

**TAXA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DO
DIREITO AO DESENVOLVIMENTO***

Felipe Garcia Lisboa Borges^{**}

RESUMO

A ordem constitucional tributária brasileira, disposta na Constituição Federal de 1988, congregou, no mesmo sistema, espécies tributárias cujo fato gerador diz respeito à atividade do contribuinte e outras cujo fato gerador ocorre com atividade estatal. Disto decorre que os tributos vinculados a atuação estatal devem possuir toda a sua estrutura em relação de equivalência com a ação pública prestada, da mesma forma que tributos com fato gerador vinculados a atividades do contribuinte devem possuir alguma relação com tais atividades. A partir da constatação de que alguns entes públicos estão criando taxas que consideram o princípio da capacidade contributiva na sua quantificação, investigou-se, a partir da análise de alguns julgados do STF, qual o entendimento da Suprema Corte e avaliar o grau de desequilíbrio que a aplicação do princípio da capacidade contributiva produz na relação de equivalência entre a taxa e a atuação estatal. Após, analisou-se o impacto da jurisprudência do STF no desenvolvimento do setor produtivo brasileiro. Ao fim, se concluiu que a jurisprudência da Suprema Corte é vacilante no assunto e a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, além de causar desequilíbrio na relação de equivalência, pode gerar consequências extremamente negativas para o setor afetado, como, por exemplo, o aumento indevido da carga tributária, estímulo à criação de taxas com base de cálculo de imposto, encarecimento da produção nacional, redução da competitividade e baixo crescimento econômico.

Palavras-chave: Taxas; Capacidade Contributiva; Equivalência.

ABSTRACT

The Brazilian tax constitutional order, arranged in the Federal Constitution of 1988, brought together on the same system, tax species whose cause relates to the activity of the taxpayer and others whose taxable event occurs with state activity. It follows

* Artigo recebido em: 23/04/2015

Artigo aceito em: 30/06/2015

^{**} Especialização em MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas, Brasil(2014). Advogado do Valente&Borges Advocacia , Brasil

that the taxes linked to state action must have its entire structure in equivalence relation with the provided public action, just like taxes with taxable event linked to the taxpayer's activities must have some relation to such activities. After noting that some public bodies are creating rates that consider the principle of ability to pay in their quantification, we sought from the analysis of some judged by the STF, which investigate the understanding of the Supreme Court and the degree of imbalance that the principle of ability to produce the equivalence relationship between the rate and state action. After, we sought to analyze the impact of the Supreme Court jurisprudence in the development of the Brazilian productive sector. At the end, it was concluded that the jurisprudence of the Supreme Court is wavering on the subject and that the principle of ability to pay the rates and causes imbalance in the equivalence relation, can generate extremely negative consequences for the affected sector, for example, improper tax increases, stimulating the creation of rates based tax calculation, enhancement of domestic production, reduced competitiveness and low economic growth.

Keywords: Fees; Contributory Capacity; Equivalence.

INTRODUÇÃO

180

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*.

De fato, depois de perceber que o confisco, as pilhagens, e os saques não eram alternativas perenes, o Estado passou buscar formas mais “graciosas” de conseguir recursos para a sua manutenção dos Estados. A tributação, como é concebida nos termos atuais, parece ter surgido como uma alternativa de fonte sustentável de recursos. O Estado percebeu que tributar o povo faria com que sua fonte de recursos não se esgotasse em um único ato.

Com o advento do Estado Moderno, o tributo passou a ser visto sob dois enfoques: como o preço a ser pago pela liberdade individual (o Estado recebia determinada soma em dinheiro para que pudesse conceber melhores condições para o desenvolvimento da liberdade do indivíduo); e como limite ao poder impositivo do Estado, na medida em que a imposição do tributo deveria apresentar, necessariamente, a concordância da sociedade livre. (TUPIASSU-MERLIN, 2013)

A tributação, portanto, encontra sua legitimação no consentimento, por parte da sociedade, enquanto destinatários da exação, com a sua técnica de cobrança. A este respeito, TUPIASSU-MERLIN (2013, p. 196) faz a seguinte consideração:

Explica-se: em um Estado de Direito constitucional, não se admitem limites impostos aos direitos fundamentais sem o consentimento dos cidadãos. Assim, não basta ao tributo ser “mais flexível” ou “mais suave” que as demais

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* (não à tributação sem representação) e *taxation without representation is tyranny* (tributação sem representação é tirania).

formas de contribuição *in natura*. O tributo deve, em verdade, ser legítimo, aceito pelos cidadãos. A legitimidade dos tributos passa, então, por uma elaboração teórica capaz de fundar o consentimento a essa técnica de cobrança.

Por isso, todo tributo somente pode ser exigível por meio de lei, devidamente aprovada pelo Congresso Nacional. Por isso, também, que a ordem tributária de um Estado deve buscar ser justa. Caso contrário, o tributo corre o risco de perder sua legitimidade e assemelhar-se ao confisco, aos saques e as pilhagens.

A ordem constitucional tributária brasileira, disposta na Constituição Federal de 1988, congregou, no mesmo sistema, espécies tributárias cujo fato gerador diz respeito à atividade do contribuinte e outras cujo fato gerador ocorre com atividade estatal. Disto decorre que os tributos vinculados a atuação estatal devem possuir toda a sua estrutura (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo etc.) em relação de equivalência com a ação pública prestada, da mesma forma que tributos com fato gerador vinculados a atividades do contribuinte devem possuir alguma relação com as mesmas.

Não obstante, não é raro ver algum ente público instituir taxa que considere elementos presuntivos de riqueza do contribuinte (capacidade contributiva) na sua quantificação, o que é temerário e inconstitucional, em especial pelo fato de a Constituição proibir, em seu artigo 145, §2º,² taxa com base de cálculo própria de imposto. Isso decorre de uma interpretação ampliativa do princípio da capacidade contributiva, segundo a qual, ele deve ser aplicável a todo o sistema tributário, por ser meio de se atingir a justiça tributária.

² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...] §2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. [...]

Tal problemática motivou a análise de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), com o objetivo de verificar qual a sua interpretação acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas taxas.

Após averiguar a posição adotada pelos Ministros da Suprema Corte, pretende-se avaliar o desequilíbrio decorrente da introdução do princípio da capacidade contributiva na quantificação das taxas e analisar o impacto da jurisprudência do STF no desenvolvimento do setor produtivo brasileiro.

2 TAXAS: A RELAÇÃO DE EQUIVALÊNCIA

Embora não haja um consenso sobre o conceito de taxas, em grande parte dos países elas são devidas ao Estado como contrapartida por um serviço prestado ao particular. No Brasil, de acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição de 1988,³ 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 77,⁴ 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.

³ 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; [...]

⁴ 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.

De fato, a taxa, segundo o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, é uma espécie de tributo vinculado a uma prestação estatal. Segundo Ataliba (2012), 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)

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 (2012) 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 (2012) 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 impositiva é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade). (ATALIBA, 2012)

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).

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.

Vasques (2008, p. 15), defende que:

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.

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.

Segundo Vasques (2008), o custo e o benefício como critérios para a realização do princípio da equivalência possibilita um rigor maior no alcance da isonomia almejada. O autor ainda 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. Assim, adotando como critério quantitativo o benefício auferido pelo contribuinte ou o custo com a ação estatal, o princípio da equivalência restará observado quando a taxa for regulada conforme um ou outro.

Em trabalho recente, que faz uma análise conceitual dos tributos no Brasil e na Espanha, Domingues e González (2013, p. 590) estabelecem uma distinção entre tributos *baseados* na capacidade contributiva e tributos *graduados* pela capacidade contributiva. As taxas estariam no segundo grupo, pois, o *fato impositivo* seria um ato da administração pública e não uma manifestação de riqueza do contribuinte. A lógica da capacidade contributiva estaria apenas na quantificação da correspondente obrigação.

Los tributos graduados por la capacidad contributiva tienen como hecho imponible un acto de la administración pública —o servicio público, y no una manifestación de riqueza del contribuyente; están incididos por este principio apenas en la cuantificación de la correspondiente obligación (bases de cálculo o alícuotas variables en función de situaciones subjetivas del contribuyente, conexas con el coste de los servicios públicos, como el área de establecimiento del contribuyente sujeto a licencia de localización o inspección, el número de habitaciones del inmueble de residencia del

contribuyente destinatario de la recogida de basuras y depuración de aguas residuales, la sofisticación de los equipos sometidos a registro o medición, etc.).⁵

186

Discorda-se, contudo, do referido posicionamento, na medida em que tanto faz utilizar a capacidade contributiva para *graduar* ou para *basear* um tributo. O resultado será o mesmo: a relação de equivalência restará abalada e a estrutura das taxas igualmente.

Acredita-se que tanto a estrutura material quanto a estrutura formal das taxas (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo etc.) deve ser dimensionada levando-se em consideração a atividade estatal, e nada além dela. Precisamente pelo fato de a taxa ser um tributo cujo fato gerador seja uma atuação estatal diretamente prestada ao sujeito passivo, sobretudo sua 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.

Acredita-se que, no caso dos tributos comutativos, especialmente as taxas, a justiça tributária assenta-se na lógica contraprestacional, vinculada aos critérios do custo e do benefício, conforme foi tratado acima. E no caso dos impostos, por outro lado, a justiça tributária está justamente na lógica redistributiva, nos quais aspectos pessoais do contribuinte, como a capacidade econômica (riqueza), devem ser considerados quando da mensuração do tributo, de modo que a repartição da carga fiscal atue onerando quem mais tem capacidade para contribuir e menos com quem menos recursos materiais possui.

⁵ Os tributos graduados pela capacidade contributiva têm como fato impositivo um ato da administração pública – ou serviço público, e não uma manifestação de riqueza do contribuinte; estão incididos por este princípio apenas na quantificação da correspondente obrigação (bases de cálculo ou alíquotas variáveis em função de situações subjetivas do contribuinte, conexas com o custo dos serviços públicos, como a área de estabelecimento sujeita a licença de localização ou inspeção, o número de habitações do imóvel de residência do contribuinte destinatário do recolhimento de lixo e depuração de águas residuais, a sofisticação dos equipamentos submetidos a registro ou medição, etc.). (DOMINGUES E GONZÁLEZ, 2013, p. 590, tradução nossa)

Folloni (2014), ao criticar o reducionismo epistemológico da doutrina tributarista, que limita o tema da justiça tributária a igualdade e capacidade contributiva, faz uma importante observação, que visa demonstrar a natureza variada da tributação e a diferente concepção de justiça para cada espécie:

Paralela à subfunção de distribuição da carga entre os contribuintes, existe a subfunção, eventualmente presente nos tributos, de induzir comportamentos. É a função extrafiscal – que, como visto, pode, no limite, anular a função arrecadadora. Sendo uma função paralela à de arrecadação e de distribuição da carga tributária, a doutrina aponta não ser, a capacidade econômica, em relação ao peso dessa carga, o critério adequado de comparação entre os contribuintes, para aferição do respeito à igualdade. (FOLLONI, 2014, p. 207)

A observação consiste em analisar as funções fiscais e extrafiscais da tributação e averiguar se faz sentido que ambas sejam graduadas pela capacidade contributiva. Para o autor, ao contrário do caráter fiscal (arrecadatório), na medida em que a tributação extrafiscal visa estimular ou desestimular comportamentos, e não arrecadar, introduzir o critério da capacidade econômica, neste contexto, poderia prejudicar a finalidade essencial da medida, em especial pelo fato de que a lógica da extrafiscalidade não é governada pela preocupação com a adequada distribuição dos ônus financeiros da tributação.

Taboada (2005), ao tratar de direito tributário ambiental, sugere que a internalização dos custos ambientais se baseia na lógica do princípio “quem contamina paga”, lógica econômica que mais se aproxima dos tributos comutativos, como as taxas. E destaca que, segundo a Constituição Espanhola, o sacrifício do princípio da capacidade econômica diante dos tributos extrafiscais é admissível quando os fins destes são constitucionalmente reconhecidos e tutelados.

Sem aspirar uma generalização do princípio da equivalência, o princípio da igualdade tributária exige uma leitura contextual (justiça tributária), devendo-se olhar a natureza variada dos tributos e perguntar pelos critérios de repartição que se lhes adéquam melhor. (VASQUES, 2008)

3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Diante da sugestão de Vasques, segundo a 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 ressaltar que a questão não é pacífica e a Suprema 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 nestes inexistem 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 a elas 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 (art. 145, CF/88).⁶

⁶ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

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.

Esse entendimento motivou, inclusive, a Súmula Vinculante nº 29, do STF, segundo a qual “é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”(referência)

Em definitiva, 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.

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.

O atual posicionamento do STF (ou a ausência dele) conduz a desequilíbrios de diversas ordens, desde questões hermenêuticas, como a legitimidade deste tipo de interpretação pela Suprema Corte, até questões mais pragmáticas, como reflexo

da carga fiscal sobre o setor produtivo. Para os fins da presente pesquisa, será analisado este último, mais especificamente em como a problemática da inclusão da capacidade contributiva na quantificação das taxas impacta no desenvolvimento do setor produtivo brasileiro.

4 O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO NO CONTEXTO EMPRESARIAL BRASILEIRO

O desenvolvimento nacional é um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme o disposto no artigo 3º, inciso II, da Constituição de 1988⁷. E, ainda que não haja previsão constitucional específica, além do inciso II, do artigo 3º, é possível extrair o direito ao desenvolvimento de outras passagens do texto constitucional, mesmo que indiretamente. Ademais, não se pode olvidar que o §2º, do artigo 5º, da Constituição, parece ser a abertura material pela qual o desenvolvimento possa ser efetivamente reconhecido como direito fundamental.

O direito ao desenvolvimento, apesar de possuir evidente conotação econômica, não se trata apenas de desenvolvimento econômico, mas dele em todos os sentidos. Segundo Freitas (2013, p. 173):

Considerado por alguns como simples objeto das ciências econômicas, dirigido exclusivamente ao cumprimento de políticas públicas de ordem econômica voltadas ao avanço da sociedade, o Direito ao Desenvolvimento passou a ser largamente reconhecido como possuidor de uma natureza jurídica, e mais que isso, como sendo um direito protetor da dignidade da vida humana.

Vale destacar: não que existam vários tipos de desenvolvimento, o fato é que só pode ser caracterizado como desenvolvimento o progresso que congregue os

⁷ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II – garantir o desenvolvimento nacional; [...]

diversos aspectos da vida humana, como o econômicos, o social, o cultural, o político, o ambiental. Utilizando as palavras de Loureiro (2012, p. 535), "o que se propõe é uma nova forma de desenvolvimento que privilegie o social, o local, o regional e os valores éticos, em especial a solidariedade e a integração".

A partir desta constatação, fica mais claro que o direito ao desenvolvimento está presente, por exemplo, a partir da tutela de outros direitos, como os direitos civis, políticos, econômicos, sociais ou culturais (FREITAS, p. 183). A título de exemplo, pode-se citar o artigo 218, da Constituição de 1988,⁸ quando diz ser responsabilidade do Estado promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica; o artigo 205,⁹ quando diz ser a educação direito de todos e dever do Estado, devendo ser promovida e incentivada, visando o pleno desenvolvimento da pessoa.

No que tange ao aspecto econômico, quando a Constituição busca garantir tratamento favorecido para as pequenas empresas, conforme se pode extrair do artigo 170, IX,¹⁰ parece que seu objetivo é o de garantir o desenvolvimento destas no mercado. Isto, pois, sem esse tratamento diferenciado, as pequenas empresas iriam fatalmente sucumbir diante da concorrência, da carga tributária, dos encargos trabalhistas, dentre tantos outros.

Verifica-se, a partir de uma análise da legislação que incide sobre as empresas, que estas tentam se desenvolver em meio a um sistema complexo e de

⁸Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

⁹Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

¹⁰Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...] IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

elevados encargos tributários,¹¹ além dos encargos trabalhistas, previdenciários, da responsabilidade e dos deveres para com o meio ambiente.

Ainda que o crescimento econômico não seja o único aspecto do desenvolvimento, ele não pode ser ignorado. A detenção de recursos financeiros, em um contexto capitalista, ainda é a principal ferramenta para o financiamento das políticas públicas desenvolvimentistas. A partir da perspectiva de que todo direito tem um custo e que a Constituição de 1988 estabelece a educação, a saúde, a proteção ambiental, dentre outros, como deveres do Estado, conclui-se que um Estado com baixo crescimento econômico é um Estado impossibilitado para agir e cumprir com sua função.

Destarte, em um contexto onde a iniciativa privada tem de ser incentivada, para que a economia do Estado seja alavancada, os gestores e decisores públicos devem tomar a precaução de não onerar excessivamente, sob pena de quebra de empresas, redução de competitividade e estagnação econômica. Deve haver um limite às exações e à atribuição de responsabilidades às empresas, para que estas possam se desenvolver e o conseguir de forma sustentável.

5 TAXA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO AO DESENVOLVIMENTO

Conforme a teoria do princípio da equivalência, defendida por Vasques, não se pode introduzir, no aspecto quantitativo das taxas, elementos estranhos ao valor do custo ou benefício da ação estatal. Isto, pois, o sentido essencial do princípio da equivalência está justamente em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor

¹¹Segundo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, a carga tributária brasileira em relação ao PIB, no ano de 2013, foi de 36,42% (AMARAL et al., 2013). A OCDE publicou, em janeiro de 2014, estudo no qual afirma que o Brasil, com 36,3% (receita tributária média em relação ao PIB), no âmbito da América Latina, só estaria atrás da Argentina, com 37,3% (OCDE, 2014)

destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. (VASQUES, 2008)

Segundo o autor, o princípio da equivalência entre a taxa e a atuação estatal, por pretender fazer com que cada um pague na medida do custo que causou ao Estado, ou do benefício que auferiu com a ação estatal, busca restaurar o equilíbrio que restou afetado pela prestação estatal direcionada ao particular ou ao grupo específico. O princípio busca, também, impedir que as taxas sejam quantificadas em valor superior ao custo ou benefício, onerando ilegitimamente o sujeito passivo em proveito da comunidade.

A utilização de critérios relativos ao princípio da capacidade contributiva na quantificação das taxas introduz no cálculo elementos alheios ao custo e ao benefício, fazendo surgir um desequilíbrio entre a taxa e a prestação estatal.

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)

Não há muita dificuldade em concluir que a aplicação da capacidade contributiva nas taxas causa prejuízo evidente à relação de equivalência, conforme

vem sendo exposto ao longo deste artigo. Resta saber se a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas impacta de alguma forma no direito ao desenvolvimento, especificamente no que tange à carga tributária incidente sobre as empresas.

Conforme foi analisado em tópico anterior, 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.¹² Por exemplo, uma companhia aberta com até R\$ 8.287.000,00 de patrimônio líquido (PL) é contribuinte de uma taxa no valor de R\$ 1.243,05, enquanto que uma companhia aberta com PL acima de R\$ 41.435.000,00 deve pagar a quantia de R\$ 3.314,80. O maior valor é o que deve ser pago pelos Fundos de Investimento, quando estes têm PL acima de R\$ 640.000.000,01, que corresponde ao montante de R\$10.800,00.¹³

Neste primeiro caso, trata-se de uma taxa graduada pela capacidade contributiva do sujeito passivo, aparentemente desvinculada do princípio da equivalência, pois não foi vislumbrado critério algum que pudesse refletir custo ou benefício da ação estatal.

Outro exemplo que ganhou notoriedade entre a comunidade jurídica é o das taxas cobradas exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis. A polêmica girava em torno da base de cálculo utilizada, a qual levava em consideração a metragem do imóvel. O caso foi levado ao STF e a taxa foi julgada constitucional.

Inclusive, foi analisado, no presente artigo, o julgamento do Recurso Extraordinário 790049 (São Paulo), em 27 de maio de 2014, no qual o Ministro

¹² “Em um linguagem simplificada, o patrimônio líquido é aquilo que sobraria dos direitos de uma sociedade após o pagamento de todas as suas obrigações. (BORGES et al., 2014, p. 149)

¹³ Conforme dados da Comissão de Valores Mobiliários, valores da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela lei 7.940 de dezembro de 1989.

Relator, Ricardo Lewandowski, afirmou: “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)”. Por fim, o Ministro decidiu pela constitucionalidade da taxa de lixo, dizendo que, ainda que capacidade contributiva tenha como destinatários os impostos, nada impede que seja aplicada nas taxas. (BRASIL, STF, 2014. RE 790049/SP)

Neste caso, afigura-se problemática a conclusão do STF e, em especial, a que chegou o Ministro Lewandowski, na medida em que ela conduz a entendimento equivocado e contrário à justiça fiscal e ao próprio texto constitucional. De acordo com o entendimento adotado pela Suprema Corte, pode ocorrer que empresas que ocupam área construída menor, mas que produzam grande volume de lixo, estejam sujeitas a uma taxa menor que a cobrada de empresas que produzam pouco lixo, mediante tratamento adequado de seus resíduos, mas que tenham área construída maior. A impropriedade do critério utilizado parece ser evidente, sem contar que a metragem do imóvel é o mesmo critério para a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o que poderia ser uma ofensa ao parágrafo §2º, do artigo 145, da Constituição de 1988.

Ainda que não se possa afirmar que a taxa de lixo, a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, assim como tantas outras taxas que incidem nos diversos ramos econômicos, sejam um efetivo entrave ao desenvolvimento empresarial, em especial pelo aspecto quantitativo, na medida em que o valor, *per se*, não chega a ser fator inviabilizante da atividade, não é correto afirmar que o problema aqui discutido não tenha relevância para o desenvolvimento. Isto, pois, a análise deve levar em consideração todas as obrigações da empresa, tributárias e não tributárias. As taxas, assim como os outros tributos incidentes, e as

obrigações de outra natureza, integram o custo de uma atividade. Este custo que tende a ser o fator que estimula ou desestimula o setor produtivo.

Recentemente, após a desoneração das exportações pela Lei Kandir, alguns Estados, como Minas Gerais, Pará e Amapá, que possuem pólos de extração de minérios em seus respectivos territórios, e tiveram considerável perda na arrecadação tributária, por não poderem mais fazer incidir ICMS na venda dos minérios ao exterior, instituíram a taxa de fiscalização dos recursos minerários (TFRM).

As TFRM criadas por Minas Gerais (através da Lei Estadual nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011), Pará (através da Lei Estadual nº 7.591, de 28 de dezembro de 2011) e Amapá (através da Lei Estadual nº. 1.613, de 30 de dezembro de 2011) são taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia exercido sobre as atividades minerárias, cujo aspecto quantitativo varia conforme a tonelada do minério extraído.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI), atuando em nome do setor produtivo que se sentiu prejudicado com a exação, ajuizou três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 4785, 4786 e 4787), afirmando que trata-se de “verdadeiro imposto mascarado de taxa”. A despeito dos outros argumentos suscitados pela CNI, interessa para a presente pesquisa a alegação de que a base de cálculo da TFRM seria própria de imposto, incidindo, assim, na proibição do artigo 145, §2º, da Constituição de 1988.

Acredita-se que a tonelada do minério extraído, como base de cálculo da taxa de mineração, é problemática e está no mesmo sentido dos exemplos anteriores, com a diferença na quantidade do tributo arrecadado, que é imensamente superior no caso da TFRM. Apenas a título de exemplo, no Estado do Pará, no ano de 2013, a arrecadação referente a taxa de fiscalização de recursos minerários foi de R\$ 300.174.260,22, e o total arrecadado pelo Estado com taxas tenha sido R\$ 426.075.421,62.¹⁴

¹⁴ Conforme dados do Balanço Geral do Estado, Exercício de 2013, Volume III.

Em verdade, trata-se de mais uma taxa cuja quantificação leva em consideração uma manifestação de riqueza, sem qualquer relação de equivalência entre o valor da taxa e a atuação estatal.

Até o presente momento, não houve julgamento de nenhuma das três ADIs. A questão da taxa de mineração é polêmica e ainda não há um precedente específico da Suprema Corte sobre o qual se possa fazer uma previsão sobre qual o posicionamento que será adotado. Sobre a utilização da capacidade contributiva na quantificação das taxas ou as taxas com base de cálculo própria de imposto, como foi visto, a jurisprudência do STF não é pacífica.

Enquanto não se decide a controvérsia, os Estados vêm arrecadando somas altíssimas, em um vulto não usual para a espécie das taxas. Neste caso, a medida onera a produção, indo na contramão da pretendida desoneração das exportações brasileiras, com o objetivo de que o produto nacional seja competitivo no mercado internacional.

Aqui não se pretende fazer um juízo de valor sobre a justificação política ou social da taxa de mineração. O que é importante perceber é que a via eleita pelos Estados gera um grave precedente, podendo dar ensejo à criação de outras taxas semelhantes, o que impactaria decisivamente no desenvolvimento do setor produtivo.

A partir do momento em que o STF permite a instituição e cobrança deste tipo de taxa, que aparenta possuir natureza híbrida (taxa com um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto), além de ignorar a proibição constitucional, ameaça a própria justiça fiscal, enquanto entendida como a justa e legítima afetação do patrimônio particular pelo ente público.

A taxa é um tributo de competência comum dos entes públicos, logo, todos poderão instituí-las, desde que a atuação estatal (fato gerador das taxas) esteja dentro as competências político-administrativas de cada ente. Acredita-se que, na

medida em que a possibilidade de instituição de impostos é limitada na competência tributária de cada ente, conforme artigos 153, 155 e 156, da Constituição¹⁵, as taxas poderiam representar uma saída para que os entes (União, Estados e Municípios) possam aumentar suas receitas.

Barquero Estevan (2002) destaca que, com o desenvolvimento do Estado social e a generalização na consciência coletiva do caráter inescusável de determinados serviços públicos, os sistemas tributários experimentaram uma evolução do financiamento de tais serviços pelos impostos, em substituição às taxas. De acordo com o autor, contudo, nos últimos anos, é perceptível certa recessão no financiamento através de impostos pessoais sobre a renda, acompanhada de um incremento no financiamento através de outros tipos de recursos tributários, incluindo as taxas.

¹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
 - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 - III - renda e proventos de qualquer natureza;
 - IV - produtos industrializados;
 - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - VI - propriedade territorial rural;
 - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- [...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Esa evolución (la pérdida relativa de importancia de los impuestos personales sobre la renta) se produce em um contexto algo más amplio y complejo, de transfondo evidentemente ideológico, y que da lugar a un debate en el que se mezclan argumentos de muy diverso orden; razones de orden econômico, com otras de carácter valorativo y engarce jurídico constitucional. Así, por ejemplo, se postula (y se lleva a la práctica) la reducción de los impuestos personales sobre la Renta por los efectos perniciosos que los tipos marginales muy elevados producen sobre la economía (desincentivación de la actividad económica y del ahorro) e incluso sobre la posibilidad misma de conseguir la justicia fiscal [...] (BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 82).¹⁶

A mudança de um Estado taxador para um Estado impositivo faz parte da escolha política do próprio Estado. O problema ocorre quando o incremento da tributação, seja ela qual for, ameaça obstruir o desenvolvimento. As consequências deste problema fiscal devastadoras sobre a iniciativa privada, desde a ocorrência da bitributação, aumento abusivo e ilegítimo da carga fiscal, até a estagnação econômica.

Além desse efeito nocivo mediato, que seria ocasionado por eventual efeito multiplicador, percebe-se, imediatamente, que a espécie de taxa graduada conforme critérios de capacidade contributiva, produz efeitos concretos sobre o desenvolvimento do setor produtivo.

O exemplo mais contundente que se tem hoje é o caso da TFRM, que, funcionando como uma espécie de substituto ao ICMS que antes incidia sobre as

¹⁶ Essa evolução (o relativo declínio na importância de impostos sobre o rendimento pessoal) ocorre em contexto maior e mais complexo, com claro pano de fundo ideológico, o que dá origem a um debate em que se misturam argumentos de ordem diversas; razões de ordem econômica, com outras de caráter valorativo e vinculação jurídico constitucional. Assim, por exemplo, postula-se (e se implementa) a redução de impostos pessoais sobre os rendimentos pelos efeitos nocivos que as elevadas taxas marginais produzem na economia (desencorajam a atividade econômica e de poupança) e até mesmo sobre a mesma chance de se obter a justiça fiscal [...] (BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 82, tradução nossa)

exportações, conforme foi discutido acima, acaba por onerar a produção do minério nacional, tornando o produto brasileiro mais caro e, via de consequência, menos competitivo no mercado.

Dentre as evidentes consequências do encarecimento da produção nacional, além de perda de lucro, falência de empresas, desemprego e estagnação econômica, tem-se também a oneração do próprio consumidor, na medida em que a carga tributária incidente sobre as empresas acaba sendo repassada para o valor do produto ou serviço colocado no mercado.

Enquanto “Guardião da Constituição”, é dever do STF garantir a integridade do texto constitucional, atualizando-o sem deturpar o seu conteúdo. No caso das taxas, é urgente e necessário um posicionamento firme da Suprema Corte no sentido de se proibir a instituição de taxas que não sejam guiadas pelo princípio da equivalência.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva nas taxas, ao contrário do que acontece com os impostos, é capaz de trazer injustiça fiscal e, também, menos desenvolvimento.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sem a pretensão de ser um estudo exaustivo sobre os efeitos que podem advir da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, o objetivo deste artigo foi o de contribuir para a discussão, em especial pelo fato de as taxas ainda serem uma espécie tributária pouco debatida pela doutrina.

Neste artigo, buscou-se verificar qual a interpretação do STF acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas taxas. E, após averiguar a posição adotada pelos Ministros da Suprema Corte, pretendeu-se avaliar o desequilíbrio decorrente da introdução do princípio da capacidade contributiva na

quantificação das taxas. Após, buscou-se analisar o impacto da jurisprudência do STF no desenvolvimento do setor produtivo brasileiro.

Ao fim, se concluiu que a jurisprudência da Suprema Corte é vacilante no assunto e a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, além de causar desequilíbrio na relação de equivalência, pode gerar consequências extremamente negativas para o setor afetado, como, por exemplo, o aumento indevido da carga tributária, estímulo à criação de taxas com base de cálculo de imposto, encarecimento da produção nacional, redução da competitividade e baixo crescimento econômico.

Acredita-se que os gestores e decisores públicos têm de ter mais rigor na instituição das taxas, porquanto não são e não podem ser tributos com características de impostos. Nesse sentido, entende-se que a manutenção deste entendimento pelo STF pode ser extremamente prejudicial ao desenvolvimento do país.

7 REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013**. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargaTributariaBrasileiraPrevisaopara2013.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2014.

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

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La Funcion del Tributo en el Estado Social y Democratico de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002.

BORGES, Alex; ARAÚJO, Marcelo Bernardino; JÚNIOR, Vilson Vendramin. **O Patrimônio Líquido a Luz da Teoria Contábil**. Sinergia, São Paulo, v. 15, n. 2, abr./jun. 2014. p. 149-158.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Valores da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela lei 7.940 de dezembro de 1989**. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/port/taxas/tabelas_site.htm. Acesso em: 28 dez. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 554951/SP**. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 19 novembro 2013. Disponível _____ em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+554951%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+554951%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjpuiuq> > Acesso em 30 ago. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 798751/PE**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 19 março 2014. Disponível _____ em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+798751%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/kpfnpmo> > Acesso em 30 ago. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 790049/SP**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 30 maio 2014. Disponível _____ em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+790049%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/kpfnpmo> > Acesso em 30 ago. 2014.

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+790049%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/qfzgcl8>> Acesso em 30 ago. 2014.

DOMINGUES, José Marcos; GONZÁLEZ, Clemente Checa. **Concepto de Tributo: Uma Perspectiva Comparada Brasil-España**. Revista Direito GV, n. 18, São Paulo, jul-dez 2013, p. 573-614.

ESTADO DO PARÁ. **Balanço Geral do Estado**. Exercício de 2013, Volume III. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/tesouro/diconf/BALANCOS/_Balancos2013/BGE-2013-Volume-III.pdf. Acesso em: 28 dez. 2014.

FOLLONI, André. **Isonomia na Tributação Extrafiscal**. Revista Direito GV, n. 19, São Paulo, jan-jul 2013, p. 201-220.

FREITAS, Juliana Rodrigues. **Direito ao Desenvolvimento à Luz do Sistema Jurídico Brasileiro**. In: Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém: CESUPA, 2013. p. 173-190.

LOUREIRO, Violeta Refkalefsky. **A Amazônia no Século 21: Novas Formas de Desenvolvimento**. Revista Direito GV, n. 16, São Paulo, jul-dez 2012, p. 527-552.

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

OCDE. **Latin America: Tax revenues continue to rise, but are low and varied among countries, according to new OECD-ECLAC-CIAT report**. Disponível em:

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 178-208 jan-jun, 2015

<http://www.oecd.org/brazil/latin-america-tax-revenues-continue-to-rise-but-are-low-and-varied-among-countries-according-to-new-oecd-eclac-ciat-report.htm>. Acesso em: 02 jan. 2015.

208

TABOADA, Carlos Palao. **El principio “Quien Contamina Paga” y El principio de Capacidad Económica**. In: *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.

TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. **Tributação, Direitos Humanos e Meio Ambiente: Fundamentação Jurídico-Filosófica**. In: *Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém: CESUPA, 2013. p. 191-213.

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. p. 36-72