as condições do seu resgate”.

Além disso, conforme já foi exarado entendimento pelo STF (RE 175.385/CE), a restituição precisa ser efetuada na mesma espécie em que o tributo foi recolhido (MAZZA, 2018).

A exigência legal da devolução do produto arrecadado, a partir de empréstimo compulsório, parte da análise do artigo 146, III da CF combinado com o Código Tributário Nacional, que ao cumprir a função e norma geral de direito tributário prescreve em seu art. 15 § único a obrigatoriedade de restituição (GUIMARÃES, 2006, p. 80).

Nesse ínterim, tendo em vista que a lei complementar que instituir o empréstimo compulsório é que escolherá se a hipótese de incidência refletirá um fato econômico qualquer ou o custo de uma atividade estatal, somente com a instituição é que se poderá dizer se se trata de um tributo vinculado ou desvinculado.

Caso o legislador institua um empréstimo compulsório com base de cálculo próprio de imposto, então a observância do princípio da capacidade contributiva será obrigatória em seu viés objetivo, devendo-se levar em consideração para a sua instituição fatos econômicos praticados pelos contribuintes reveladores de riqueza que deverão ser cobrados conforme a graduação de tais fatos.

Caso a base de cálculo e hipótese de incidência do empréstimo compulsório revelem o custo de uma contraprestação estatal, estar-se-á diante de um tributo vinculado e a observância do princípio da capacidade contributiva se dará dentro das suas particularidades, observando-

se o princípio da capacidade contributiva pelo viés subjetivo, analisando-se a condição do sujeito passivo de arcar com o ônus tributário, estabelecendo, se for o caso, isenções.

3.2.5 Contribuições

Já as contribuições, cujo enunciado está veiculado na Constituição Federal nos arts. 149 e 149-A, são tributos que possuem suas finalidades já dispostas constitucionalmente, quais sejam: intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e a contribuição de Iluminação Pública (GUIMARÃES, 2006, p. 80).

Conforme enuncia Alexandre Mazza (2018, p. 185), contribuições especiais são tributos finalísticos qualificados pela destinação. Dessa forma, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos é a finalidade para a qual são instituídas.

Os arts. 149 e 149-A e 195 da CF dispõem que

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

O art. 149 define a competência exclusiva da União para a instituição das contribuições e enumera os três tipos de contribuições especiais existentes atualmente: sociais, de intervenção

no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (MAZZA, 2018).

O art. 149-A prevê a competência do Distrito Federal e Municípios para instituir a Contribuição de Iluminação Pública (Cipe) (MAZZA, 2018).

O art. 195 estabelece as linhas gerais do regime aplicável às contribuições de custeio da Seguridade Social (contribuições sociais). São exemplos de contribuições sociais o PIS, Pasep, a Cofins e a Contribuição Social do Trabalhador. Diferentemente das Contribuições previdenciárias que são somente aquelas especificamente destinadas a custear benefícios previdenciários, as contribuições sociais são aquelas voltadas genericamente ao Custeio da Seguridade Social (Previdência + Assistência + Saúde).

Ademais, foi conferida à União a possibilidade de instituir novas contribuições (residuais) por meio de lei complementar, cuja destinação seja o custeio da previdência social, estabelecendo a condição de que sejam não-cumulativa e não tenham materialidade de outra contribuição já existente, conforme enuncia o art. 195 §4º (GUIMARÃES, 2006).

Também pode ser instituída para custeio de serviço social e formação profissional (art. 240 da CF) e para o custeio da educação básica pública (art. 212 §5º da CF).

Em relação à materialidade das contribuições, diferente do que ocorre, por exemplo, com os impostos, não cuidou a Constituição de todas, algumas, no entanto, tem sua materialidade prevista na Constituição, como as sociais, COFINS, PIS, CSSL (art. 195 CF), Contribuição dos Inativos (art. 40 da CF), CPMF (art. 84 ADCT) e da Interventiva CIDE (art. 177, § 4º da CF) (GUIMARÃES, 2003).

Em síntese, a Constituição Federal de 1988 prevê a criação de diversas contribuições sempre definindo a finalidade de sua instituição: para a intervenção no domínio econômico (art. 149), para o custeio das categorias profissionais ou econômicas (art. 149), para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), para o financiamento da Seguridade Social (art. 195), para custeio de entidades privadas de serviço social e formação profissional (art. 240), para custeio da educação básica pública (art. 212 §5º, da CF), contribuições sociais residuais (art. 195 §4º).

Dessa forma, a depender da materialidade e hipótese de incidência que a lei instituir, poderá classificá-la como vinculada ou não-vinculada. Se residir sobre manifestações objetivas de riqueza, estar-se-á diante de um tributo não-vinculado, mas caso resida sobre uma contraprestação estatal, ou seja, diante de um atuação estatal, estar-se-á diante de um tributo vinculado.

Exemplo de uma contribuição que seja vinculada a uma contraprestação estatal é a contribuição de iluminação pública, em que a base de cálculo da hipótese de incidência deve refletir o custo do serviço que é prestado pelo Poder Público.

Neste caso, o princípio da capacidade contributiva não é aplicável no aspecto objetivo, pois a hipótese de incidência não traz um fato presuntivo de riqueza ou conduta do contribuinte, mas sim o custo de um serviço que é prestado pelo Poder Público. O que não impede que seja aplicado o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo, com a instituição de isenções para aqueles que apesar de possuírem capacidade econômica não possuem capacidade contributiva para arcar com este ônus.

Já a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma contribuição não-vinculada a uma atuação estatal. Este tributo incide sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão do imposto de renda e é devido pelas pessoas jurídicas.

Note-se que a base de cálculo da hipótese de incidência traz um fato que presume riqueza da parte de quem pratica, incidindo sobre o lucro líquido de uma empresa por um certo período de tempo. Neste caso, o princípio da capacidade contributiva é aplicável em seu aspecto objetivo e se pressupõe que quem se enquadra neste caso possui capacidade contributiva, devendo contribuir.

Assim, o princípio da capacidade contributiva será ou não observado, a depender da hipótese de incidência e base de cálculo adotados.

Caso o legislador institua uma contribuição com base de cálculo próprio de imposto, então a observância do princípio da capacidade contributiva será obrigatória dentro das possibilidades, pelo viés objetivo.

Caso a base de cálculo e hipótese de incidência da contribuição revelem o custo de uma contraprestação estatal, estar-se-á diante de um tributo vinculado e a observância do princípio da capacidade contributiva se dará dentro das suas particularidades, observando-se o princípio da capacidade contributiva pelo viés subjetivo. A partir dessa análise, verificar-se-á a condição do sujeito passivo de arcar com o ônus tributário, estabelecendo, se for o caso, isenções para os que não apresentem condições.

4. O CRITÉRIO DA VINCULAÇÃO E A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Este capítulo tem como objetivo mostrar como os tributos vinculados, critério utilizado no capítulo anterior para a classificação dos tipos tributários, podem se adaptar ao princípio da capacidade contributiva e quando se torna possível que os tributos se adaptem a este princípio, de modo a auxiliar a sua observância para o legislador.

4.1 Os tributos não-vinculados e a observância do princípio da capacidade contributiva em seu viés objetivo

Os tributos não-vinculados são aqueles que têm por fato gerador uma situação independente de uma atividade estatal, relativa ao contribuinte. Pode ser um fato qualquer que denote riqueza de quem o pratica ou uma conduta do contribuinte. O Estado cobra tais tributos para conseguir recursos voltados a promover o bem comum.

Entre os tributos não-vinculados, pode-se citar os impostos, algumas contribuições sociais (como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e empréstimos compulsórios (a depender da hipótese de incidência que o legislador eleger).

Os impostos têm como características principais serem tributos desvinculados de uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Não têm caráter retributivo, e sim contributivo. São tributos sem causa, unilaterais ou não contraprestacionais.

Ademais, o princípio da não afetação proíbe que o legislador vincule a receita de impostos à órgão, fundo ou despesa, já que cabe somente ao Poder Executivo definir onde devem ser aplicadas as receitas provenientes da arrecadação de impostos.

São duplamente desvinculados, quanto à origem, o dever de pagá-los surge independentemente de uma atuação estatal relativa ao contribuinte, e quanto à destinação da receita arrecadada, em decorrência do princípio da não afetação. Como regra, possuem alíquota fixa sobre bases de cálculo variáveis, ocasionando na técnica da proporcionalidade.

Algumas técnicas possibilitam a concretização do princípio da capacidade contributiva nos impostos, como a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

Como visto anteriormente, a progressividade possui afinidade com os impostos pessoais, sendo aqueles que incidem sobre realidades que levam em conta certas qualidades do sujeito passivo, a exemplo do Imposto de Renda.

Segundo expressa previsão na Constituição, 3 são os impostos que se utilizam de tal técnica, o IR, o IPTU e ITR, tendo o STF entendido, em 2013, a possibilidade da aplicação da progressividade também para o ITCMD. A dificuldade de se utilizar essa técnica se dá pelo fato de que poucos tributos são capazes de realmente indicar a capacidade econômica do contribuinte.

Portanto, sempre que possível, os impostos devem se ater a uma dessas técnicas para que se dê eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Sendo possível e compatível, o imposto obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Para os tributos não-vinculados, portanto, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado pelo viés objetivo. Isso porque o fato gerador deve ser uma atividade desvinculada de qualquer atividade estatal, devendo o legislador eleger uma situação que tenha conteúdo econômico, ou seja, que presuma riqueza de quem se encaixa em tal situação.

O legislador irá escolher um fato-signo presuntivo de riqueza para fazer nascer a obrigação tributária. Este procura acontecimentos que deverão ser medidos conforme parâmetros econômicos, ou seja, uma ocorrência suscetível de avaliação patrimonial (CARVALHO, 2002).

Para esses tributos, o legislador deve eleger para as hipóteses de incidência aqueles fatos que contenham indícios suficientes de capacidade econômica (VELLOSO, 2009). Ao se enquadrar na situação eleita pelo legislador, automaticamente nasce a obrigação tributária, pois presume-se que haja capacidade contributiva de quem pratica a conduta.

4.2 Os tributos vinculados e a observância do princípio da capacidade contributiva em seu viés subjetivo

No caso dos tributos vinculados, por exemplo as taxas e contribuições de melhoria, por não haver expressa previsão da Constituição sobre a possibilidade de aplicação, torna-se relevante o estudo desses tributos para analisar sobre esse tema.

A principal questão que aqui se propõe a elucidar é se os tributos vinculados também podem conviver harmoniosamente com o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva possui dois sentidos: o objetivo e o subjetivo. Na manifestação objetiva, chamada de absoluta, parte-se do pressuposto de que o sujeito passivo está habilitado a suportar o tributo e não pode o legislador fixar hipótese de incidência de tributo que não esteja dentro dos limites constitucionais.

Ademais, o aspecto objetivo se refere ao fato de que o legislador, ao instituir um tributo, deve trazer em sua base de cálculo, um signo presuntivo de riqueza, ou seja, que reflita a capacidade econômica do contribuinte.

No aspecto subjetivo, a capacidade contributiva presta-se a adaptar essa cobrança que será feita após realizado o fato gerador ao contribuinte específico que deverá ser sensível às principais necessidades deste em respeito à dignidade da pessoa humana, responsável por dar limites à tributação (MOREIRA, 2019).

O entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência e também defendido neste trabalho, é o de que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os tributos e não somente aos impostos. Cumpre, portanto, se verificar de que modo se dará essa observância para os tributos vinculados.

As taxas e as contribuições de melhoria têm como principal característica serem vinculados a uma contraprestação estatal, o que impossibilitaria ou dificultaria ater-se à capacidade econômica do contribuinte, sob pena de descaracterizar tais espécies transformando-os em impostos.

As taxas estão vinculados a um poder de polícia exercício pela Administração Pública ou pelo custo de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Nesse sentido, conforme Alexander Roberto Alves Valadão, “é necessário que se observe como limite máximo de sua tributação, o equivalente ao valor razoável de correspondência entre o custo da atividade estatal específica e divisível direcionada ao contribuinte e o valor máximo a ser cobrado a título de taxa” (VALADÃO, 2008, p. 278).

A base de cálculo das taxas, como visto, é o custo da atividade estatal a ser remunerada pela cobrança do tributo e não pode ter base de cálculo próprio de imposto, ou seja, não podem ter valor na base de cálculo, pois este é base de cálculo própria de imposto (MAZZA, 2018).

Portanto vê-se que se é incompatível a aplicação do princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo às taxas, visto que estas devem ter sua base de cálculo voltadas para o valor do custo do serviço público colocado à disposição ou utilizado pelo contribuinte.

No entanto, é possível que se aplique pelo viés subjetivo, analisando-se a capacidade contributiva de cada contribuinte em seu aspecto individual. Isso pois, algumas pessoas podem não possuir capacidade contributiva de arcar com o pagamento de tais taxas.

Pode o legislador, por exemplo, instituir isenções para alguns contribuintes que não possuem condição para tal. A própria Constituição Federal cuidou de dar proteção a algumas

espécies de contribuintes ao instituir imunidades e isenções de taxas como limites ao poder de tributar do ente competente.

Tais imunidades de taxas são, portanto, proteções que o legislador constituinte quis dar para algumas espécies de contribuintes com vistas a dar aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva subjetiva.

Conforme Hugo de Brito Machado (2018), diz-se que há imunidade quando a Constituição veda a cobrança de tributos sobre determinados ou sobre determinados sujeitos. Trata-se, portanto, de um impedimento constitucional que limita a competência tributária dos entes tributantes.

A isenção é estabelecida por lei, e não pela Constituição. O ente tributante que possui competência para criar o tributo, que edita norma específica estabelecendo exceções (as hipóteses de isenção) nas quais o tributo não será devido (MACHADO, 2018).

A Constituição Federal no art. 5º concede imunidades quanto a taxas pelo “serviço” de recebimento de petições pelos órgãos administrativos e pelo fornecimento de certidões (inciso XXXIV), taxas judiciárias relativas ao processamento da ação popular, habeas corpus e habeas data (incisos LXXIII e LXXVII) e também taxas relativas ao serviço de registro de nascimento e de certidão de óbito, aos reconhecidamente pobres (inciso LXXVI) (MACHADO, 2018).

Todas essas imunidades têm por finalidade proteger tais serviços essenciais para que se exerça a cidadania, sem que se cerceie cidadãos pobres que não tiverem condições de arcar com as taxas correspondentes (MACHADO, 2018).

Conforme enuncia Leandro Paulsen (2017, p. 71),

Através de imunidade, a própria Constituição afasta a possibilidade de tributação de pessoas reconhecidamente pobres relativamente à obtenção de certidão de nascimento e de óbito, ou seja, impede que o legislador tenha competência para determinar a incidência de taxa de serviço nesses casos. Através da isenção, podem-se dispensar do pagamento de determinado tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva, como no caso da isenção, para desempregados, de taxa de inscrição em concurso público.

Já as contribuições de melhoria são tributos vinculados, cobrados quando a realização de uma obra pública causa acréscimo no valor do imóvel. O valor a ser cobrado a título de tributo deve respeitar o limite total da obra e o limite individual em sua base de cálculo.

A presença desse limite para alguns doutrinadores, já traria correspondência ao princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo, mas não poderia mudar o valor para outro que não fosse o valor individual da valorização do imóvel, a não ser que este limite

individual somado com os outros valores individuais das casas que foram afetadas ultrapassassem o valor total da obra para o Poder Público, nesse caso deveria haver uma diminuição equitativa para todos os afetados. Deve-se respeitar, sempre, o mínimo existencial, de modo que não se viole a dignidade da pessoa humana.

O aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva presta-se a levar em conta as condições pessoais do sujeito passivo, ou seja, se possui condições de arcar com o ônus tributário de modo que sempre se resguarde a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial do sujeito passivo.

Desse modo, entender como esse mínimo existencial pode ser auferido seria um caminho para se entender como o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado às contribuições de melhoria no seu aspecto subjetivo.

Alexsander Roberto Alves Valadão (2008), entende que este mínimo existencial pode ser auferido por algumas determinadas balizas de proteção para determinar os caminhos da proteção vital nesta exação. Compreende que a natureza da contribuição de melhoria está diretamente relacionada com outros dois impostos intrinsecamente vinculados a essa exação e que se referem a imóveis urbanos e rurais: o IPTU e o ITR.

Por razões de coerência, Valadão entende que o mínimo vital destes impostos possa ser utilizado para definir o mínimo existencial para as contribuições de melhoria. Esse mínimo vital para o IPTU e para o ITR leva em consideração o valor do imóvel para precisar o limite da não incidência e nesse sentido, qualquer outra previsão que leve em conta o valor do imóvel para incidência tributária deveria respeitar esses critérios.

Para o ITR, a Constituição previu esse critério (expressão do mínimo vital) no art. 153 §4º, II, ao determinar que essa exação “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. Neste caso, seria parâmetro de respeito ao princípio da capacidade contributiva que se isentasse por esse mesmo motivo.

Nítido o objetivo do legislador constitucional em proteger as pequenas glebas voltadas para a cultura de subsistência das pessoas, o que não pode ser ignorado pelo legislador ao instituir tributo que tenha o valor do imóvel como base de cálculo. Desse modo, imóveis rurais que preencham esse requisito não podem sofrer a incidência da contribuição de melhoria, devendo ser isentados.

Assim, não haveria racionalidade em proteger determinado contribuinte pelo mínimo existencial mas não o protegê-lo quanto à contribuição de melhoria, sendo que todos esses tributos incidem sobre um mesmo aspecto aferível do bem imóvel.

De todo o exposto, conclui-se que, por serem tributos vinculados e não refletirem em sua base de cálculo a capacidade econômica do contribuinte, mas sim o custo da atividade estatal que foi realizada, no caso das taxas o exercício do poder de polícia ou o serviço público colocado à disposição do indivíduo, ou no caso das contribuições de melhoria, a valorização do imóvel causado por uma obra pública, torna difícil a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Todos os tributos em tese devem respeitar esse aspecto no sentido subjetivo, em respeito à dignidade da pessoa humana, devendo-se respeitar o mínimo existencial, de modo que, se o contribuinte não consegue arcar com o ônus tributário sem que suas principais necessidades sejam atingidas por isso, então não deverá ser obrigado a pagar.

Poderá então o legislador estabelecer isenção para aqueles que não tiverem condições. Um exemplo disso é que, no momento de instituição de determinada taxa, pode o legislador estabelecer os casos de isenção para determinados contribuintes com vista à observância ao princípio da capacidade contributiva.

Do mesmo modo ocorre com a instituição de uma contribuição de melhoria, pois como visto, muitas vezes o custo da valorização é bastante alto, o que inviabiliza o pagamento por aqueles moradores de casas humildes que foram afetados com a obra pública. Neste caso, também deveriam estar resguardados pelo princípio da capacidade contributiva, devendo o legislador se ater a tal realidade instituindo isenções que resguardem o mínimo existencial de acordo com os critérios acima expostos.

Para tributos vinculados, somente seria possível a instituições de isenções como meio de aplicação do princípio da capacidade contributiva. Isso pois, para estes tributos o critério de mensuração da intensidade tributária deveria guardar correspondência com o custo do serviço público despendido em favor do contribuinte, não havendo possibilidade de se analisar a capacidade contributiva objetiva, já que a mensuração do custo da atividade estatal deverá se sobrepor às particulares condições econômicas dos contribuintes (MOREIRA, 2019).

Somente é possível, portanto, que se aplique a tributos não vinculados desprovidos de uma bilateralidade em que de um lado está o contribuinte e do outro uma atuação do Estado.

Elementos presuntivos de riqueza não se prestam a servir de base de cálculo de taxas e contribuições de melhoria, que deve refletir o custo da atividade estatal e a valorização do imóvel decorrente de obra pública, respectivamente (MOREIRA, 2019). Caso contrário, haveria uma descaracterização do próprio tributo vinculado, já que possuiria base de cálculo própria de imposto.

Não se poderia cogitar, por exemplo, na utilização da técnica da progressividade para a hipótese de incidência tributária de uma taxa, já que esta deve necessariamente corresponder ao custo da atividade estatal.

No entanto, nada impede que o legislador, com vistas a favorecer aqueles que não possuem condições de arcar com este ônus, estabeleça isenções no momento de instituição deste tributo através de lei ordinária.

4.2.1 A observância do princípio da capacidade contributiva para se resguardar o mínimo existencial e como forma de efetivação do princípio da igualdade

A instituição de isenções para aqueles que sujeitos que não possuem capacidade econômica como forma de observância do princípio da capacidade contributiva para os tributos vinculados é também uma maneira de se garantir que o princípio da isonomia não seja violado e que se garanta a dignidade da pessoa humana resguardando o mínimo existencial.

Isso pois, o princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e que se discrimine os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente, na medida de suas desigualdades (CARRAZA, 2003).

A capacidade contributiva evidencia a igualdade na lei ao buscar tratar de forma distinta situações diversas. No entanto, não se esgota neste sentido de igualdade, já que, enquanto a isonomia avoca um caráter relacional no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva serve para a consecução de um efetivo ideal de justiça a ser alcançado (SABBAG, 2017).

Essa noção de equidade se divide em horizontal e vertical. A equidade horizontal se traduz na necessidade de que os contribuintes que possuam igual capacidade devem contribuir com a mesma quantidade pecuniária. A equidade vertical se refere ao ideal de que os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, se refere, portanto, a ideia do tratamento desigual para os desiguais (SABBAG, 2017).

Na equidade vertical se encontram os critérios de concretização do postulado da capacidade contributiva. Dessa forma, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir equitativamente à sua renda e o objetivo dessa forma de tributação é diminuir as diferenças existentes entre as classes sociais que são grandes no Brasil (SABBAG, 2017).

Ademais, nas palavras do ilustre Roque Antônio Carrazza,

A repartição equitativa entre os contribuintes, da carga econômica dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (cf. art. 3º, III, da CF), tudo em ordem a “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (cf. art. 3º, I, da CF). De fato, arremeteria contra estes “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil” (art. 3º, caput, da CF), a exigência de impostos que, ao invés de minimizar, agravassem as diferenças econômicas e sociais das pessoas. Nesse sentido, como é fácil notar, o princípio da capacidade contributiva está conectado ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que podem devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria estes últimos do mínimo essencial a uma existência digna (CARRAZZA, 2003, p. 99).

Nesse sentido, Alexsander Roberto Alves Valadão (2008) entende que a Constituição Federal de 1988 instituiu em seu art. 3º objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, valores a serem cultivados pela sociedade e protegidos pelo ordenamento jurídico.

Todavia, para que estes objetivos sejam implementados é necessário que se faça uma discriminação positiva. Dessa forma, quando a Constituição determina que o Estado deve intervir para erradicar a pobreza, por exemplo, fica claro que implicitamente deve-se estabelecer um tratamento distinto para determinadas pessoas, para que se alcance um patamar de igualdade material em relação às demais.

A observância do princípio da isonomia quanto aos tributos passa necessariamente pela distribuição equânime da carga tributária, o que significa que se deve observar a capacidade de contribuir de cada um, tratando-se igualmente os que possuem idêntica capacidade e desigualmente com o objetivo de igualação aqueles que se encontrem em situação distinta.

Para isso, Alexsander Roberto Alves Valadão reforça a existência de pressupostos que devem existir para a observância do princípio da igualdade: o elemento tomado como fator de discriminação é a existência de riqueza além do mínimo existencial, ou a capacidade revelada pelas pessoas para suportar a carga tributária, deve existir uma ligação entre esse fator de discriminação – riqueza além do mínimo indispensável- e o tratamento distinto que se quer dar, que o Estado atue de maneira a reduzir as desigualdades sociais e distribuir a riqueza respeitando-se o mínimo existencial e aptidão revelada pelos contribuintes para arcar com o ônus tributário.

A observância do princípio da capacidade contributiva não só aos impostos, mas também sobre as demais espécies tributárias pode ser visto, portanto, como uma forma de se realizar ao máximo a justiça fiscal e se alcançar a igualdade que está estampada nos objetivos da República Federativa do Brasil.

Como visto anteriormente, através da interpretação de uma norma positiva, se estabelece o alcance de sua aplicação nos casos. O princípio da capacidade contributiva, de observância necessária pelo legislador sempre que possível for sua compatibilidade com o imposto instituído, não deve ser aplicado somente a esta espécie se a sua observância também for possível a outras espécies. Isso pois, quanto maior o alcance que se dá ao princípio da capacidade contributiva maior será a efetividade do princípio da igualdade em busca de uma justiça fiscal e proteção do mínimo existencial.

O fato de estar expresso no art. 145 §1º que o princípio da capacidade contributiva somente deve ser observado na instituição dos impostos não quer dizer que não possa ser aplicado a outras espécies dentro de suas particularidades, mas pode ser interpretado que a vontade do legislador foi de dar maior ênfase de obrigatoriedade na instituição dos impostos, já que são tributos não-vinculados que possuem manifestações de riqueza em sua base de cálculo, devendo-se observar o princípio em seu aspecto objetivo.

Ademais, como foi pontuado no início deste trabalho, a linguagem técnica utilizada pelo legislador está carregada de expressões dos vários seguimentos da sociedade, que muitas vezes não possui o entendimento que um cientista do Direito possui sobre um determinado termo.

Isso revela a grande possibilidade de se incorrer em erros e imprecisões de termos linguísticos, o que pode se entender que no caso do art. 145 §1º, quando o legislador constituinte referiu-se a imposto, quis referir-se a palavra tributo como se sinônimo fossem.

De qualquer maneira, entendemos que se for possível que se aplique o princípio da capacidade contributiva não somente aos impostos, mas também às taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições assim deve ser feito, para que se garanta ao máximo a sua efetividade e a tentativa de se estabelecer uma igualdade entre os contribuintes.

Ainda que vinculados, pode-se dizer que deve ser observado o princípio da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo para todas as espécies tributárias, em que se analisa a capacidade econômica individual dos sujeitos passivos e se possuem condições de arcar com o ônus tributário.

Isso pois, se o tributo inviabilizar que o sujeito passivo mantenha uma existência digna, estará afrontando vários fundamentos do Estado Democrático de Direito da República Federativa do Brasil, violando-se o mínimo existencial.

Nesse sentido, a instituição de isenções para as taxas e contribuições de melhoria para aqueles que não denotem capacidade contributiva de arcar com os tributos são meios de se dar

concretude e observância do princípio da capacidade contributiva no sentido subjetivo e resguardar o mínimo existencial e dar efetividade ao princípio da igualdade.

4.2.2 Cobrança de contribuição de iluminação pública e observância do princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo e subjetivo

Para demonstrar o exposto até o momento e para maior compreensão do tema tratado neste trabalho, analisar-se-á a lei complementar nº 387, de 27 de dezembro de 2004, que dispõe sobre a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública no âmbito do município de Uberlândia.

Através dessa análise, poderá se compreender como o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado em seus aspectos objetivo e subjetivo à contribuição de custeio do serviço de iluminação pública.

A contribuição de iluminação Pública (Cipe) foi prevista no art. 149-A da Constituição Federal e segundo este dispositivo “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

Como visto anteriormente, as contribuições são espécies tributárias em que deve-se analisar caso a caso, pois a depender da contribuição a própria Constituição traz a hipótese de incidência.

Nos casos em que a Constituição não tiver tratado dessa questão, a lei que instituir a contribuição é que disporá sobre a hipótese de incidência do fato gerador, ou seja, se o legislador elegeu um fato de conteúdo econômico (fato presuntivo de riqueza) ou se essa hipótese de incidência é o custo do serviço público.

No primeiro caso, ter-se-á um tributo não-vinculado, onde se faz necessária a observância do princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo. No segundo caso, trata-se de um tributo vinculado a uma contraprestação estatal, e a base de cálculo deve referir-se necessariamente ao custo desse serviço para o Poder Público.

Ainda, importante ressaltar que para os tributos vinculados, o produto da arrecadação deve ser utilizado necessariamente para cobrir os dispêndios para a prestação do serviço, tendo portanto destinação específica.

A Lei Complementar nº 387/2004, que instituiu a contribuição do serviço de iluminação pública no município de Uberlândia, traz em seus artigos 2º, 4º e 5º que

Art. 2º A Contribuição incidirá sobre a prestação do serviço de iluminação pública, efetuada pelo Município no âmbito do seu território.

Art. 4º A Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública será calculada mensalmente sobre o valor da Tarifa de Iluminação Pública, aplicada pela Concessionária de Distribuição de Energia Elétrica ao Município, incluindo-se acréscimos ou adições determinados pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL ou outro órgão que vier a substituí-la, devendo ser adotados, nos intervalos de consumo indicados, os percentuais correspondentes conforme abaixo estabelecido:

Consumo Mensal - Kwh.....	Percentuais da Tarifa de IP
0 a 50.....	isento
51 a 100.....	1,5
101 a 200.....	4,5
201 a 300.....	7,0
301 a 500.....	8,5
Maior de 500.....	10,0

Art. 5º O produto da Contribuição constituirá receita destinada a cobrir os dispêndios da Municipalidade decorrentes do custeio do serviço de iluminação pública.

Para a análise dessa contribuição, primeiramente, deve-se analisar se a contribuição que fora instituída é um tributo vinculado ou não vinculado a uma contraprestação estatal, observando-se a sua materialidade.

Este é o critério que leva em consideração a base de cálculo e a hipótese de incidência do fato gerador, onde se poderá analisar se corresponde a um fato presuntivo de riqueza ou a um custo de uma atividade estatal que foi prestada, podendo-se chegar à natureza do tributo.

Pelo que se viu, trata-se de um tributo vinculado, pois a contribuição incidirá sobre a prestação do serviço de iluminação pública, efetuada pelo Município de Uberlândia no âmbito do seu território, conforme o art. 2º da referida lei complementar.

A contribuição de iluminação pública, portanto, não traz um fato de conteúdo econômico que faça presunção de riqueza, não tendo que se falar em observância do princípio da capacidade contributiva pelo viés objetivo. Dessa forma, não há como a contribuição de iluminação pública ter caráter pessoal e ser graduado segundo a sua capacidade contributiva.

Isso porque, a contribuição de iluminação social é um serviço prestado a todos, indistintamente, ou seja, independentemente do caráter pessoal, não se podendo analisar a capacidade contributiva, graduando-a.

A base de cálculo (critério quantitativo) deve necessariamente referir-se ao custo do serviço prestado pelo Poder Público. No caso da lei complementar nº 387/2004, a base de cálculo é o consumo mensal e o percentual a ser cobrado na tarifa depende do consumo da residência. Por exemplo, se o consumo de uma residência foi de 70 kwh, então o percentual a ser pago na fatura de energia elétrica será de 1,5%.

Entende-se, no entanto, que se o serviço é prestado a todos indistintamente, e que deve o valor pago a título de contribuição de iluminação pública deve refletir o custo do serviço e

deve ser destinado para cobrir os dispêndios, então o valor desse ser o mesmo rateado para todos os imóveis dos bairros beneficiados.

Neste caso, como a contribuição de iluminação pública é vinculado a uma contraprestação estatal, resta saber como poderá ser aplicado o princípio da capacidade contributiva pelo viés subjetivo, ou seja, analisando-se a condição que o indivíduo possui de arcar com o ônus tributário.

Neste caso, pode-se estabelecer isenções para aqueles que não possuem capacidade contributiva. Na lei complementar nº 387/2004, a opção do legislador foi de isentar aqueles que consomem abaixo de 50 kwh. Uma outra opção seria observar os critérios de isenção de cobrança do IPTU para se isentar proprietários com base no valor venal do imóvel mas colocando-se uma quantidade mínima de kwh para esses isentados do pagamento do IPTU se beneficiarem da isenção da Contribuição de Iluminação Pública.

Dessa forma, através destes critérios pode-se buscar o ideal de justiça fiscal almejado pelo princípio da capacidade contributiva sem que fique configurado uma descaracterização da espécie tributária.

CONCLUSÃO

O princípio da capacidade contributiva está disposto no art. 145 §1º da CF, que enuncia que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O dispositivo apresenta, no entanto, imprecisões quanto ao seu alcance e sentido, sendo por isso objeto de estudo deste trabalho.

Tais imprecisões referem-se principalmente ao significado da expressão “sempre que possível” que traz dúvidas quanto à obrigatoriedade da observância deste princípio para os impostos e se o legislador quis referir-se à observância deste princípio somente para os impostos ou para todas as espécies tributárias, já que da forma como foi disposto, este princípio somente faria referência aos impostos.

Para se entender qual norma deve se extrair deste enunciado prescritivo é necessário o estudo sobre a linguagem do legislador e a linguagem da Ciência do Direito. Segundo o mestre Paulo de Barros Carvalho (2002), em governos democráticos, a grande maioria dos parlamentares que ocupam o Poder Legislativo representam variados segmentos da sociedade, refletindo em uma heterogeneidade que representa as vontades dos diversos setores da sociedade.

Isso explica a grande quantidade de textos legais que possuem imprecisões em seus enunciados prescritivos, pois a linguagem do legislador é a linguagem técnica e não de um cientista do Direito. Por isso se faz necessária a interpretação do enunciado prescritivo de modo a se extrair a norma em conjunto com todo o sistema jurídico, sendo esta a tarefa do jurista.

Após uma análise sistêmica do ordenamento jurídico, principalmente da Constituição e Código Tributário Nacional, chegou-se à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva é de observância obrigatória para o legislador sempre que houver possibilidade de aplicação para o imposto, que deve se utilizar de técnicas que assim possibilitam, como a progressividade e a seletividade.

Importante ressaltar que o princípio da capacidade contributiva possui dois sentidos: o objetivo e o subjetivo. O objetivo significa dizer que o fato a ser escolhido pelo legislador para estar na base de cálculo e hipótese de incidência deve ser um fato presuntivo de riqueza, ou seja, que demonstre a capacidade econômica do sujeito passivo.

Já a capacidade contributiva subjetiva refere-se à capacidade e condição que um indivíduo possui de arcar com o ônus tributário resguardando-se o mínimo existencial. Somente

pode o Estado tributar aquilo que estiver além do mínimo existencial ou dos recursos utilizados para sua subsistência.

Dessa forma, o critério de classificação que mais se adequa para o estudo da compatibilidade das espécies tributárias ao princípio da capacidade contributiva é o que utiliza como critério a vinculação, em que se verifica o binômio base de cálculo e hipótese de incidência.

Este critério foi adotado pois é o único em que se verifica se a base de cálculo e hipótese de incidência apresentam algum fato presuntivo de riqueza ou se refere-se a um custo de uma atuação estatal, ou seja, se são vinculados ou desvinculados de uma atividade estatal.

É diante da hipótese de incidência e da base de cálculo que se verificará se é possível ou não a observância da capacidade contributiva em seu viés objetivo, já que esta é verificada no momento da instituição do critério material da regra-matriz de incidência.

Desse modo, a depender da materialidade, ou seja, se vinculada ou não-vinculada a uma atuação estatal, poderá ser aplicável o princípio da capacidade contributiva em seu viés objetivo e subjetivo.

Desse estudo constatou-se que tributos desvinculados devem observância ao princípio da capacidade contributiva objetiva sempre que houver possibilidade e compatibilidade, obedecendo-se a técnica da progressividade e da seletividade.

No entanto, para os tributos vinculados não há como haver observância deste princípio pelo viés objetivo, já que a base de cálculo deve necessariamente refletir e estar vinculada à atuação estatal, não podendo ter base de cálculo própria de imposto, sob pena de descaracterização do tributo.

Para esses tributos vinculados seria possível, portanto, a observância do aspecto subjetivo da capacidade contributiva através das isenções. A própria Constituição tratou de tornar como um direito fundamental algumas imunidades de taxas para os que comprovem baixa renda.

O aspecto subjetivo serve para assegurar que nenhum indivíduo será tributado de maneira a inviabilizar sua própria dignidade e mínimo existencial. Para as contribuições de melhoria, pode-se utilizar como parâmetro do que seria esse mínimo existencial a proteção que a Constituição Federal deu às pequenas glebas de terra para os proprietários que possuem cultivo para sua subsistência, e no caso das propriedades urbanas, o que a lei orgânica que instituiu IPTU considerar isento do pagamento deste tributo. Nesse sentido, poder-se-ia se utilizar desse parâmetros para se instituir isenções no campo das contribuições de melhoria.

A necessária observância do princípio da capacidade contributiva para todos os tributos reforça o próprio princípio constitucional da igualdade, que está estampado no art. 3º da CF (objetivos da República Federativa do Brasil), qual seja, de erradicação da pobreza e das desigualdades sociais, tributando conforme a capacidade contributiva que os contribuintes apresentam.

Dessa forma, a observância do princípio da capacidade contributiva subjetiva aos tributos vinculados, estabelecendo-se isenções, é de extrema relevância, visto que busca a realização de uma justiça fiscal em que se respeita o princípio da dignidade da pessoa humana e seu núcleo de mínimo existencial, concretizando-se o princípio da igualdade e dando-se tratamento desigual para aqueles que se encontrem em situação de desigualdade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. ver. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. 864p.

AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. Estudo IBPT – **Dias trabalhados para pagar tributos**. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/921/Dias-Trabalhados-para-pagar-Tributos>. Acesso em 25 out. 2019.

ANDREZZO, Caio. **A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas**. 2015. 64 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

BAGETTI, Shaieny; RODRIGUES, Suzanne de Andrade. O princípio da capacidade contributiva à luz do STF. **Encontro de Iniciação Científica**, São Paulo, v. 5, n. 8, p.102-117, mar. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859 p.

BARRETO, Daniel Brandão. **O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 23 out 2019. Disponível em <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/50978/o-principio-da-capacidade-contributiva-na-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 23 out 2019.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de Direito Público**. [online]. 2009, vol. 4, n. 2, pp. 29-42. Disponível em: <https://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/handle/123456789/5490>. Acesso em 19 nov. 2019

BRASIL. Decreto Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em: 19 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº RE 177835. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 22 de abril de 1999. **Diário Oficial da União**. Brasília, 25 maio 2001.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013 São Paulo: Malheiros, 2013. 1248 p.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed., rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 15. Ed. São Paulo : Saraiva, 2012. Coleção sinopses jurídicas; v. 16.

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

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

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistema e Princípios Constitucionais Tributários**. 2017. Disponível em: <https://ibetsb.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-gruppenmacher/>. Acesso em: 15 mar. 2017

GUIMARÃES, Marcela Cunha. **Os tratados internacionais e sua interferência no exercício da competência tributária**. 2006. 337 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2006

LINS, Carlos Otávio Bandeira. **Legislador racional e auctoritas**. 2009. Tese (Doutorado em Filosofia e Teoria Geral do Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-02122009-153048. Acesso em: 2019-10-14.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MADEIRA, Anderson S. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006, p. 117.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies Tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. Cap. 1. p. 37-61.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. [online]. 2003, n. 2, pp. 85-102. Disponível em: <http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41>. Acesso em: 20 nov. 2019

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Capacidade contributiva**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia

Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>. Acesso em: 20 nov. 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TOLEDO, Maria Ângela Russo Abud de. **Direito, interpretação e comunicação: clareza jurídica**. 2009. Dissertação (Mestrado em Filosofia e Teoria Geral do Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-21062011-135426. Acesso em: 2019-10-14.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Linguagem no direito**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/68/edicao-1/linguagem-no-direito>. Acesso em 18 nov. 2019

UBERLÂNDIA. Lei Complementar nº 387, de 27 de dezembro de 2004. Uberlândia, MG.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, 01 jul. 2009. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/principio-da-capacidade-contributiva/4359>. Acesso em: 01 jul. 2009.