

## **A Tributação Extrafiscal Aplicada Para As Taxas Por Meio Da Utilização Do Princípio Da Capacidade Contributiva**

Extrafiscal Taxation Applied To Fees By Using The Contributory Capacity Principle

**Clayton dos Santos Queiroz**<sup>1</sup>

**Maria de Fátima Ribeiro**<sup>2</sup>

Universidade de Marília

**Sumário:** Introdução; 1 Extrafiscalidade; 2 Capacidade Contributiva; 2.1 Da Espécie Tributária Taxas; 3 A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às Taxas; 3.1 Da Visão do Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal; 4 O Estado Suportando o Ônus da Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às Taxas; Conclusão; Referências.

**Resumo:** O presente estudo, por meio da utilização da metodologia de pesquisa dedutiva, com análise de bibliografias, jurisprudências e legislação pertinente ao tema, visa propor uma nova óptica a respeito do relacionamento do princípio da capacidade contributiva com as taxas defendendo a ampliação da aplicação de tal figura principiológica a essa espécie tributária. Nessa monta, será abordado a respeito das taxas, de seu vínculo com a atividade estatal na qual se baseia, sobre a sua legitimidade, proposição e cobrança. Em seguida, será tratado sobre o que vem a ser a capacidade contributiva, bem como o relacionamento de tal princípio com o princípio da igualdade. Será também apresentado o entendimento do STJ e do STF a respeito da validade de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a espécie tributária taxa, e, por fim, acerca da possibilidade de se aplicar o princípio da capacidade contributiva as taxas, quem seria ou quem seriam os responsáveis por suportar o ônus de uma cobrança diferenciada.

**Palavras chave:** Capacidade Contributiva; Taxas; Tributação Extrafiscal.

**Abstract:** The present study, through the use of the deductive research methodology, with the analysis of bibliographies, jurisprudence and legislation pertinent to the theme, aims to propose a new perspective regarding the relationship between the principle of contributory capacity and rates, advocating the expansion of the application of such method. principle figure to this tributary species. In this context, it will be approached about the fees, their link with the state activity on which it bases, about their legitimacy, proposition and collection. It will then discuss what contributory capacity is, as well as the relationship of that principle to the principle of equality. It will also be presented the understanding of the Supreme Court

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito na UNIMAR – Universidade de Marília – SP - Brasil. Procurador Jurídico Municipal. Secretário de Tributos e Fiscalização do Município de Mirassol/SP. Especialista em Direto Público pela UNISUL.

<sup>2</sup> Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP e professora dos Cursos de Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR – Universidade de Marília – SP – Brasil.

and the Supreme Court regarding the validity of the taxpayer principle's applicability to the tax type, and finally, the possibility of applying the taxpayer principle, who would or who would be those responsible for bearing the burden of a differentiated charge.

**Keywords:** Contributory Capacity; Fees; Extrafiscal Taxation.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por escopo a defesa da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, propondo uma nova óptica no relacionamento deste com tal espécie tributária na busca de promover a tributação extrafiscal social.

A Tributação Social entendida como o tributo sendo utilizado para a promoção de direitos sociais não é limitada apenas ao emprego do produto da arrecadação para efetivação dos direitos sociais, mas também abrange o emprego de técnicas quando da própria instituição do tributo, em uma busca que vai para além das necessidades básicas dos indivíduos, mas sim, atingir a própria efetivação da dignidade da pessoa humana.

É nesta perspectiva da tributação social, com a necessidade de respeito à extensão individual e familiar que tem aplicação o princípio da capacidade contributiva, evitando-se assim a obtenção de eventual efeito confiscatório do tributo, analisando-se a estrutura das taxas para fins de verificar a congruência com a aplicação do princípio supracitado.

Trata-se de uma temática atual, uma vez que o sistema econômico é o capitalismo, e cada vez mais cresce a consciência e os debates a respeito da necessidade da criação de medidas que irão proporcionar uma diminuição nas diferentes classes sociais existentes e é nesse ponto que a função extrafiscal do tributo surge como uma importante ferramenta na busca deste objetivo.

Não obstante, estamos diante de uma Constituição Federal que previu de maneira expressa os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa. Também há previsão de diversos direitos sociais e individuais, dentre eles o princípio da Dignidade da Pessoa Humana. E o sistema tributário, diante de sua relação circular com a economia, traz essa possibilidade de efetivação de tais direitos sem que haja prejuízos para a aplicação dos princípios de ordem econômica adotadas pelo constituinte.

A livre iniciativa e a livre concorrência não precisam ser sacrificadas, mas sim pensada, para que os tributos possam ser estabelecidos, fiscalizados e arrecadados a partir de uma perspectiva social.

Com o objetivo de analisar o relacionamento existente ou inexistente entre as taxas e o princípio da capacidade contributiva aqui proposto, será utilizada a metodologia de pesquisa dedutiva, por meio de pesquisas em bibliografias, jurisprudências, legislação pertinente ao assunto, verificando inicialmente o que vem a ser as taxas, dando destaque a sua vinculação com a atividade da Administração Pública.

Também será abordado o conceito do princípio da capacidade contributiva sob duas visões: a fonte para a imposição tributária e como forma de auxílio para os gastos públicos.

Será apresentado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal a respeito da validade de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva à espécie tributária - taxas. E por fim, será explorada ainda a questão da responsabilidade sobre quem seria ou quais seriam os responsáveis por suportar os ônus decorrentes da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Ou seja, a partir do entendimento pela aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva as taxas, quem tem que suportar esse ônus para que não ocorra apenas uma simples transferência de responsabilidade.

## 1 EXTRAFISCALIDADE

Para que possamos conceituar o que é a extrafiscalidade, antes, é preciso tecer, ainda que minimamente, algumas considerações sobre fiscalidade, e sobre o que seriam as políticas públicas, já que a extrafiscalidade é uma das formas de políticas públicas que se vale do direito tributário como instrumento.

Sobre fiscalidade, Gouvêa assim dispõe:

Sabemos que o Direito Tributário tem a finalidade de arrecadar recursos, para suprir as necessidades dos cofres públicos e que esta atividade decorre da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular. No Estado Democrático de Direito, que obedece a regime constitucional, que valoriza a livre iniciativa e o direito de propriedade, que adota o capitalismo como sistema econômico, cujas regras impedem, ou limitam severamente a atividade econômica estatal, seja como proprietário dos meios de produção, seja como agente econômico, é axiomático adotar-se a tributação com forma de obtenção de recursos para financiar a concretização dos fins estatais.

Havendo fundamentos econômicos, históricos, políticos e sociais para a tributação, com vistas ao provimento de recursos para o Estado, é possível traduzi-los no fundamento jurídico-principiológico que denominamos "fiscalidade".<sup>3</sup>

Sendo assim, de modo bem simples, podemos dispor que a fiscalidade é encontrada nos tributos instituídos com a finalidade preponderante de arrecadar para fins de manter o próprio Estado e propiciar ao mesmo a realização de seus objetivos constitucionais.

Já as políticas públicas podem ser entendidas como decisões administrativas adotadas por aqueles que ocupam a posição de gestores públicos, para fins de atingir os objetivos delineados pela Constituição Federal, na busca de atendimento ao interesse público.

É um verdadeiro campo do conhecimento em no qual o governo é colocado para trabalhar, seja mantendo ou inovando, implementando seus projetos, que traduzem seus propósitos, sempre na busca de garantir o bem estar de sua população.

Dentro dessas ações, que são aplicadas se valendo das várias searas de conhecimentos existentes, de acordo com o fim que se busca, encontramos aquelas políticas que se valem do direito tributário para fins de implementação do direito constitucional.

E as políticas públicas tributárias extrafiscais, por sua vez, se valem do tributo não tendo como função primordial a arrecadação, mas sim, a de induzir ou reduzir determinados comportamento, tendo como objetivo o desenvolvimento econômico e social.

Segundo Ribeiro e Castro (2013), a política fiscal deve ser entendida ainda como o conjunto de medidas relativas ao regime tributário, gastos públicos que se desdobram em diversos seguimentos. Ou seja, a política fiscal pode utilizar-se dos tributos e dos gastos do governo para regular a atividade econômica sem desconsiderar os ditames da política monetária.

Raimundo Bezerra Falcão (*apud* RIBEIRO; CASTRO, 2013) relata que a extrafiscalidade é a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais.

---

<sup>3</sup> GOUVÊA, M. de F. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2006, p. 41-42.

Para Gouvêa (2006), o Estado ao tributar pode ter objetivos distintos da arrecadação, o que afasta os interesses individuais contrários à incidência tributária prevalecendo o interesse público sobre o interesse particular.

Ainda segundo Gouvêa (2006):

A extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatório, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição.

A nosso ver, a análise se identificará extrafiscalidade sempre que a norma tributária refletir a efetivação concreta de desejos constitucionais, de realização dos direitos do cidadão, ao passo que identificará fiscalidade verificar o objeto de obtenção de receitas para a subsistência do Estado.

Fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol da existência de outro.<sup>4</sup>

Assim, o Estado visando auferir receitas, prevalecendo-se da supremacia do interesse público consubstancia o princípio da fiscalidade, e quando se apresenta com outros objetivos que se afastam da arrecadação, surge a extrafiscalidade.

Segundo Vita (2011), as formas que o Direito Tributário tem para incentivar certos comportamentos ou certas necessidades ocorrem por meio do mecanismo chamado extrafiscalidade, que consiste em maximizar a função indutora dos tributos em detrimento de sua função arrecadatória.

Desta forma, entendida a extrafiscalidade tributária como sendo este instrumento de intervenção do Estado no âmbito econômico e social, passamos a desenvolver como o princípio da capacidade contributiva pode funcionar pode servir como critério de efetivação da extrafiscalidade tributária para fins de promoção do direito social por meio da espécie tributária definida como taxa.

## 2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A expressão “capacidade contributiva” (também chamada por alguns de “capacidade econômica do contribuinte”) segundo Hack, “é a capacidade que alguém tem de contribuir para as despesas políticas. O tributo, portanto, só incide onde há capacidade contributiva”<sup>5</sup>. É uma expressão que, embora utilizada amiúde, enseja margem a ambiguidades, como observa Alfredo Becker<sup>6</sup>:

[...] Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta Emílio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário. [...] Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

Não obstante, vários autores tentaram (e tentam) conceituar a capacidade contributiva.

Uma teoria, tendo como defensores, dentre outros, Gaffuri (1969), estabelece que só é capacidade contributiva aquela riqueza que possa ser extraída sem prejudicar a sobrevivência da organização econômica gravada.

A sobrevivência da economia privada ficaria excluída se o Estado, além de extrair o fruto, pretendesse esgotar a própria fonte. Assim, o legislador tributário não poderá assumir como pressuposto do tributo uma riqueza atual que constitua fonte produtiva; ao inverso, o incremento futuro desta riqueza será suscetível à tributação.

<sup>4</sup> GOUVÊA, M. de F. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2006, p. 46-47.

<sup>5</sup> HACK, E. “Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo”, *Revista SJRJ*, 2014, p. 83.

<sup>6</sup> BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Ed. Lejus, São Paulo, 2013, p. 481.

Moschetti critica esta tese, demonstrando que ela diverge claramente da opinião mais comum, que considera manifestações típicas da capacidade contributiva a renda e o patrimônio. Observa ainda que:

[...] o perigo hipotético para a economia privada está contradito pela experiência dos países capitalistas avançados que há vários decênios aplicam o imposto sobre o patrimônio (às vezes com tipos ligeiramente progressivos) e têm, não obstante (e, melhor, graças a ele) uma economia privada mais ampla e eficiente que a italiana.<sup>7</sup>

Outra tese defendida por Maffezzoni (1970) propõe a relação entre capacidade contributiva e a fruição de serviços públicos.

Moschetti também critica esta posição, observando que:

[...] para esta doutrina, a tese tradicional violaria (em primeiro lugar) o princípio da igualdade, posto que permitiria impor, a idêntica capacidade econômica, igual prestação tributária tanto a quem manifesta signos de desfrute de serviços públicos como a quem não os manifesta, por exemplo, tanto ao estrangeiro que transita ocasionalmente pelo país como a quem opera nele estavelmente.<sup>8</sup>

O autor complementa informando que a doutrina tradicional é contrária a esta relação.

Distinguem-se, portanto, os ingressos públicos entre contributivos (aqueles aptos à contribuição, conforme a capacidade contributiva) e os comutativos (os que encontram sua justificativa na troca de utilidades são ingressos a título comutativo) (MOSCHETTI, 1980).

Faz-se necessário, portanto, admitirmos que o conceito jurídico de capacidade contributiva é distinto de noções próximas, oriundas das demais ciências (v.g. Direito Financeiro e Economia).

Como bem expôs Moschetti “[...] o princípio da capacidade contributiva não pode ser interpretado somente com base na ciência econômica, pois esta é incapaz de oferecer critérios interpretativos determinados e unívocos”<sup>9</sup>.

A interpretação do princípio da capacidade contributiva, portanto, precisa ser feita em consonância com os princípios constitucionais.

Para uma adequada construção de um conceito jurídico de capacidade contributiva, o primeiro (e decisivo) passo é observar que não coincide com a capacidade econômica (embora esta seja um pressuposto daquela). Como demonstra Moschetti “[...] se é certo que não pode haver capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é certo que podem existir capacidades econômicas que não demonstram aptidão para a contribuição”.<sup>10</sup>

A capacidade econômica, portanto, é pressuposto da capacidade contributiva, mas sobre ela se agregam valores jurídicos que determinam selecionar, dentre os eventos econômicos, aqueles aptos à contribuição, na lição de Betina Grupenmacher “capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, que corresponde à potencialidade econômica, aptidão para contribuir por possuir patrimônio renda ou disposição desta através de consumo.”<sup>11</sup>

A capacidade contributiva, assim, não está em toda manifestação de riqueza, mas apenas naquela que se revelar idônea a concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências constitucionais.

---

<sup>7</sup> MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 33.

<sup>8</sup> MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 19.

<sup>9</sup> MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 19.

<sup>10</sup> MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 33.

<sup>11</sup> GRUPENMACHER, B. T. “A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, 2003, p. 56.

É que a capacidade contributiva não é regida pelas regras da economia, mas sim pelos princípios constitucionais. O primeiro deles o da igualdade, como demonstra Roque Carraza (2013) é que o princípio da capacidade contributiva se hospeda nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Moschetti, ao examinar o princípio da capacidade contributiva, identifica a conexão com o princípio da solidariedade:

Portanto, a prestação tributária está considerada no artigo 53 sob o aspecto de cooperação geral para conseguir um fim que interessa não só ao indivíduo, mas a toda comunidade em que aquele se insere. Estão presentes todos os elementos do dever de solidariedade: o sacrifício de um interesse individual, a ausência ou irrelevância de uma contraprestação direta e a finalidade de interesse coletivo.<sup>12</sup>

A capacidade contributiva, além disso, deve respeitar a liberdade de iniciativa econômica e a propriedade privada. Mas muitos outros princípios constitucionais são afins à capacidade contributiva, como a igualdade (ou isonomia), progressividade e seletividade tributárias.

A capacidade contributiva, então, assume (pelo menos) duas importantes funções, como explica Diego Fabo:

[...] o princípio da capacidade econômica cumpre, no ordenamento espanhol, dupla função. Por um lado, manifesta-se como fundamento que justifica o próprio fato de contribuir e, portanto, constitui o elemento indissociável da tipificação legal impositiva que legitima o tributo. E, por outro, é a medida ou proporção da contribuição individual dos sujeitos obrigados a sustentar os gastos públicos.<sup>13</sup>

Tal autor defende ainda que o gravame, então, não deve atingir a totalidade dos bens e rendas do sujeito passivo, mas a riqueza suficiente para fazer frente ao ônus tributário:

Por outro lado, e no que respeita ao princípio da capacidade econômica ou de capacidade contributiva, tem conteúdo essencial que se identifica com a titularidade dos meios econômicos, com a posse de uma riqueza suficiente para fazer frente ao pagamento do tributo.<sup>14</sup>

O legislador, portanto, submetido ao princípio da capacidade contributiva, deve assumir uma postura seletiva, em relação aos fatos e atos econômicos passíveis de figurar no aspecto material da hipótese de incidência tributária. Como afirma Perez De Ayala e Gonzalez (1989), na relação impositiva o critério justificativo, a razão última pela qual a lei toma um fato da vida como pressuposto de uma obrigação tributária, é a existência de uma capacidade contributiva da qual dito fato pode se considerar índice ou sintoma.

Alfredo Becker classifica esses atos/fatos com a expressão “signos presuntivos de riqueza”:

[...] Nos países cuja Constituição juridicizou o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que

<sup>12</sup> MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 29.

<sup>13</sup> FABO, D. M. B. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF*, Ed. Constitución y Leyes, Madrid, 1996, p. 65.

<sup>14</sup> FABO, D. M. B. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF*, Ed. Constitución y Leyes, Madrid, 1996, p. 55.

sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável.<sup>15</sup>

Portanto, fala-se de uma capacidade contributiva objetiva, e não subjetiva, como leciona Roque Carraza:

[...] A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietários de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.) [...] Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza [...].<sup>16</sup>

É que, na feliz síntese de Emílio Millan, a capacidade contributiva começa na riqueza não destinada à manutenção vital:

[...] Na verdade, a doutrina concorda que o mínimo isento constitui uma consequência lógica da tributação conforme a capacidade contributiva, sempre que a mesma seja entendida como capacidade econômica apta a contribuição. Desta perspectiva deve-se afirmar que nem toda capacidade econômica constitui capacidade contributiva, mas que, como afirma Forte, esta „começa onde a riqueza não está destinada às necessidades mínimas da vida.”<sup>17</sup>

O Estado, ao pretender tributar os “signos presuntivos de riqueza” dos sujeitos passivos, não pode se restringir a uma análise puramente econômica ou retributiva. As realidades produzidas pela economia privada são, sem dúvida, o ponto de partida, mas a tributação deve ser válida, à luz do Direito.

Para fins do posicionamento defendido neste artigo, qual seja da viabilidade da aplicação da capacidade contributiva para as taxas, o conceito que melhor se amolda ao fim pretendido, com a qual concordamos, é o que a capacidade contributiva está umbilicalmente relacionada com ao princípio da igualdade/isonomia.

Sobre a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva com o princípio da isonomia, assim dispõe Gouvêa:

A capacidade contributiva é a expressão maior do princípio da igualdade em Direito Tributário, consignado nos artigos 5º e 150 da Constituição.

As discussões acerca do princípio da igualdade são infundáveis. Dispensável tratar do debate entre a chamada igualdade formal e igualdade material, suas origens, seus fundamentos. Para nós importa que, em Direito Tributário, contribuintes que se encontram em situações equivalentes, segundo o critério da hipótese de incidência do tributo, vale dizer, para o Imposto de Renda – aqueles que auferirem mesma renda-, para o IPTU- aqueles que possuírem imóvel de mesmo valor -, deverão receber o mesmo tratamento.<sup>18</sup>

Assim, é preciso que os diferentes sejam tratados como tal, na medida dessas diferenças, sob pena de ofensa a tais princípios constitucionais e, conseqüentemente, de violação do próprio princípio da capacidade contributiva, passando o tributo a ter um caráter confiscatório, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico constitucional.

---

<sup>15</sup> BECKER, A. A. *Teoria -Geral do Direito Tributário*, Ed. Lejus, São Paulo, 2013, p. 65.

<sup>16</sup> CARRAZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Ed. Malheiros, São Paulo, 2013, p. 45.

<sup>17</sup> MILLÁN, E. C. *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 60.

<sup>18</sup> GOUVÊA, M. de F. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2006, p. 60.

## 2.1 Da Espécie Tributária Taxas

As taxas, ao contrário dos impostos, estão vinculadas a algum tipo de serviço público.

Para Oliveira, *et al.* "taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis".<sup>19</sup>

Segundo Heidemann, Alievi:

Taxa é um tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Previsto na Constituição Federal no artigo 145, II e definido no CTN, art. 77, é tributo vinculado, pois sua obrigação decorre de uma atividade estatal específica, relacionada diretamente ao contribuinte.<sup>20</sup>

Já o art.77 do Código Tributário Nacional trata:

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. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.<sup>21</sup>

O poder de polícia está descrito no art. 78 do Código Tributário Nacional, onde trata:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitado ou disciplinado direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio do poder.<sup>22</sup>

Os serviços públicos, que dão origem as taxas, estão expostos no art. 79 do Código Tributário Nacional:

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

I – Utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.<sup>23</sup>

No que se refere a instituição e cobrança das taxas, está descrito no art. 80 do Código Tributário Nacional:

<sup>19</sup> OLIVEIRA, L. M. de *et al.* *Manual de Contabilidade Tributária*, Ed. Atlas, São Paulo, 2012, p. 22.

<sup>20</sup> HEIDEMANN, M. G., ALIEVI, V. L. *Direito Tributário para os Cursos de Direito, Administração e Ciências Contábeis*, Ed. Unijuí, Ijuí, 2011, p. 44.

<sup>21</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.

<sup>22</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.

<sup>23</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.



Para efeito de instituição e cobrança de taxas, considera-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aqueles que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.<sup>24</sup>

Portanto, a taxa é um tributo, onde em contrapartida existe um serviço público, sendo ela regulada pelo poder de polícia.

### 3 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS

Regina Helena Costa (2012) começa seus questionamentos acerca da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados levando em consideração a opinião de juristas estrangeiros, que entendem como aplicável. Porém, seu entendimento é o de que a Constituição brasileira não autoriza tal conclusão. A razão, segundo a autora, está na vinculação entre a hipótese de incidência e a atuação estatal específica e divisível. Uma vez que as taxas teriam o propósito de remunerar a atuação do Poder Público, a equivalência entre o valor da prestação do serviço e o valor da taxa deveria guardar equivalência razoável.

Regina Helena Costa (2012) é irredutível afirmando que postular a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva às taxas implicaria em desconsiderar a própria natureza da taxa. Invocando o caráter contra prestativo da taxa, explica que a capacidade contributiva da pessoa não guarda qualquer relação com a atuação estatal, de forma que é irrelevante para a "hipótese de incidência ou para a graduação da taxa".<sup>25</sup>

Ainda, Regina Helena Costa, sustenta que as situações que constituem fatos geradores de tributos vinculados são presuntivas de riqueza. Embora rejeite o princípio da capacidade contributiva para o caso, argumenta que a igualdade é respeitada na medida em que a pessoa alcançada pela prestação de serviço ou atividade de polícia seja responsabilizada por custear estas atuações, de forma a afastar dos demais o encargo por prestação de que não fruíram.

Para concluir seu raciocínio, Regina Helena Costa defende que mesmo nos casos em que o governo oferece isenção ou imunidade para as taxas em razão da carência da população, tal ato não se dá em razão da capacidade contributiva dos sujeitos, mas sim por conta de razões de ordem diversa, como a "desigualdade social, minimização do sofrimento das pessoas pobres etc."<sup>26</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho (2012), posiciona-se de forma exatamente inversa ao exposto por Regina Helena Costa. O autor declara que as taxas estão sujeitas não somente ao princípio da capacidade contributiva, mas também aos demais "princípios fundamentais de contenção ao poder de tributar"<sup>27</sup>.

Apesar de concordar que a doutrina está dividida, entende que tais discordâncias decorrem mais em razão do ponto de vista em que se coloca o estudo do que dos fundamentos das opiniões. Condenam, logo de início, taxas progressivas, valores diferenciados e maior oneração em razão da capacidade contributiva do indivíduo.

Porém, Sacha Calmon Navarro Coelho, contrariando ainda mais a fundamentação de Regina Helena da Costa, ao desvincular a necessidade da técnica

---

<sup>24</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.

<sup>25</sup> COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Ed. Malheiros, São Paulo, 1993, p. 100.

<sup>26</sup> COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Ed. Malheiros, São Paulo, 1993, p. 100.

<sup>27</sup> COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2012, p. 155.

da progressividade em respeito ao princípio da capacidade contributiva, exalta as “isenções subjetivas em matéria de taxas”<sup>28</sup> como exemplo de aplicação do princípio.

Luiz Mario Silveira Spinelli (2011) começa seu posicionamento destacando o entendimento que advém da interpretação mais literal da lei, o que leva diversos autores ao entendimento de que não é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Em seguida, passa a abrir possibilidades afirmando que “sempre de alguma forma é possível considerar a capacidade contributiva”<sup>29</sup>.

Luiz Mario Silveira Spinelli, assim como Sacha Calmon Navarro Coelho, vê nas isenções a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva. Apesar de manter certa resistência por ver dificuldades em considerar o princípio, diante de sua natureza remuneratória em face dos serviços prestados, exalta a injustiça de se cobrar qualquer tributo mais pesado contra pessoas particularmente carentes. Concluiu seu pensamento acerca do tema, aceitando a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, embora de forma mais restrita, visto que é princípio norteador do sistema tributário.

Hugo de Brito Machado (2010) também tem posicionamento favorável à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Assim como os outros autores favoráveis mencionados, o princípio da capacidade contributiva é usado para justificar a isenção de certas taxas.

Em entendimento mais amplo da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, Roque Antônio Carrazza, em nota de rodapé, estabelece que “nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes”<sup>30</sup>, destacando tal convencimento em razão do princípio da igualdade.

É bem verdade que não enxerga como uma exigência, pois, diante do disposto no artigo 145, §1º da Constituição Federal, a exigência só faria menção aos impostos. Ainda assim, esta opinião diverge muito das outras não por apenas considerar o princípio da capacidade contributiva aplicável, mas também por considerar gradação em vez de contentar-se apenas com isenções.

Por fim, José Marcos Domingues de Oliveira é um forte defensor do pensamento de que o princípio da capacidade contributiva “incide genericamente sobre todas as exações tributárias”<sup>31</sup>. O autor considera inadmissível a adequação meramente parcial de um sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva.

José Marcos Domingues de Oliveira aduz também que a admissão de inadequações ao princípio da capacidade contributiva desrespeita também a isonomia, destacando que, em seu entendimento, “o único critério de discriminação válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza”<sup>32</sup>.

Ora, nesta pesquisa já foi tratado acerca de necessidade de critérios de discriminação como forma de garantir o respeito ao princípio da igualdade. Após identificar o critério necessário para discriminação positiva no campo fiscal, José Marcos Domingues de Oliveira ridiculariza a ideia de um sistema tributário em que exista apenas a compatibilidade entre a carga fiscal e renda nacional, com mero respeito matemático. Este pensamento é particularmente interessante quando confrontado com posicionamentos doutrinários que defendem o custo da atividade estatal como único critério razoável para determinação do valor da taxa, deixando de lado o princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>28</sup> COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2012, p. 155.

<sup>29</sup> SPINELLI, L. M. S. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal*, 2001, 136 f., Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Erechim, 2001, p. 88.

<sup>30</sup> CARRAZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, ed. Malheiros, São Paulo, 2013, p. 96.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 77.

<sup>32</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 82.

José Marcos Domingues de Oliveira (1988) considera lamentável o fato de a Constituição de 1988 ter apenas especificado os impostos como espécie tributária vinculada ao princípio da capacidade contributiva, em lugar de seguir o exemplo da Constituição de 1946, que em seu artigo 202 estatuiu a aplicação do princípio a todos os tributos.

José Marcos Domingues de Oliveira destaca que é inegável a maior amplitude da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, tendo em vista que estes tributos “gravam fatos da vida econômica privada”<sup>33</sup> do contribuinte, avultam, portanto, principalmente sobre sua riqueza. Mas não haveria razão em negar eficácia do princípio sobre os demais tributos.

Especificamente sobre as taxas, José Marcos Domingues de Oliveira admite que elas têm caráter remuneratório, e, embora não seja possível calcular o custo exato de todos os serviços estatais, a taxa deve ter “razoável equivalência com aquela despesa”<sup>34</sup>.

Porém, já de início, José Marcos Domingues de Oliveira destaca que devem ser intributáveis aqueles que teriam seu “mínimo de existência digna”<sup>35</sup> comprometida por sua incidência, assim, a parcela não suportada pelo administrado deve ser redistribuída entre a parte da sociedade mais favorecida economicamente. Nisso temos ideia parecida com aquela já mencionada dos doutrinadores que admitem isenções como forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.

Mas José Marcos Domingues de Oliveira não limita a aplicabilidade do princípio às isenções. Seu entendimento é o de que, por conta da “isonomia constitucional” e do princípio da capacidade contributiva, pessoas em posições econômicas diferentes devem ter cobrança diferenciada de tributos, e, assim, as taxas devem admitir graduação em razão de “condições fáticas do contribuinte indicadoras de riqueza”<sup>36</sup>.

Desta forma, levando-se em conta as condições individuais de cada contribuinte, é possível que o valor da taxa não represente exatamente o que foi gasto com a prestação de um serviço, é possível que o valor da taxa seja menor do que o valor que foi gasto, justamente em razão da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Ora, o que não se pode é cobrar mais do que o custo de um serviço por meio da taxa, o que representaria claro enriquecimento ilícito por parte do Estado, no entanto, nada impede que se exija menos do que o contribuinte eventualmente tenha gasto, desde que haja amparo legal para tanto, tendo como fundamento o princípio da capacidade contributiva, de forma que os mais pobres, aqueles com menos signos de riquezas, poderão pagar menos do que gastaram, justamente por não possuírem condições financeiras de arcar com o mínimo gasto, dando efetiva aplicação ao princípio da dignidade da pessoa humana.

### **3.1 Da Visão do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal**

Em conformidade com o entendimento de Roque Antônio Carrazza antes apresentado, há jurisprudência que considera correta a gradação de taxa segundo o princípio da capacidade econômica. Nesse sentido, tem-se a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - TAXA DE FISCALIZAÇÃO  
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940, DE 20.12.89  
- CONSTITUCIONALIDADE - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL NÃO

<sup>33</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 91.

<sup>34</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 92.

<sup>35</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 94.

<sup>36</sup> OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 97.

CONFIGURADA - PRECEDENTE STF. - Tendo o STF proclamado a constitucionalidade da Lei nº 7.940/89, que instituiu a taxa de fiscalização da CVM (RE 177.835) e, sabendo-se que o art. 77 e § único CTN repete preceito constitucional (C.F., art. 145, §§ 1º e 2º), descabe a alegação de contrariedade à lei tributária nacional, nesta superior instância. - Recurso não conhecido. (REsp 166.570/PE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2010, DJ 01/08/2010, p. 226)<sup>37</sup>.

O recurso especial da empresa “Investinorte Corretora de Valores Mobiliários e Câmbio Ltda e Outros” argumentou que a Lei nº 7.940/89 instituiu taxa que toma por base de cálculo o capital social do contribuinte, o que fere o parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional, que proíbe expressamente que a taxa seja “calculada em função do capital das empresas”.

O julgado hostilizado pelo recurso em comento considera constitucional a gradação estabelecida na Lei 7.940/89, pois, conforme consta no voto do relator, Ministro Francisco Peçanha Martins (2010), no caso, “o patrimônio líquido figura como simples critério para repartir os contribuintes por faixas, de acordo com seu porte e capacidade contributiva para cada faixa, ficando estipulado em valor fixo, a traduzir graduação crescente do valor da taxa”.<sup>38</sup>

Ainda, no mesmo voto, o Ministro explica que a taxa não tem incidência sobre o capital da empresa, o fato gerador é uma atividade de polícia.

É muito conveniente mencionar a jurisprudência do STF em relação a caso idêntico ao exposto na análise de jurisprudência do STJ. Segue a ementa, demonstrando ainda tratar-se de insurgência contra as disposições da Lei 7.940/89:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE.

I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido. (RE 177835, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/04/2014, DJ 25-05-2014 PP-00018 EMENT VOL-02032-04 PP-00762).<sup>39</sup>

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso cita parte da decisão de Hugo de Brito Machado, juiz do Tribunal (TRF 5ª Região) a quo, nos seguintes termos:

[...] É certo que a taxa questionada varia em função do patrimônio líquido das empresas. Isto, porém, não significa seja o patrimônio líquido sua base de cálculo. Nos tributos fixos, não se faz cálculo. O valor do tributo é determinado diretamente pelo legislador. No caso, a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é simples fator de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva.<sup>40</sup>

Ainda mais impressionante é a menção, também constante no corpo do voto, da Juíza Federal Germana de Oliveira Moraes (TRF 5ª Região), que assim consignou seu parecer:

O estabelecimento de classes de contribuintes, além de lógico, é um critério equitativo acima de tudo. Uma grande empresa certamente requisitará mais a atividade fiscalizadora da Comissão de Valores

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 166570* - PE, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Julgado em 16/06/2010, DJ 01/08/2010, p. 226.

<sup>38</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 177835* – Distrito Federal. Relator: Carlos Velloso. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 22 abril 1999, p. 444.

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 177835* – Distrito Federal. Relator: Carlos Velloso. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 22 abril 1999, p. 766.

Mobiliários do que uma pequena empresa. A existência de uma taxa de valor único, para todo o amplo espectro de empresas, não iria senão agravar o encargo para as de menor porte. Tratar desiguais como iguais é uma profunda ignomínia e ofende o sagrado princípio da igualdade constitucional.<sup>41</sup>

Assim, temos com clareza o posicionamento das cortes superiores acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas. Não apenas com isenções, mas também admite gradações.

#### **4 O ESTADO SUPORTANDO O ÔNUS DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ÀS TAXAS**

Nos tópicos anteriores, defendeu-se a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva as taxas, de forma que os valores pagos por aqueles contribuintes com menos capacidade de contribuição seriam menores do que o custo efetivo do serviço.

Porém, se de fato a hipótese acima ocorrer, ou seja, os serviços forem pagos a menor por aqueles contribuintes que têm menos capacidade contributiva, em um dado momento o Estado não suportará tais custos, pois, ter-se-á mais gastos do que receita.

Por isso é necessário ter em mente quem deverá suportar essa diferença de valores entre o que foi gasto com o serviço efetivamente prestado e o valor pago a menor por aqueles contribuintes que têm menos capacidade contributiva?

Seriam os demais usuários deste serviço? Penso que não, pois em tal hipótese ocorreria uma cobrança acima do patamar máximo da taxa, pois contribuintes que já pagam o custo efetivo da prestação do serviço não podem pagar mais do que efetivamente gastam, pois, como já explanado neste estudo, o limite máximo de pagamento da taxa é o custo razoável da atuação do Estado.

Penso que esse déficit entre a arrecadação e o custo efetivo do serviço deve ser suportado pela receita geral dos impostos.

É que o imposto é, segundo Paulo de Barros Carvalho “o tributo que tem por hipótese um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.<sup>42</sup>

Haja vista que o imposto tem sua exação não vinculada, e gravame de arrecadação não afetada é que os valores advindos dos impostos vão para custear as despesas públicas gerais, de forma, que nada impede que essa receita seja utilizada para dar efetividade ao princípio constitucional da capacidade contributiva, bem como, para concretizar direitos sociais e garantir o mínimo existencial.

Por óbvio que a sociedade acaba sendo atingida reflexamente com a medida propositiva acima apontada, afinal, embora o contribuinte não pague diretamente pela aplicação do princípio da capacidade contributiva as taxas, de maneira indireta é atingida pela aplicação de tal princípio, pois também é responsável pelo recolhimento dos impostos, o que não implica em nenhuma ofensa ao ordenamento jurídico pátrio, já que, como é sabido, os impostos não estão vinculados a uma contraprestação específica do Estado.

#### **CONCLUSÃO**

Objetivou-se no presente artigo analisar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva as taxas.

---

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 177835 – Distrito Federal*. Relator: Carlos Velloso, Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 22 abril 1999, p. 767.

<sup>42</sup> CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 2013, p. 36.

Em que pese o parágrafo primeiro, do artigo 145, da Constituição Federal de 1988 aborde a respeito do princípio da capacidade contributiva aos impostos, buscou-se demonstrar que sua aplicabilidade não é limitada a estes, sendo possível sua extensão a todas as espécies tributárias previstas constitucionalmente, em especial as taxas, para fins de garantir direitos sociais básicos, e garantir a dignidade da pessoa humana para aqueles contribuintes que estão sem condições de pagar de maneira integral pela prestação de serviços básicos do Estado.

A doutrina se posiciona de diversas maneiras sobre a possibilidade de aplicação de tal princípio as taxas, sendo que alguns compreendem não ser possível, e de outro modo, outros veem como parcialmente apropriado. Existe, de mesmo modo, quem defenda que, por dizer respeito a um princípio de óptica Constitucional, detém amplitude e deve ser aplicado de forma irrestrita.

O entendimento jurisprudencial das cortes superiores é o de que as graduações são admitidas, e que, portanto, o princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável às taxas.

Para a aplicação da tão almejada igualdade tributária se faz necessário tratamento diferenciado como fator discriminatório munido da máxima isonomia, mas em concordância com os interesses constitucionais. Tais fatores giram em torno do princípio da capacidade contributiva, em que os interesses da coletividade devem ser suportados proporcionalmente à capacidade econômica de cada contribuinte.

Desta forma, a técnica da progressividade garantiria que o ônus tributário fosse maior para aqueles que possuíssem maior grandeza econômica, o que é caracterizado como principal desafio a ser enfrentado para o alcance de uma justiça tributária e social satisfatória.

Entretanto, ainda é algo a ser enfrentado pelo poder legislativo e executivo, bem como pelos intérpretes das normas, já que hesitam em concordar com tal conclusão, o que acaba por enfraquecer o ideal de progressividade para o sistema tributário nacional, que poderia ser o efeito do princípio da capacidade contributiva.

A vinculação do legislador e do administrador ao princípio da capacidade contributiva deve ser baseada não somente como horizonte, mas como efetivação dentro do campo tributário.

É necessário tornar a sociedade brasileira mais justa e igualitária no que tange ao recolhimento de tributos, sob pena de desrespeito aos princípios constitucionais, não concretizando, assim, sua função social de diminuir as desigualdades sociais e regionais. Hoje em dia, a grande maioria das propostas de reforma tributária que tramitam no congresso nacional estão focadas na preservação do pacto federativo e na distribuição de receita entre os entes.

O presente artigo não tem a pretensão de esgotar o tema, mas trazê-lo a baila é importante não apenas para demonstrar a necessidade de reflexão sobre o mesmo, mas, também, demonstrar que através do ajustes de pequenos detalhes no exercício da competência legislativa têm o condão de propiciar uma melhoria nas condições de vida das pessoas menos favorecida.

Deste modo, a justiça social pressupõe a correta e efetiva destinação dos recursos auferidos pelo Fisco, advindos das contribuições, que estão diretamente ligadas ao custeio de direitos sociais e a expansão da vinculação da receita tributária em detrimento da discricionariedade da Administração Pública, desafios que necessitam de uma participação política dos cidadãos nesta gerência de riquezas auferidas, por meio da democracia participativa, fiscalizando assim o respeito e concretização da justiça tributária que alcançará desta maneira a tributação social.

## REFERÊNCIAS

- BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, ed. Lejus, São Paulo, 2013.  
BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.

- BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 177835 – Distrito Federal*. Relator: Carlos Velloso. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 22 abril 1999.
- CARRAZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Ed. Malheiros, São Paulo, 2013.
- CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 2013.
- COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2012.
- COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Ed. Malheiros, São Paulo, 1993.
- FABO, D. M. B. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del IRPF*. Ed. Constitución y Leyes, Madrid, 1996.
- GAFFURI, F. *L'Attitudine all'Contribuzione*, Ed. Giuffrè, Milano, 1969.
- GOUVÊA, M. de F. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2006.
- GRUPENMACHER, B. T. "A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais", *Revista Fórum de Direito Tributário*, 2003, p. 41-53.
- HACK, É. "Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo", *Revista SJRJ*, 2014, p. 83-94.
- HEIDEMANN, M. G., ALIEVI, V. L. *Direito Tributário para os Cursos de Direito, Administração e Ciências Contábeis*, Ed. Unijuí, Ijuí, 2011.
- MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*, Ed. Malheiros, São Paulo, 2010.
- MAFFEZZONI, F. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Ed. Editrice Torinese, Torino, 1970.
- MARTINS, I. G. da S. *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, São Paulo, 2010.
- MILLÁN, E. C. *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999.
- MOSCHETTI, F. *El principio da capacidad contributiva*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988.
- OLIVEIRA, L. M. de et al. *Manual de Contabilidade Tributária*, Ed. Atlas, São Paulo, 2012.
- PEREZ DE AYALA, J. L.; GONZALEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Ed. EDERSA, Madrid, 1989.
- RIBEIRO, M. de F.; CASTRO, A. A. de. "Políticas Públicas Tributárias: desenvolvimento e crise econômica", *Revista Científica Sensus: Direito*, 2013, v. 2.
- SPINELLI, L. M. S. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal*, 2001, 136 f., Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Erechim, 2001.
- VITA, J. "Isonomia, Capacidade Contributiva e Direitos Humanos: Nova Chave de Leitura para a Tributação", *XX Congresso Nacional do COMPEDI*, Vitória, 2011.