



Observatório da Jurisdição
Constitucional

Observatório da Jurisdição Constitucional.
Ano 7, no. 2, jul./dez. 2014. ISSN 1982-4564.

Taxas: Equivalência e Igualdade

Felipe Garcia Lisboa Borges e Lise Vieira da Costa Tupiassu Merlin***

Resumo: As taxas são tributos vinculados a atuação estatal, de modo que sua estrutura não pode se distanciar do ato estatal em si. Isso significa que a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, e, sobretudo, os contribuintes desta espécie tributária devem ter relação de equivalência com a ação pública prestada, sob pena de violação do texto constitucional. Contudo, tem-se verificado que o STF, interpretando a Constituição, adotou o entendimento de que princípios como o da capacidade contributiva são aplicáveis às taxas, como medida de isonomia e, por isso, de justiça tributária, muito embora disso resulte um estremecimento na relação de equivalência. Nesse contexto, verificou-se, a partir da doutrina de Sérgio Vasques, que vem ganhando força o entendimento que o princípio da equivalência melhor reflete, no caso dos tributos comutativos, o ideal de igualdade tributária. Diante da problemática, surgiu a necessidade de analisar a prática do STF diante desta teoria. Após a exposição do conceito e da estrutura das taxas, da teoria do princípio da equivalência, e da análise crítica da jurisprudência do STF, concluiu-se que o princípio da equivalência, assim como o princípio da capacidade contributiva, merece proteção, justo por refletir o ideal de justiça fiscal nas taxas.

Palavras-chave: Taxas; Capacidade Contributiva; Equivalência.

Abstract. The tax rates are tied to state action, so that its structure cannot distance itself from it. This means that the chance of incidence, the basis of calculation, the rate, and especially the tax payers of this kind should have equivalence relation with public action given under the risk of violation of the constitutional text. However, it has been observed that the Supreme Court, interpreting the Constitution, adopted the view that principles such as the ability to pay are applicable to fees as a measure of equality and therefore of tax justice, even though it results in a quiver equivalence relation. In this context, it was observed, from the doctrine of Sérgio Vasques, which is gaining strength understanding that the equivalence principle best reflects, in the case of commutative taxes, the optimal tax equality. Regarding the problem, the need arose to examine the practice of the Supreme Court on this theory. After exposure of the concept and structure of fees, the theory of the equivalence principle, and critical analysis of the case law of the Supreme Court, it was concluded that the principle of equivalence and the principle of ability to pay, merit protection, reflect a fair the ideal of justice in tax rates.

Keywords. Fees; Principle of Contributory Capacity; Principle of Equivalence.

* Advogado. Mestrando em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional no Centro Universitário do Estado do Pará.

** Doutora em Direito pela Université Toulouse 1 - Capitole. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris I, Panthéon-Sorbonne. Mestre em Instituições jurídico-políticas pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Direito Público pela Université de Toulouse I - Capitole. Atualmente é professora do Centro Universitário do Estado do Pará.

1. Introdução

As taxas se sustentam na ideia proveniente da teoria da equivalência, segundo a qual o contribuinte deve arcar com os gastos públicos, tendo em conta a utilidade que lhe deriva das prestações do Estado (BAPTISTA, 2007).

A taxa reflete o ideal econômico liberal, na medida em que está associada à imagem do indivíduo pagando o preço de um bem porque deste bem extrai uma utilidade. Em função dessa imagem, as taxas e os tributos comutativos em geral, por seu caráter contraprestacional, são associados à perspectiva individualista, em contraposição à coletiva.

Após os horrores da 2ª Guerra Mundial, a atenção da humanidade voltou-se aos direitos humanos, em uma tentativa de moderar os males do Estado Liberal. Com advento do Estado Social e da perspectiva objetiva dos direitos fundamentais, segundo a qual o exercício dos direitos deve compatibilizar-se com os anseios da comunidade, a tributação necessitou de outra fonte de legitimação que não a mera equivalência. Necessitou-se de uma ideia que refletisse mais que uma contraprestação, uma contribuição para a coletividade, que almejasse uma melhor redistribuição dos recursos. A teoria da capacidade contributiva parece ter surgido nesse contexto.

Ao longo da história, é possível identificar três momentos distintos em que foram definidos os critérios para a tributação: princípio da captação, princípio da equivalência e princípio da capacidade contributiva. (CASTRO, 2013)

No Brasil, a sequência histórica não seguiu essa mesma tendência. Verifica-se, de acordo com a atual Constituição, uma mescla do ideal liberal com o social, princípios assistencialistas são tão protegidos como princípios de livre mercado. Dessa forma, toda interpretação constitucional deve ter muito cuidado com essa característica peculiar do ordenamento constitucional brasileiro.

No que tange ao sistema tributário brasileiro constitucional, a capacidade contributiva está expressamente prevista como o princípio de justiça fiscal para os impostos, na medida em que recomenda ao legislador, sempre que possível, graduar estas espécies tributárias de maneira pessoal e segundo a capacidade econômica do contribuinte. A dúvida surge no que tange a aplicabilidade deste princípio às demais espécies tributárias, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) acenado positivamente, conforme se verifica dos diversos julgados estudados nesta pesquisa.

Ocorre que a aplicação generalizada deste princípio causa grave incongruência dentro do próprio texto constitucional. As taxas, por exemplo, não têm uma estrutura natural apta a compatibilizar-se harmoniosamente com o princípio da capacidade contributiva. Todavia, o STF vem tentando realizar esta difícil tarefa.

Apesar de não ter o anseio de esgotar o tema ou definir o critério adequado, é objetivo do presente artigo analisar criticamente a prática do STF

diante da teoria do princípio da equivalência como critério de igualdade tributária (justiça fiscal), defendida por Vasques. Para o autor, o critério da equivalência, além de inspirar os tributos comutativos, pode também funcionar como princípio de justiça fiscal.

Este artigo irá centrar sua análise nas taxas, por considerar esta espécie como o melhor exemplo de tributo de natureza comutativa (sinalagmática ou contraprestacional), espécie onde a lógica é semelhante a dos ambientes mercadológicos, nos quais o beneficiado paga o preço equivalente do bem (contraprestação) desejado.

No que tange à estrutura do presente artigo, no primeiro tópico, o objetivo é tentar delimitar um conceito de taxa, a partir da interpretação do texto constitucional, do texto do Código Tributário Nacional e da doutrina de Ataliba. Esta última, utilizada como referencial teórico na tentativa de delimitar o conceito e a estrutura das taxas que será trabalhado no presente artigo.

No segundo tópico, o objetivo é tentar expor a teoria do princípio da equivalência como critério de igualdade tributária (justiça fiscal), defendida por Vasques.

No terceiro tópico, objetiva-se realizar uma análise crítica da prática do STF, levando-se em consideração a teoria do princípio da equivalência e os referenciais teóricos adotados no presente artigo.

Considerando a justiça fiscal como o limite primeiro de todo sistema tributário, a partir do momento em que o sistema não respeita este conceito elementar e passa a cobrar abusivamente de seus contribuintes, a insatisfação popular aumenta, a evasão fiscal aumenta e o crescimento do país diminui.

A história mostra que grande parte das revoluções teve origem justamente no uso abusivo da tributação, como, por exemplo, a revolução e independência das colônias americanas da metrópole britânica (*no taxation without representation*)¹ e a revolução francesa, que aboliu o *ancien régime*.

As taxas têm sido vistas como uma boa alternativa de financiamento dos órgãos públicos, em virtude do esgotamento da figura do imposto (CATARINO, 2010). O resultado é a progressiva passagem do Estado impositivo ao Estado taxador, muito embora ainda falte o rigor necessário na instituição das taxas, o que resulta em abuso e desigualdade.

Nesse contexto, no campo da tributação, acredita-se ser primordial a preocupação com a correta aplicação do princípio de justiça fiscal (igualdade). E a escolha do tema justifica-se e faz-se necessária em um momento em que

¹ Os estados americanos, insatisfeitos com as medidas tributárias impostas pela metrópole à colônia, exigiam representação no Parlamento britânico, utilizando, para isso, princípio adotado no próprio *English Bill of Rights (1689)*, segundo o qual não caberia a imposição de tributos sem o consentimento do Parlamento. Os princípios acabaram se tornando gritos de guerra da revolução, como *no taxation without representation* e *taxation without representation is tyranny*.

também se percebe uma jurisprudência vacilante no que tange à interpretação do critério de justiça das taxas na Constituição.

2. Taxas: conceito e estrutura

Não há um consenso sobre o conceito de taxas, muito embora, em grande parte dos países, elas sejam devidas ao Estado como contrapartida por um serviço prestado ao particular. No Brasil, de acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição de 1988, União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

O Código Tributário Nacional, autorizado constitucionalmente para tanto define, em seu artigo 77, que os entes políticos podem instituir taxas, no âmbito de suas respectivas atribuições, as quais 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.

De fato, a taxa, segundo o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, é uma espécie de tributo vinculado a uma prestação estatal. Segundo Ataliba, a taxa é um tributo cuja hipótese de incidência é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto).

Na taxa, h.i. é o estado prestar um serviço, expedir uma certidão, desempenhar atividade tendente a culminar por dar ou manter uma licença, autorização etc., que se liga a alguém, que é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo.

Do que se vê que, para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo). Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém). (ATALIBA, 2012, p. 147).

Para Ataliba, a referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado é inerente às taxas, sendo, inclusive, a referibilidade imediata a característica que a diferencia dos impostos (ausência de referibilidade entre ato estatal e o sujeito passivo) e das contribuições (referibilidade indireta ou mediata). Por este motivo, não pode a lei exigir taxa de serviço que não se utilizou ou de fiscalização que não houve (ATALIBA, 2012).

Machado esclarece melhor essa ideia ao dizer que a atuação estatal que constitui o fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. E complementa que o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao

pagamento da taxa. Esta explicação reflete a noção de referibilidade direta das taxas.

Da explicação acima, Ataliba conclui que a referibilidade direta entre a atuação estatal e o obrigado é posta como o aspecto material da hipótese de incidência da taxa, sem a qual não se pode ter uma taxa. Conclui, também, que, sendo a atuação estatal referida imediatamente a alguém (referibilidade direta), a dimensão material das taxas, a base imponível é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade). (ATALIBA, 2012)

Aqui se começa a fazer o elo com a teoria que se tentará expor no tópico seguinte.

Como se vê, o conceito e a estrutura das taxas, de acordo com a ordem jurídico-constitucional brasileira e sua doutrina majoritária, apresentam uma forma e uma substância natural ao princípio da equivalência (entre a atuação estatal e o sujeito passivo).

Precisamente pelo fato de ser um tributo cujo fato gerador é uma atuação estatal diretamente prestada ao sujeito passivo, tanto a estrutura material quanto a estrutura formal das taxas deve ser dimensionada levando-se em consideração a atividade estatal, e nada além dela. Ao contrário dos impostos, quando aspectos pessoais do contribuinte, como a capacidade econômica (riqueza), devem ser considerados quando da mensuração do tributo, nas taxas, a mensuração deve guardar relação estreita com a atuação estatal, sob pena de alterar a própria natureza do tributo, ainda que continue a ser denominado taxa.

3. Princípio da equivalência e justiça fiscal nas taxas

Vasques inicia sua explanação afirmando que a tese essencial que pretende sustentar com o trabalho é a de que o princípio da igualdade, uma vez projetado sobre taxas e contribuições, exige que estas sejam repartidas de acordo com o custo provocado pelo contribuinte ou de acordo com o benefício que a administração lhe proporciona. O princípio da equivalência dá corpo a este critério elementar de igualdade, ocupando, relativamente aos tributos comutativos, o mesmo lugar que o princípio da capacidade contributiva ocupa relativamente aos impostos.

O sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. Ora deste que é o seu sentido essencial desprendem-se exigências diversas na delimitação da base de incidência objectiva e subjectiva dos tributos comutativos, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo

valor, na afectação da receita que geram. (VASQUES, 2008, p. 15).

O sentido do princípio da equivalência está na estreita equivalência entre a atuação estatal e o sujeito passivo. Isto, pois, intencionalmente ou não, a ação do Estado direcionada ao particular causa uma diferenciação entre estes e o restante da comunidade, diferença que precisa ser corrigida para restaurar a isonomia. Quando o autor afirma que o princípio da equivalência proíbe diferenciações alheias ao custo e ao benefício, está procurando evitar que ao invés de restaurar a igualdade, se produza desigualdade. O custo e o benefício são os critérios de quantificação das taxas, de modo a garantir a equivalência pretendida.

Quando Vasques afirma que o custo e o benefício são os critérios para a realização do princípio da equivalência, ele procura um rigor maior para atingir a isonomia almejada. Ao destacar a existência de imprecisões terminológicas, ora considerando o princípio como equivalência de benefício, ora como equivalência de custos. O autor defende que a designação mais rigorosa é aquela que aponta o princípio da equivalência como o princípio geral, que se decompõe em princípio do benefício e princípio da cobertura de custos. Seja adotando como critério quantitativo o benefício auferido pelo contribuinte com a ação estatal, seja o cobrindo o custo do ato, o princípio da equivalência restará observado quando critérios estranhos ao custo e ao benefício não sejam adotados na mensuração das taxas.

Segundo Vasques, os estudos relacionados ao princípio da equivalência relacionam o princípio aos critérios de eficiência, proporcionalidade e igualdade. Considerando o fato, o autor sustenta a tese do princípio da equivalência como critério de igualdade tributária, analisando comparativamente os três critérios.

Em verdade, o princípio da equivalência serve muito bem ao critério de eficiência, critério eminentemente econômico, na medida em que trabalha a questão entre receita e despesa sob a ótica qualitativa.

O princípio da equivalência – e muito em particular o princípio do benefício que constitui uma das suas projecções – estabelecendo uma ponte entre as vertentes orçamentais da receita e da despesa, não só permite adequar às preferências dos contribuintes a qualidade da despesa pública como permite adequar às preferências dos contribuintes também o seu volume, produzindo-se com isso uma repartição mais eficiente de recursos entre o sector público e o sector privado. (VASQUES, 2008, p. 352).

De fato, os tributos comutativos, na medida em que representam uma relação de troca, contribuem muito bem aos preceitos da eficiência. Os contribuintes pagam por uma atuação estatal que assistem acontecer e, sobretudo, que solicitaram ao Estado. Com isso, observa-se o melhor aproveitamento possível dos recursos advindos da sociedade.

Sem negar o critério da eficiência, Vasques sustenta que, primeiramente, se deve atentar para o critério da igualdade. Por fazer com que cada um pague na medida do custo que causou à comunidade, o princípio da equivalência restaura o equilíbrio que restou afetado pela prestação estatal direcionada ao particular ou ao grupo específico, evitando que o custo seja repartido por toda a coletividade. (VASQUES, 2008)

Assim, no plano constitucional deve-se compreender primeiramente o princípio da equivalência como critério de igualdade para depois encará-lo como instrumento de eficiência.

Vasques também analisa comparativamente os critérios da igualdade e da proporcionalidade. Segundo o autor, a doutrina se divide entre aqueles que entendem o princípio da equivalência como critério de proporcionalidade e aqueles que o consideram instrumento para o alcance da igualdade.

Entre a doutrina alemã, Erik Gawel entende o princípio da equivalência como expressão do princípio da proporcionalidade, motivo pelo qual deve ser reconhecida a ele dignidade constitucional. Peter Bohley afirma que equivalente não é sinônimo de igual, mas de proporcional. Alois Dahmen, José Casalta Nabais e José Luís Saldanha Sanches também são citados como seguidores desta corrente. (VASQUES, 2008)

Numerosa também é a corrente que defende o princípio da equivalência como critério de igualdade. Dentre eles está Dieter Birk, que contrapõe equivalência à capacidade contributiva, afirmando que a capacidade contributiva é critério de repartição adequado aos impostos e a equivalência é critério de repartição adequado às taxas. (VASQUES, 2008)

Não obstante, os sentidos jurídicos de proporcionalidade e igualdade não se confundem, e a ideia de equivalência muda enquanto se refere a um ou outro princípio. Segundo Vasques, a igualdade pressupõe comparação, enquanto que a proporcionalidade dispensa-a. Assim, haverá situações em que será violado o princípio da igualdade sem que haja a violação do princípio da proporcionalidade. Um exemplo prático dessa dicotomia ocorreria no caso de os advogados serem submetidos a uma fiscalização mais rigorosa que a dos médicos, com o propósito de combater a evasão fiscal. Neste caso, não se afiguraria talvez uma violação ao princípio da proporcionalidade, mas, certamente, restaria violado o princípio da igualdade. Assim também ocorreria no caso da adoção de medidas desnecessárias e desproporcionais que vigorassem da mesma maneira para todos. (VASQUES, 2008)

Vasques entende que o sentido de igualdade seria o mais adequado ao princípio da equivalência, na medida em que a proporcionalidade não oferece um limite superior para a quantificação dos tributos comutativos, mas apenas proíbe que eles sejam grosseiramente elevados. Como expressão de igualdade tributária, por outro lado, a equivalência revela-se um instrumento mais eficaz de

controle da estrutura e do montante das taxas e contribuições (tributos comutativos).

Em suma, enquanto expressão de igualdade tributária, o princípio da equivalência não apenas veda que na estrutura de taxas e contribuições se introduzam diferenças entre os contribuintes alheias ao custo ou ao benefício como veda que o respectivo montante seja fixado uniformemente acima do custo ou do benefício. (VASQUES, 2008, p. 363).

Desde a antiguidade a igualdade entre os cidadãos reflete o ideal de justiça, não apenas a igualdade perante a lei (formal), mas a igualdade na lei (material). Assim, falar de igualdade é falar de justiça. No caso dos tributos, a justiça está em tratar os contribuintes isonomicamente, ou seja, repartindo de maneira equitativa a carga fiscal.

No caso dos tributos comutativos, especialmente as taxas, pois são as que efetivamente interessam na presente pesquisa, a justiça tributária não tem caráter distributivo, mas assenta-se na lógica contraprestacional, vinculada aos critérios do custo e do benefício.

Sem aspirar uma generalização do princípio da equivalência, o que seria errôneo tal qual a generalização do princípio da capacidade contributiva, Vasques defende que o campo de aplicação da equivalência está no caso dos tributos comutativos, na medida em que são figuras que visam a compensação de prestações administrativas que o sujeito passivo é causador ou beneficiário.

Não obstante a capacidade contributiva seja um importante critério de concretização do princípio da igualdade, não é o único e nem mesmo é um critério adequado com relação a todas as espécies tributárias. A. Berlini teve a oportunidade de sublinhar esse fato, afirmando que seria completamente ilegítima a graduação de uma taxa por vacinação segundo a renda do contribuinte, visto que "seria adotado, como pressuposto fático da obrigação de pagar uma soma calculada com base na capacidade contributiva, um evento (na hipótese, a vacinação) que dessa capacidade contributiva não pode, de forma alguma, constituir um índice". (...)

Tratando-se de tributos correlatos a serviços divisíveis, devem ser aplicados critérios diversos para concretizar o princípio da isonomia tributária, como os critérios do benefício e da equivalência. (VELLOSO, 2007, p. 36)

Dito de outro modo, o princípio da igualdade tributária exige uma leitura contextual (justiça fiscal), devendo olhar-se à natureza variada dos tributos e perguntar pelos critérios de repartição que se lhes adéquam melhor. (VASQUES, 2008)

4. O caso das taxas: a interpretação do STF diante do princípio da equivalência

Diante da sugestão de Vasques, segundo o qual, em respeito à justiça tributária, deve-se sempre perguntar pelos critérios de repartição que se adéquam melhor a cada tributo, inicia-se a análise dos julgados do STF. A investigação, conforme já se afirmou, restringiu-se ao caso das taxas.

Através da pesquisa jurisprudencial, verificou-se que o STF, em diversos julgados, vem aplicando o princípio da capacidade contributiva como critério de justiça fiscal nas taxas, entendendo constitucional a inserção de elementos estranhos ao custo e ao benefício no elemento quantitativo do tributo. Há que se destacar, também, a existência de entendimentos contrários, adotados por ministro da própria Suprema Corte, que apontam ao princípio da equivalência como critério de justiça fiscal nas taxas.

A seguir, serão expostos e analisados quatro casos que demonstram as tendências da jurisprudência do STF. É importante que a questão não é pacífica e a Corte alterna o entendimento em muitos julgados.

Em 1989, a lei 7.940 instituiu a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, que tem seu quantum definido conforme a classe profissional do contribuinte e o patrimônio líquido da empresa.

A lei foi extremamente criticada e combatida, em especial e principalmente pelo fato de o seu critério de quantificação estar ligado a signos presuntivos de riqueza (capacidade contributiva), com pouca ou nenhuma relação com a atuação estatal. Sua inconstitucionalidade foi sustentada, inclusive, por meio de ADI, tendo sido o STF instado a interpretar o fato diante da Constituição e se pronunciar pela permanência ou não da lei no ordenamento jurídico brasileiro.

Em 22 de abril de 1999, em sede de Recurso Extraordinário 177.835-1 (Pernambuco), a Suprema Corte se manifestou pela constitucionalidade da lei 7.940/89, afirmando que a variação conforme o patrimônio líquido da empresa não significa que o patrimônio da empresa seja a base de cálculo da taxa, até porque se trata de tributo fixo.

Em 2003, foi editada a Súmula 665, do STF, que afirma: "É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89."

Em 30 de agosto de 2006, no julgamento da ADI 453, da Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o plenário do STF entendeu pela constitucionalidade da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, em virtude da "ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional".

O entendimento da Suprema Corte, até a presente data, está no sentido de reconhecer a constitucionalidade da lei 7.940/89, estando o teor da Súmula nº.: 665, do STF, em pleno vigor.

Na data de 27 de maio de 2014, no julgamento do Recurso Extraordinário 790049 (São Paulo), cujo Relator foi o Ministro Ricardo Lewandowski, o STF decidiu da seguinte forma, incluindo uma menção expressa à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas:

Numa outra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída será maior do que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas. (BRASIL, STF, 2014. RE 790049/SP).

Não se pode deixar de mencionar, também, uma corrente contrária, que, em julgados recentes, como o do Recurso Extraordinário 554.951 (São Paulo), de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, sustenta que “a taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza” (BRASIL, STF, 2013. RE 554951/SP).

Em 12 de março de 2014, no julgamento do Recurso Extraordinário 798751/PE, que teve como Relatora a Ministra Cármen Lúcia, a Corte Constitucional corroborou o seguinte entendimento:

Diga-se, aliás, que, no cálculo da taxa, não há como se exigir correspondência precisa com o valor despendido na prestação do serviço, ou, ainda, a adoção de fatores exclusivamente vinculados ao seu custo. O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado. (BRASIL, STF, 2014. RE 798751/PE).

No primeiro caso citado, há a defesa do princípio da capacidade contributiva como critério de quantificação das taxas. O STF entendeu que a definição do quantum das taxas conforme a classe profissional do contribuinte e o patrimônio líquido da empresa não afeta o princípio da isonomia, na medida

em que se atém a signos presuntivos de riqueza, conforme orientação expressa do princípio da capacidade contributiva.

No segundo caso, o STF, muito embora objetive construir um argumento de respeito ao princípio da equivalência, afirma que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária quando realiza o princípio da capacidade contributiva, que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.

No terceiro caso, a Corte Suprema afasta a capacidade contributiva como critério de justiça nas taxas ao sustentar que, em virtude de ser um tributo de natureza contraprestacional, não pode se vincular a signos presuntivos de riqueza.

No quarto caso, a Suprema Corte sustenta a necessária equivalência entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço, na medida em que acredita ser exigência constitucional a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos.

Ao analisar os casos supracitados, percebe-se que a jurisprudência é extremamente vacilante e imprecisa, na medida em que parece confundir os conceitos de capacidade contributiva e equivalência, assim como os seus respectivos conteúdos. De acordo com a doutrina do princípio da equivalência, tal confusão é inaceitável. Muito embora seja admitida a coexistência de ambos os critérios no mesmo sistema tributário, não se admite que os dois sejam conjugados no mesmo tributo.

Como foi explicado na introdução deste artigo, ambos os princípios têm origens e fundamentos diametralmente opostos. Quando se diz que o princípio da capacidade contributiva é o critério mais adequado aos impostos, esta afirmação repele automaticamente a adoção do princípio da equivalência na quantificação dos impostos, na medida em que nos impostos inexiste o caráter sinalagmático. Nos impostos, o contribuinte paga o tributo sem esperar uma contraprestação. Trata-se de tributo de natureza unilateral, ou seja, não-contraprestacional.

Por outro lado, quando se afirma que a taxa realiza a justiça fiscal quando respeita ao princípio da equivalência, repele-se automaticamente a afirmação de que às taxas pode ser aplicado o princípio da capacidade contributiva. As taxas não têm natureza redistributiva, são tributos comutativos, sinalagmáticos. A justiça tributária nas taxas exige que a quantificação observe o ato estatal, a cobertura do seu custo ou a compensação pelo benefício que trouxe ao indivíduo.

A confusão entre os dois princípios (capacidade contributiva e equivalência) pode acarretar em injustiça fiscal, na medida em que pode significar ampliação excessiva do poder legislador na instituição de taxas.

Na prática, pode-se dar o seguinte exemplo: no mesmo dispositivo em que prevê expressamente o princípio da capacidade contributiva como critério de justiça nos impostos, a Constituição proíbe a instituição de taxa com base de cálculo própria de imposto. Pode ser coincidência, mas talvez a proximidade dos dispositivos pretenda esclarecer que o critério de justiça das taxas é diverso dos impostos. O fato é que o STF relativiza a disposição constitucional expressa, sustentando que a Constituição somente proíbe a identidade completa das bases de cálculo de imposto taxa, sendo admitida, nas taxas, a identidade parcial. A Suprema Corte entende que o legislador, na instituição das taxas, pode adotar um ou mais elementos da base de cálculo de impostos, desde que não haja identidade total.

A respeito da ampliação excessiva da discricionariedade do legislador, Velloso defende que a atuação do guardião da Constituição (no caso do Brasil, o STF) não pode deixar de desempenhar seu poder-dever institucional de defesa da Constituição e permitir concretizações errôneas ou a inobservância do princípio.

De fato, com a ausência de um rigor maior da Suprema Corte, permite-se, por exemplo, a instituição e manutenção de taxas como a de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, que adota a classe profissional do contribuinte e o patrimônio líquido da empresa como base de cálculo, ou mesmo a criação e manutenção da taxa de lixo, que é calculada com nas áreas construídas dos imóveis. O pior não é apenas a instituição, mas a declaração de constitucionalidade de tais exações, mesmo com disposição constitucional expressa em contrário.

Como diz a teoria do princípio da equivalência, defendido por Vasques, não se pode introduzir, no aspecto quantitativo das taxas, elementos estranhos ao custo ou ao benefício. Isto, pois, o sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. (VASQUES, 2008)

Da análise dos julgados, percebe-se, também a existência de julgados interessantes, como os de relatoria dos Ministros Dias Toffoli e Cármen Lúcia. Ambos, em maior ou menor medida, defendem a equivalência como princípio de igualdade tributária nas taxas.

A polêmica, no entanto, está longe de terminar, pois não envolve somente questões de ordem jurídica, mas, sobretudo, questões de caráter político, que revelam implicitamente a proteção do texto constitucional como o menor dos seus problemas.

5. Considerações finais

Não foi pretensão deste trabalho esgotar a questão, muito menos afirmar que a teoria protagonizada por Vasques seja aplicável sempre e em todas as situações. O que se buscou e acredita-se haver alcançado é demonstrar que o princípio da capacidade contributiva, apesar da euforia com que tem sido aplicado, em especial pela disposição expressa na Constituição, não é a única solução para a resolução do problema da igualdade tributária (justiça fiscal). Ampla é a doutrina que vem defendendo a existência de outros critérios de concretização do princípio da igualdade tributária, como, por exemplo, a doutrina do princípio da equivalência.

No que tange à jurisprudência do STF, entende-se que ainda está longe de trabalhar as taxas com o rigor necessário. Muito embora a opção do legislador constituinte seja a de definir tanto um sistema tributário impositivo quanto taxador, observa-se que o Pretório Excelso atribui a ambos os mesmos critérios, o que não é tecnicamente correto, porquanto sejam essencialmente diferentes.

Verifica-se, no mundo jurídico, a existência de teorias que defendem a transição de um Estado de impostos para um Estado de taxas. No Brasil, a opção foi a conjugação de ambos os modelos, o que não significa que sejam idênticos.

Não se pode, porém, adotar uma posição radical, reputando-se que a capacidade contributiva seja o único critério adequado de comparação no âmbito tributário.

A justiça fiscal no mundo, em especial no sistema brasileiro, portanto, não depende exclusivamente do princípio da capacidade contributiva. Acredita-se que o princípio da equivalência, quando aplicado no campo das taxas (tributos comutativos), representa efetivamente um princípio de justiça fiscal, na medida em que veda que na estrutura de taxas e contribuições se introduzam diferenças entre os contribuintes alheias ao custo ou ao benefício como veda que o respectivo montante seja fixado uniformemente acima do custo ou do benefício. Além disso, ele busca evitar que a ação estatal direcionada a um indivíduo (ou grupo específico) acabe sendo custeada por toda a comunidade.

Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. 13ª tir. São Paulo: Malheiros, 2012.

BAPTISTA, Renata Ribeiro. (Ainda) a capacidade contributiva e a progressividade tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1538, 17 set. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10419>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

CASTRO, João Pedro Almeida Viveiros de. Novos Olhares sobre o Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol. 112, 2013.

CATARINO, João Ricardo. Problemas e Perspectivas de Mudança nos Sistemas Tributários Contemporâneos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol. 91, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Lisboa: Almedina, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das Desigualdades de Tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol. 76, 2007.

Legislação e Jurisprudência

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n.º 554951/SP*. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 19 novembro 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 798751/PE*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 19 março 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 790049/SP*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 30 maio 2014.

Artigo recebido em 30 de setembro de 2014.

Artigo aprovado para publicação em 10 de dezembro de 2014.

DOI: 10.11117/1982-4564.07.18