

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

VICTOR JOSÉ SANTOS CIRINO

AS CUSTAS JUDICIAIS DO ESTADO DA BAHIA – SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA

Salvador
2012

VICTOR JOSÉ SANTOS CIRINO

AS CUSTAS JUDICIAIS DO ESTADO DA BAHIA – SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2012

A minha esposa, minha família e amigos pelo incentivo e aos colegas do IBET pelos debates calorosos e respeitosos

RESUMO

O objetivo desse trabalho é analisar as custas judiciais baianas instituída pela Lei Estadual No. 12.373/2011. Dessa forma, antes ser abordado diretamente a questão das custas judiciais baianas, primeiramente são traçados postulados com base no conceito de tributo, nas espécies tributárias através de um processo de classificação, é construído um conceito taxa e sua regramatriz de incidência tributária (RMIT), para, em seguida, analisar o fenômeno das custas judiciais do Estado da Bahia.

Palavras chave: Tributo. Classificação Tributária. Taxa. Custas Judiciais.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the legal costs baianas established by State Law No. 12.373/2011. Thus, before being directly addressed the issue of legal costs baianas first postulates are plotted based on the concept of tax, tax on species through a classification process, a concept is constructed and its rule-rate array of tax incidence (RMIT), to then analyze the phenomenon of costs judicias of Bahia.

Keywords: Tribute. Tax Rate. Fee. Legal Costs.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 DO CONCEITO LEGAL DE TRIBUTOS	7
2 DA CLASSIFICAÇÃO	9
2.1. DA VINCULAÇÃO DO ANTECEDENTE NORMATIVO	11
2.2. DA DESTINAÇÃO E RESTITUIBILIDADE DO PRODUTO ARRECADADO	13
3 ENTÃO, O QUE É TAXA?	16
4 DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DAS TAXAS EM GERAL	18
4.1. O ANTECEDENTE DA RMIT DAS TAXAS	18
4.1.1. O CRITÉRIO MATERIAL DAS TAXAS	18
4.1.2. O CRITÉRIO ESPACIAL DAS TAXAS	21
4.1.3. O CRITÉRIO TEMPORAL DAS TAXAS	22
4.2. O CONSEQUENTE DA RMIT DAS TAXAS	22
4.2.1. O CRITÉRIO PESSOAL DAS TAXAS	22
4.2.2. O CRITÉRIO QUANTITATIVO DAS TAXAS	23
5. DO FATO IMPONÍVEL DAS CUSTAS JUDICIAIS	25
6. A LEI DO ESTADO DA BAHIA NO. 12.373/2011	29
6.1. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	30
6.1. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	30
6.1.1. O ANTECEDENTE DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	30
6.1.1.1. O CRITÉRIO MATERIAL DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	30
6.1.1.2. O CRITÉRIO TEMPORAL E ESPACIAL DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	31
6.1.2. O CONSEQUENTE DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	32
6.1.2.1. O CRITÉRIO PESSOAL DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	32
6.1.2.2. O CRITÉRIO QUANTITATIVO DAS CUSTAS JUDICIAIS BAIANAS	32
CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

O objeto desse presente trabalho é analisar as custas judiciais baianas sobre o manto da constitucionalidade e das disposições gerais do Código Tributário Nacional, definindo, assim, a sua natureza jurídica tributária e analisando, assim, sua constitucionalidade.

Determinada cobrança somente pode ser considerado tributo se o intérprete a luz das características gerais do conceito de tributo, construídas a partir do direito positivo, entender que a referida cobrança se enquadra como tributo. De outra banda, o referido tributo somente pode ser considerado uma taxa se o intérprete a luz das características gerais do conceito de taxa, construídas a partir do direito positivo, entender que o referido tributo se enquadra como taxa. Essa compreensão é de extrema importância para compreender a fenomenologia jurídica tributária para fins de definir, inclusive, qual melhor tratamento jurídico dado ao caso concreto.

Sobre a ótica da epistemologia da linguagem, essa abordagem é o que difere o fato jurídico do mero acontecimento ocorrido no mundo fenomênico (evento), pois o evento só se torna fato jurídico quando revestido em linguagem jurídica competente, ou seja, quando revestido em linguagem jurídica por um sujeito competente. A linguagem jurídica é justamente o que difere o fato jurídico do fato econômico, do fato físico, biológico, sociológico, entre outras linguagens científicas, pois decorre justamente da hermenêutica jurídica.

Dessa forma, para melhor estudo a respeito das custas judiciais baianas, é essencial, inicialmente, traçar as premissas construídas a partir de uma leitura realizada com base no direito positivo, voltado ao conceito de tributo e de taxa, definindo suas características essenciais, para em seguida analisar com base nos referidos postulados as custas judiciais baianas.

CAPÍTULO 1 - DO CONCEITO LEGAL DE TRIBUTOS

No plano legal, tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹.

Para se construir as características do conceito de tributo, primeiramente deve-se definir a extensão do significado característica.

O Dicionário Michaelis define característica como:

sf (fem de característico) 1 Aquilo que caracteriza. 2 Parte inteira de um logaritmo. 3 Gram Última letra do radical de um verbo. 4 Fís Cada uma das variáveis que pertencem à ação normal de um dispositivo; por exemplo, o padrão de volts e watts de uma lâmpada. Var: caraterística. (grifo nosso)²

Já o Wiktionary entende como “1. algo que distingue um ser. 2. (Matemática) a parte inteira de um logaritmo.”³

Nesse sentido, conclui-se que a características é aquilo que sem o qual o objeto deixa de ser o objeto. Seguindo esse sentido será construído, a partir do conceito legal de tributo, as características de tributo para assim identificar ou não as custas judiciais como um tributo.

Ao definir tributo como prestação pecuniária compulsória, o legislador complementar⁴ estabelece que, diferentemente do âmbito do direito privado cujas obrigações nascem da vontade entre as partes pautada pela bilateralidade, a obrigação tributária nasce de forma unilateral e é exprimida de dinheiro. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Prestação pecuniária quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cognição inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve infetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.⁵

De outra banda, a definição de tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”⁶ representa, de um lado, uma certa redundância, pois toda prestação pecuniária é expressada em moeda e, pelo outro lado, amplia

¹ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

² Michaelis: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=caracteriza>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

³ Wikcionário. Disponível em: <http://pt.wiktionary.org/wiki/caracter%C3%ADstica>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

⁴ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010, p. 57

⁶ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

os contornos do instituto de forma exagerada, pois quase toda obrigação pode ser expressa em moeda, restando impróprio, assim, utilizar o termo “cujo valor nela se possa exprimir”⁷.

Com a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”⁸, o conceito de tributo é afinado ao afastar do conceito legal de tributo toda e qualquer penalidade exigida decorrente de ato ilícito, inclusive aquelas decorrente de descumprimento de deveres tributários: as multas.

Com termo “instituída por lei”, o legislador complementar afasta por completo o conceito de tributos as obrigações convencionais, cujo nascedouro decorre convergência de vontade, e exalta o princípio da legalidade, princípio basilar de um Estado Democrático de Direito esculpido na Constituição Federal do Brasil de 1988 no art. 5o., inciso II (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁹).

Por fim, a cobrança mediante atividade plenamente vinculada não é característica de tributo e sim do regime jurídico em que está inserida a atividade de cobrança de tributos. A cobrança de tributos pode ser exercida por um agente público ou privado, na qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária ou seu delegatário, cujos atos são regulamentados por um regime jurídico de direito público e, como tal, somente podem ser praticados segundo autorização legal, diferentemente dos atos praticados por sujeitos particulares que podem praticar todo e qualquer ato que não seja vedado em lei. Nesse sentido, a cobrança mediante atividade plenamente vinculada caracteriza o regime de direito público e não, por tanto, tributo.

Nesse exato sentido, a lição de Celso Ribeiro Bastos bem expressa a atuação do agente público:

Já quando se trata de analisar o modo de atuar das autoridades administrativas, não se pode fazer aplicação do mesmo princípio, segundo o qual tudo o que não for proibido é permitido. É que, com relação à Administração, não há princípio de liberdade nenhum a ser obedecido. É ela criada pela Constituição e pelas leis como mero instrumento de atuação e aplicação do ordenamento jurídico. Assim sendo, cumprirá melhor o seu papel quanto mais atrelada estiver à própria lei, cuja vontade deve sempre prevalecer.¹⁰

Nesse sentido, segundo a leitura do Código Tributário Nacional, abstraindo do texto as impropriedades técnicas e redundâncias, podemos construir a premissa que tributo é uma obrigação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitua sanção de ato ilícito.

⁷ Idem, *ibidem*.

⁸ Idem, *ibidem*.

⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. Curso de Direito Administrativo. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1996, p. 102.

CAPÍTULO 2 – DA CLASSIFICAÇÃO

Após o estudo simplório do conceito de tributo, para melhor compreender a respeito da natureza das custas judiciais, e em seguir analisar o caso baiano, é mister analisar as particularidades das diferentes espécie tributárias, pois a norma de competência, construída a partir da Magna Carta, promoverá deveras vezes um tratamento geral a todas as espécies, e outras um tratamento específico.

O estudo das espécies tributárias pressupõe um processo de classificação, pois espécie nada mais é que uma categoria de classificação imediatamente abaixo de gênero, cujo conceito é abstraído da teoria das classes. Classificar, por sua vez, é “distribuir em classes, de acordo com um método ou critério previamente estabelecido. Compõem uma mesma classe os elementos que satisfaçam o critério eleito.”¹¹

Na esteira desse entendimento, destacamos os ensinamentos de Roque Carraza, a partir dos ensinamentos de Stebbing, ao afirmar que “classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos”.¹²

A atividade de conceituar, conforme realizado em relação a tributo, já pressupõe, inclusive, a estruturação de uma classe: a classe dos tributos. Como o processo de classificação em comento se refere justamente ao estudo das espécies tributárias, a classe de tributos representaria a classe universal que abarcaria, justamente, todas as espécies tributárias. Esse é inclusive o entendimento de Tárek Moysés Moussallem, conforme vejamos:

A forma mais elementar de classificar é a divisão. A divisão consiste em distribuir os elementos do universo do discurso (classe universal) entre certos números de classes complementares de maneira sistemática. Eis a razão pela qual a divisão, em sua etapa mais simples, ganha foros dicotômicos. Basta um conceito para sugeri-la. Por exemplo, definir o conceito de “tributo” cria automaticamente duas classes “tributos” e “não tributos”.¹³

Nesse sentido, antes de se iniciar qualquer processo de classificação, deve-se estabelecer o critério de classificação que ajudará no estudo do fenômeno estudado. O

¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.49

¹² CARRAZA, Roque. Curso de direito constitucional tributário. 16a. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 437

¹³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. Classificação dos Tributos: uma visão analítica. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2007, São Paulo. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007. p. 611

estabelecimento do critério de classificação é essencial para o estudo do objeto, pois é através do critério de classificação que será distribuídos as classes e apontará a relevância do trabalho. Não se revelará relevância alguma o estudo em que estabelece um critério sem qualquer pertinência em relação ao objeto estudado. Os tributos decorrente de ato ilícito, por exemplo, demonstra ser um critério sem qualquer relevância, haja vista todo tributo deve decorrer de ato lícito conforme conceito legal, representando, assim, uma classe é vazia.

Como classificar é dividir em classes, “é forçoso definir o critério-de-pertinência eleito, para então aferir a procedência da classificação e, conseqüentemente, a compatibilidade entre os elementos que conformam a classe.”¹⁴

Dividir representa, por tanto, a forma mais elementar de classificar, que “consiste em distribuir os elementos do universo do discurso (classe universal) entre certo número de classes complementares de maneira sistemática.”¹⁵ No entanto, além da divisão ser pautada em um apenas critério de classificação (“fundamentum divisionis”) por divisão (a), Tárek Moysés Moussalem traz outras 04 (quatro) regras fundamentais: “(b) as classes coordenadas devem se excluir mutuamente; (c) as classes coordenadas devem esgotar a superclasse, (d) as etapas sucessivas da divisão devem ser efetuadas por etapas graduais; (e) as diferenças devem resultar da definição do dividido.”¹⁶

O processo de classificação de tributos em espécies (i) deve ser pautada, por tanto, em um único critério de classificação por divisão; (ii) as espécies tributárias devem se excluir mutuamente, (iii) bem como esgotar todas as espécies de tributo; (iv) as espécies tributárias devem ser definidas por etapas graduais, e (v) as diferentes espécies tributárias devem ser resultados das particularidades ao conceito geral de tributo.

Por outro lado, a definição de um critério de classificação por divisão que provoque a exclusão mútua das espécie tributárias, esgote todas as espécies de tributo, defina de forma gradativa as espécies tributárias, e particularize as diferentes espécies resultantes do conceito de tributo, pressupõe o estudo das normas de estrutura estabelecidas pelo próprio texto constitucional, que repartiu a competência tributária entre os entes federativos segundo critério material dos tributos e criou disposições próprias para seu exercício. Nesse sentido, é a partir da leitura do texto constitucional que serão definidos os critérios de classificação essenciais para as definições das espécies tributárias.

¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.51

¹⁵ MOUSSALEM, Tárek Moysés. Classificação dos Tributos: uma visão analítica. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2007, São Paulo. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007. p. 611.

¹⁶ Idem, ibidem, p. 611 e 612.

Segundo, Márcio Severo Marques:

Estes critérios (...) consistem na verificação da previsão de determinados comandos expressamente previsto na normas de estrutura que outorgam competência impositiva às pessoas políticas de direito público interno, e que, nesta medida, devem ser prescritos pela norma de comportamento veiculadas pelo legislador infraconstitucional, para legitimar a exigência da imposição tributária, nestes casos.¹⁷

É justamente a partir da leitura dos comandos expressamente previsto na norma de estrutura que devem ser destacados os critérios de classificação dos tributos, cujas características analisadas e as disposições próprias para o exercício da competência devam ser observadas pelo legislador infraconstitucional, representando, assim, um pressuposto de validade da norma.

2.1. Da vinculação do antecedente normativo

O primeiro critério de classificação definido pela doutrina está voltado ao critério material da hipótese de incidência tributária e, por conseguinte, as suas bases de cálculo, e se refere a vinculação ou não à uma atividade estatal. Dentre os defensores desse referido critério de classificação, destacamos Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza e Sacha Calmon.

Muitos critérios podem orientar uma classificação dos tributos em espécie. As clássicas, mais difundidas, vêm carregadas de fortes conotações extrajurídicas, principalmente econômicas. Esse o motivo pelo qual nos inclinamos por aquela que tem forte inspiradora a circunstância de existir, na hipótese normativa, um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Estado (no sentido amplo). Trata-se da classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação do Poder Público, didaticamente exposta por Geraldo de Ataliba. Seu substrato é eminentemente jurídico, pois repousa na observação fiel das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculos. Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado.¹⁸

Seguindo esse critério de classificação Geraldo de Ataliba, os tributos são divididos, assim, em impostos, taxas e contribuições de melhoria, o primeiro como tributo não vinculado, e os dois últimos como tributos vinculados, na sua obra clássica Hipótese de Incidência Tributária.

A divisão proposta de tributos é tripartite, porque os tributos vinculados contempla a atuação direta ou indireta do Poder Público, quando, direta, o tributo terá natureza de taxa, quando indireta terá natureza de contribuição de melhoria.

¹⁷ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional de Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 219.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010, pp. 66 e 67.

O art. 145 da Constituição Federal de 1988 demonstra claramente a influência sofrida pelo poder constituinte frente ao critério de classificação acima proposto, cuja materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo foi determinante para que fosse eleito a divisão dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

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.¹⁹

A própria autorização constitucional acima destacada para instituir taxas e contribuição de melhoria contempla uma atuação estatal, seja ela direta no caso das taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específico e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a disposição, ou indireta no caso das contribuições de melhoria, decorrente de obra pública. Na esteira desse entendimento, Estevão Horvath destaca que:

Tem-se, assim, que a classificação constitucional aqui referida deu-se segundo o critério de vinculabilidade do fato imponible a uma atuação estatal, consoante lição do saudoso Geraldo Ataliba, na sua pequena grande obra Hipótese de Incidência Tributária. A referibilidade desta ação ao sujeito passivo é direta e imediata, no caso das taxas, e indireta quando se cuida da contribuição de melhoria, já que esta necessita de um elemento intermediário para a sua instituição – independente e diferente daquela atuação – que é a valorização do imóvel. Nos impostos, ao contrário, prescinde o texto constitucional, ao enumerá-los, de exigir qualquer vínculo ou dependência com relação à participação do Estado na composição do fato jurídico tributário.²⁰

A vinculação ou não da hipótese de incidência do tributo a uma atuação do Estado, refletida necessariamente nas bases de cálculos, representa um importante critério de classificação dos tributos, contudo, se considerada isoladamente, as espécies tributárias não são definidas em etapas graduais e muitas particularidades são ignoradas.

A classificação tributária com base em um único e exclusivo critério de classificação, vinculado ou não a uma atuação do Estado, reúne sobre égide de uma mesma espécie tributária tributos cujas regras de competência constitucional promovem um tratamento distinto entre eles. Os impostos, contribuições e empréstimos compulsórios representam tributos não vinculados, pois a hipótese de incidência não está atrelado a uma atuação do estado, contudo o produto arrecadado do primeiro não possui destinação específica e dos dois últimos sim, e os dois primeiros tributos não são restituíveis e o último espécie tributária sim.

¹⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁰ HORVATH, Estevão. Classificação de Tributos. In: Curso de Iniciação em Direito Tributário. pp. 40 e 41.

Nesse sentido, deve-se concluir que o critério de classificação relacionado a vinculação da hipótese de incidência a uma atividade do Estado não resolve o problema de classificação dos tributos, devendo ser adotado, sucessivamente, outros critérios para fins de que seja melhor estudado as espécies tributárias, considerando, inclusive, suas particularidades e tratamento jurídico próprio dado pelas regras de competência prevista na Magna Carta.

2.2. Da destinação e restituibilidade do produto arrecadado

A previsão de destinação e restituição do produto arrecadado representam importantes critérios de classificação das espécies tributárias, que aplicadas, sucessivamente nessa ordem, ao critério primordial de vinculação das hipóteses de incidência tributária a uma atividade estatal, melhor explica a tipologia tributária, respeitando as particularidades e tratamentos jurídicos específicos previsto na Magna Carta.

Nesse sentido, assevera Márcio Severo Marques:

Não há dúvida, pois, quanto à exigência constitucional concernente à previsão legal de destinação do produto de arrecadação das contribuições e dos empréstimos compulsórios, assim como o dever de restituição, no caso desses últimos. Tratam-se de prescrições impostas pelas normas de estrutura que outorgam, informam e delimitam a competência tributária para a instituição destas espécies positivas, de forma que não podem deixar de ser observadas pelo legislador infraconstitucional.²¹

Luciano da Silva Amaro arremata:

Se classificar é preciso, e se a destinação integra o regime jurídico específico do tributo (ou seja, é um dado juridicizado), não se pode negar que se trata de um critério (jurídico) hábil à especificação do tributo, ou seja, idôneo para particularizar uma espécie tributária, distinta de outras.²²

Neste panorama, Luciano Amaro sustenta que não há que se invocar o disposto no artigo 4º do Código Tributário Nacional, visto que as disposições infraconstitucionais não condicionam o trabalho do legislador constituinte. Horvath, por seu turno, comentando a respeito do inciso II, do artigo 4º do Código, afirma que “continua sendo irrelevante o destino do produto da arrecadação para se dizer se estamos ou não diante de um tributo”, ao que complementa: “mas é imprescindível saber-se qual o destino do produto arrecadado para se saber diante de qual figura tributária se está”²³.

²¹ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional de Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 219.

²² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78

²³ HORVATH, Estevão. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 143.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.²⁴

A grande celeuma da tipologia tributária gira em torno, em verdade, na adoção ou não de um único elemento distintivo de classificação (vinculado e não vinculado), pois, conforme exemplarmente ressalta Tárek Moysés Moussalem, “destinado/não-destinado e restituível/não-restituível não formam classes coordenadas (classe de mesmo nível) com vinculado /não-vinculado, mas sim subordinadas. Da mesma forma que restituível/não-restituível é subordinada à destinado/não-destinado.”²⁵

Nesse mesmo sentido, Paulo Ayres Brito afirma que:

nas manifestações doutrinárias posteriores à promulgação da Constituição Federal de 88, as variáveis (i) 'destinação do produto arrecadado' e (ii) 'previsão de restituição do tributo pago' assumem posição de relevo. São consideradas ora como subclasses sucessivas da dicotomia 'tributos vinculados e não vinculados', ora como variáveis a serem consideradas ao lado do critério 'vinculação a uma atividade estatal’²⁶

Seja na qualidade de subclasses sucessivas, ou como variáveis a serem consideradas ao lado do critério vinculação a atividade estatal, a destinação e restituibilidade são elementos essenciais para se identificar as diversas espécies tributárias, essencial para fins de definir o tratamento jurídico a ser adotado no caso concreto.

Esse é, inclusive, o entendimento deveras vezes exposto pelo Supremo Tribunal Federal, conforme voto do Ministro Carlos Velloso:

O Código Tributário Nacional, no artigo 4º, inciso II, estabelece que 'a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.' Esse dispositivo tem aplicação, às inteiras, no que concerne aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria (C.F., art. 145, I, II, III). Todavia, quanto às contribuições parafiscais - que se desdobram em 1) contribuições sociais de seguridade social (C.F., art. 149, art. 195); 2) contribuições sociais de seguridade social decorrentes de novas fontes (C.F., art. 195, § 4º) e 3) contribuições sociais gerais, como, por exemplo, o salário educação, C.F., art. 212, § 5º, e as contribuições do sistema 'S', C.F., art. 240 - e bem assim às contribuições parafiscais especiais, vale dizer, 1) às contribuições de intervenção (C.F., art. 149) e 2) às contribuições corporativas (C.F., art. 149), quanto a essas contribuições, a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação²⁷

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

²⁵ MOUSSALEM, Tárek Moysés. Classificação dos Tributos: uma visão analítica. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2007, São Paulo. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007. p. 625

²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.57

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.925-8 - DF

É mister que seja procedido inicialmente, por tanto, o estudo da hipótese de incidência tributária e, por conseguinte, a base de cálculo para fins de identificar no tipo tributário a vinculação ou não a uma atividade do Estado, dividindo, assim, os tributos em vinculados e não-vinculados, entretanto para melhor estudar a fenomenologia tributária deve-se, em seguida, ser analisado sobre o prisma da destinação do produto arrecado (destinado e não-destinado) e, em seguida, sobre a ótica da restituibilidade (restituível e não-restituível), conforme vejamos:

	Impostos	Contribuições	Empréstimos Compulsórios	Contribuições de Melhoria	Taxas
Hipótese de Incidência Vinculada à uma Atividade do Estado	Não	Não	Não	Sim	Sim
Arrecadação destinada a fim específico	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Produto Arrecadado Deve ser Restituído	Não	Não	Sim	Não	Não

Dessa forma, a partir da classificação acima procedida, segundo os elementos constitucionalmente previstos, são identificados as diversas espécies tributárias, cujas características representam requisitos essenciais de validade previstas nas regras de competência outorgadas pela constituição e que devem ser observadas pelo legislador ordinário ao estabelecer qualquer exação. Importa dizer que qualquer exação estabelecida pelo legislador ordinário que não obedeça as características essenciais de cada espécie tributária acima destacadas deve ser considerada inconstitucional. As características essenciais das espécies tributárias representam limites constitucionais do legislador ordinário previsto nas regras de competência.

CAPÍTULO 3 – ENTÃO, O QUE É TAXA?

A partir do breve sumário a respeito do conceito de tributo e de sua classificação, podemos inicialmente afirmar que taxa é uma obrigação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitua sanção de ato ilícito (tributo), cuja hipótese de incidência está vinculada a uma atividade do estado, cujo produto arrecadado possui uma destinação específica e não é restituível.

Na esteira desse entendimento assevera Márcio Severo Marques:

“As taxas apresentam estrutura normativa diversa. Há vinculação estabelecida para o antecedente normativo, concernente à exigência de previsão legal do exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, descrita na hipótese tributária. E também há exigência de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação, finalidade para a qual foi autorizada sua instituição: o custeio da atividade exercida pelo Estado (e referida ao contribuinte), concernente ao poder de polícia ou à prestação de serviços públicos (específicos e divisíveis). Quanto à devolução do montante arrecadado ao contribuinte, não há previsão constitucional nesse sentido.”²⁸

Conforme bem ressaltado pelo autor em destaque, a norma constitucional não previu apenas as características utilizadas como critérios de classificação aqui trabalhadas para fins de outorgar ao legislador ordinário a instituição de taxas. A própria Magna Carta prever o vínculo específico das atividades do estado pela qual as taxas devem ser cobradas: exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II da Constituição Federal de 1988).

Ricardo Lobo Torres ensina que “a taxa é um tributo contraprestacional, posto que vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte. É cobrada pela prestação de serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia”²⁹

Ainda segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.:

A taxa é um tributo vinculado e, portanto, a sua hipótese de incidência definida em lei deve depender de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (...) tem caráter contraprestacional porque não pode ser cobrada sem que o Estado preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, serviço público específico e divisível. (...) A vinculação da hipótese de incidência legal a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte constitui pressuposto para a cobrança da taxa porque, caso contrário, inexistindo caráter contraprestacional, ou diluindo-se o seu benefício por toda a coletividade, não há que se falar em taxa mas em imposto.³⁰

²⁸ MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional de Tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 246.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.p.402

³⁰ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p.399.

Atrelado a cobrança das taxas vinculados aos serviços públicos específicos e divisíveis, utilizados ou colocados a disposição aos contribuinte, ou ao exercício do poder de polícia, a Constituição Federal de 1988 estabelece que “as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos”³¹. Essa previsão constitucional representa uma redundância, em que pese não representar um preciosismo do constituinte, vez que a Carta Constitucional já tinha estabelecido uma vinculação da cobrança das taxas ao exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, e a base de cálculo, além de mensurar de forma efetiva a grandeza econômica do fato gerador e compor a específica determinação da dívida, tem a função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária. Dessa forma, mesmo desconsiderando a previsão constitucional específica (art. 145, § 2o. da Constituição Federal de 1988), pode-se concluir que a taxa nunca poderia ter base de cálculo própria de imposto, que tem um critério material não vinculado a atividade estatal, pois, caso contrário, não seria taxa e sim imposto.

Nesse sentido, é mister trazer os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautelas diante dos frequentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, informando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.³²

Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho são essenciais para análise da constitucionalidade das taxas em razão da inadequação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, pois muitas taxas instituídas pelo poder público em geral representam, em verdade, impostos travestidos do termo taxa, sendo, por tanto, mister estudar sumariamente a regra-matriz de incidência tributária das taxas para fins aferir a constitucionalidade da taxa estudada.

³¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010, pp. 398 e 399.

CAPÍTULO 4 – DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DAS TAXAS EM GERAL

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”³³

A regra-matriz de incidência tributária representa, assim, uma estrutura lógica, previamente concebida, utilizada para se construir, a partir do texto legal, a norma tributária mediante a identificação dos seus elementos.

Nesse sentido, o objetivo desse capítulo é construir a regra-matriz de incidência das taxas, segundo os critérios gerais estabelecidos pela doutrina encabeçada por Paulo de Barros Carvalho, se valendo, para tanto, a autorização constitucional e o código tributário nacional.

4.1. O antecedente da RMIT das taxas

O antecedente da RMIT contempla a hipótese de incidência tributária, a situação do mundo fenomênico em que recairá a exigência fiscal, cuja identificação obedece três critérios: material, espacial e temporal.

4.1.1. O critério material das taxas

No critério material, há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas. Desvinculando-o dos demais critérios temporal e espacial, dir-se-á que o material irá designar sempre o próprio comportamento das pessoas, nos casos de "fazer", "dar" ou simplesmente "ser". Na verdade, o critério material está ligado a um verbo, seguido de seu complemento, como por exemplo: circular mercadorias, importar produtos industrializados, ou ser proprietário de imóvel em área urbana, etc.

A partir da leitura do art. 145, inciso II, da Magna Carta³⁴, constata-se que as taxas tem como critério material o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos e divisíveis. Importa dizer, por tanto, que há dois critérios materiais das taxas constitucionalmente previsto: a) exercício do poder de polícia e b) utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

³³ Idem, *ibidem*. p. 313.

³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O poder de polícia é a atividade administrativa, consistente no poder de restringir e condicionar o exercício dos direitos individuais em nome do interesse coletivo, essa é, inclusive, a definição dada no art. 78 do Código Tributário Nacional³⁵.

As taxas decorrente de poder de polícia visa, por tanto, retribuir os custos do Poder Público decorrente de uma ação fiscalizadora de atividade por ele controlada 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.

Nesse sentido, convém ressaltar que o controle da atividade pelo poder público e a exigência da taxa respectiva deve ter previsão legal, vez que qualquer limitação ou disciplina de direito, interesse ou liberdade, em benefício a ordem pública, deve ser precedida por lei, afinal é legítimo ao particular praticar qualquer ato desde que não seja vedado por lei, e a taxa, na qualidade de tributo, representa uma obrigação pecuniária compulsória, instituída por lei.

O segundo critério material das taxas, decorrentes do uso efetivo ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, não se demonstram tão simples. A previsão constitucional de instituição de taxa decorrente do uso efetivo ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis deve-se, assim, ser estudado termo a termo para verificar melhor o alcance da outorga constitucional ao legislador ordinário em criar as referidas exações.

O vocábulo “utilização” quer dizer, isoladamente, tirar proveito ou vantagem de algo. Contudo, nem toda taxa decorre de serviço público em que o contribuinte tira proveito ou vantagem. Há taxas sobre serviços públicos em que o contribuinte não tira quaisquer proveito, muito pelo contrário, o contribuinte obtém prejuízo, como é o caso da parte derrotada em processo judicial submetida ao pagamento das taxas judiciais. Dessa forma, a obtenção de vantagem sobre o serviço público prestado não é requisito essencial para que haja cobrança das taxas, conforme destaca Sacha Calmon Navarro Coelho, destacado por Luiz Alberto Pereira Filho:

“A circunstância de o serviço não vir a proporcionar vantagem ao contribuinte seria razão suficiente para negar ao pagamento, o que caracterizaria absurdo, até porque existem serviços públicos detrimntosos,

³⁵ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

que causam malefícios ao contribuinte. É o caso da certidão que declara débito para com o Fisco.”³⁶

Em verdade, o constituinte emprega o termo “utilização”, mas “fazer uso” representa um termo que melhor expressa o critério material das taxas, pois nem todo serviço público taxado traz vantagem ou o proveito ao contribuinte, bastando, assim, o uso do serviço público ou sua disposição.

De outra banda, o uso do termo “utilização efetiva ou potencial” representa ao mesmo tempo uma redundância e incongruência lógica. Toda e qualquer utilização é efetiva, pois o vocábulo utilizar já pressupõe uma ação. Já o vocábulo “potencial” representa um adjetivo que exprime possibilidades, sem concretude, não podendo, assim, adjetivar como potencial o termo “utilização”, que por si só exprime ação. Na esteira desse entendimento, destacamos o ensinamento de Geraldo de Ataliba:

a Constituição criou a paradoxal figura da utilização potencial de serviço público. Embora já absurdo – que a utilização é sempre atual, efetiva – interpretar a disposição ao pé da letra, implicaria destituir o significado a cláusula final do dispositivo, que se refere serviços “postos à disposição do obrigado (...) O sentido do mandamento – apreensível em função das construções doutrinárias e de exame sistemático do contexto é autorizar a lei a erigir em hipótese de incidência das taxas a utilização de serviço público ou a sua simples disponibilidade³⁷

A taxa incide, assim, sobre o uso e a disponibilidade do serviço público, e não sobre a utilização potencial, que por si só representa uma impossibilidade, cuja felicidade do dispositivo constitucional é informar que a taxa incide sobre o serviço público “prestado ao contribuinte ou postos a sua disposição”, promovendo, assim, um melhor contorno ao termo empregado “pela utilização, efetiva e potencial, de serviços públicos”.

Ademais, o Código Tributário Nacional considera utilizado potencialmente o serviço “quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento”³⁸ (art. 79, I, letra “b” do CTN).

A cobrança de taxa, assim, com base na mera disposição de serviço público deve obedecer, assim, dois requisitos: a utilização do serviço deve ser compulsória e a atividade administrativa deve estar em efetivo funcionamento. Essa disciplina dada pelo legislador complementar tem respaldo no art. 146 da Constituição Federal de 1988, pois a Magna Carta delegou a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária,

³⁶ PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. As taxas no sistema tributário brasileiro. Curitiba: Juruá, 2002, pp. 65

³⁷ ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. São Paulo: Revista de Direito Público, n. 09. p. 48

³⁸ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies. Dessa forma, além dos elementos previsto no dispositivo constitucional, o critério material da regra-matriz de incidência tributária das taxas ganham novos contornos através da norma complementar.

A compulsoriedade do uso do serviço público implica dizer que a lei deve obrigar o uso do serviço público e a mera disposição pelo Poder Público do serviço público autoriza a cobrança das taxas. Já a atividade administrativa estar em efetivo funcionamento representa uma dedução lógica da própria disposição do serviço público, haja vista que não estando a atividade administrativa em efetivo funcionamento, o serviço público não estará disponível.

Já a adjetivação do serviço público em específico e divisível, segundo o legislador complementar, implica em afirmar que o serviço público sujeito a taxa deve ser destacado em “unidade autônoma de intervenção, de unidade, ou de necessidade pública” (específico), e seu “uso é suscetível a utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (divisível) (art. 79, II e III do CTN)³⁹.

O fato das taxas só incidirem sobre serviços públicos específicos e divisíveis serviu como fundamento para inúmeros contribuintes se oporem a cobrança das chamadas taxas de iluminação pública, antes da emenda constitucional no. 39 de 2002 que criou a canhesta Contribuição de Iluminação Pública.⁴⁰

Por tudo exposto, as taxas em geral tem como critérios materiais, por tanto, a atividade de poder de polícia e o uso ou a disponibilidade de serviço público, específico e divisível, cuja mera disponibilidade do serviço público somente autoriza a cobrança do tributo quando o seu uso é obrigatório e a atividade administrativa está em efetivo funcionamento.

4.1.2. O critério espacial das taxas

O critério espacial é o local onde fato deva ocorrer para que surja seus efeitos jurídicos, não podendo, assim, ser confundido com o campo de vigência das normas tributárias.

O campo de vigência das normas tributárias é o espaço onde vige a norma: as leis municipais vigem apenas no território de seus municípios, as leis estaduais vigem apenas no território de seus Estados, e as leis federais vigem apenas no território nacional.

Já o critério espacial é o local eleito pela norma jurídica em que o fato gerador deva ocorrer. Pode ser, por tanto, um determinado local, como é o caso das repartições

³⁹ BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 588248 AgR. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento: 14/02/2012. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 29-03-2012.

alfandegárias em relação ao imposto de importação e exportação; pode ser uma determinada região, como é o caso do IPTU que incide apenas na área urbana do território municipal e o ITR que incide apenas na área rural, e pode possuir também um critério espacial genérico, cujo critério espacial se confunde com o campo de vigência da norma (exemplo, ICMS).

No caso das taxas, o critério espacial é o local onde a atividade de poder de polícia é realizada ou o serviço público é prestado ou disponibilizado, podendo, por tanto, abranger todo o campo de vigência da norma tributária, possuindo, assim, um critério espacial bem genérico.

4.1.3. O critério temporal das taxas

O critério temporal representa o momento eleito pela norma em que se presume a ocorrência do fato gerador, ou seja, é o momento que “acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”⁴¹

Nas taxas, por tanto, o critério temporal é o momento em que a atividade de poder de polícia é realizado ou o serviço público é prestado ou disponibilizado.

4.2. Consequente da RMIT das taxas

O consequente da RMIT é a estrutura lógica que prescreve a obrigação, estabelece, por tanto, “critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor”⁴²

Dessa forma, o consequente da RMIT é composto de dois critérios: o critério pessoal e o quantitativo.

4.2.1. O critério pessoal das taxas

O critério pessoal aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídica tributária.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010, p. 327.

⁴² Idem, ibidem, p. 348.

O sujeito ativo é “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada”⁴³, podendo inclusive ser pessoa física segundo a opinião de Paulo de Barros Carvalho.

No caso das taxas, por tanto, o sujeito ativo é a pessoa jurídica ou física, pública ou privada, que preste ou disponibilize serviço público, específico e divisível, bem como exerça poder de polícia, segundo previsão legal.

Já o sujeito passivo é a “pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”⁴⁴, representando, no caso das taxas, a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que exerça atividade controlada pelo Poder Público, sujeita a fiscalização, ou a tomadora ou a quem é disponibilizado os serviços públicos, específico e divisível, segundo previsão legal.

4.2.2. O critério quantitativo das taxas

Paulo de Barros Carvalho define critério quantitativo como:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota⁴⁵

O critério material das taxas seria, assim, os elementos utilizados pelo texto legal para compor a obrigação tributária, considerando os custos da atividade de poder de polícia ou do serviço público, específico e divisível, utilizados pelo contribuintes ou lhes colocados a disposição.

Nesse sentido, ensina Luiz Alberto Pereira Filho:

O critério material das taxas é a efetiva prestação de um atuação do Estado, em relação ao administrado, devendo o pagamento da exação apenas cobrir a despesa efetuada pelo ente público para prestação do serviço. Os fatos desvinculados de uma atividade estatal, que levam em consideração a capacidade econômica do sujeito passivo, são atípicos de outras espécies tributárias (impostos, por exemplo), não de taxas. O critério quantitativo das taxas, apontado na regra-matriz, por conseguinte, desvincula-se do fenômeno da capacidade econômica do sujeito passivo, porque o seu quantum deve medir apenas o custo, relativamente a cada indivíduo, do serviço prestado pelo ente estatal. Melhor dizendo, o valor mensurador da taxa relaciona-se, intimamente, com o critério material da taxa, devendo espelhá-lo, isto é, sendo este a prestação de serviço, aquele refleti-lo-á, não importando a quantificação do contribuinte, ou seja, o mesmo possuir maior ou menor capacidade econômica para pagar taxa.⁴⁶

⁴³ Idem, ibidem. p. 364.

⁴⁴ Idem, ibidem, p. 367.

⁴⁵ Idem, ibidem, p. 391.

⁴⁶ PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. As taxas no sistema tributário brasileiro. Curitiba: Juruá, 2002, p. 56

A base de cálculo, por sua vez, nada mais é que a expressão monetária da hipótese de incidência tributária. Nesse sentido:

a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinado-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.⁴⁷

Em razão da base de cálculo ter a função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária, além de mensurar de forma efetiva a grandeza econômica do fato gerador e compor a específica determinação da dívida, a base de cálculo das taxas deve possuir umbilical relação com o custo da atividade do poder de polícia ou do serviço público prestado ou disponibilizado.

Esse é inclusive o entendimento de Márcio Severo Marques ao destacar que:

No caso das taxas, é o valor desta atuação que deve ser tomado como base de cálculo do tributo, correspondendo à exata medida do serviço público prestado (ou colocado à disposição do contribuinte) ou da atividade concernente ao poder de polícia, assim levado a cabo.⁴⁸

Por fim, a alíquota é a parcela, quota, fração ou parte da base de cálculo que deverá ser entregue ao Estado a título de tributo, podendo se apresentar em forma de percentagem como também em termos monetários em função de uma escala progressiva da base de cálculo.

A alíquota das taxas deveras vezes é revelada em termos monetários, em função de uma escala progressiva, haja vista que a base de cálculo das taxas não é a mensuração de uma riqueza auferida pelo contribuinte a ser tributada (forma típica da composição das obrigações tributárias dos impostos nascida pela conjugação entre uma riqueza tributada (base de cálculo) e um percentual (alíquota)) e sim um custo de atividade decorrente do poder de polícia ou de um serviço público prestado ou disponibilizado pelo Poder Público.

A falta de relação entre o custo do serviço prestado pelo Estado e o valor a ser pago a título de taxa representa uma ofensa ao princípio da proporcionalidade, vedação ao confisco, bem como ao princípio da capacidade contributiva que na espécie tributária em questão – taxa - toma novas acepções em razão da particularidade da hipótese de incidência tributária e da base de cálculo.

Deveras, não havendo correlação entre o valor do custo do serviço para o Estado, medindo individualmente, e o valor que deverá ser pago a título de taxa, pode-se-á suscitar a desobediência ao princípio da capacidade contributiva, tomando na acepção de garantia do contribuinte de não ser tributado em razão desproporcional ao real dispêndio que representou à

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010, p. 395

⁴⁸ MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional de Tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 239

pessoa pública. Nesta hipótese, é plenamente cabível sustentar-se que houve desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.⁴⁹

Essa é a estrutura lógica de toda e qualquer taxa a ser instituída pelo Poder Público, seja decorrente do poder de polícia, ou do uso ou mera de disponibilidade de serviço público, específico e divisível, é essencial para estudar o fenômeno das custas judiciais.

CAPÍTULO 5 - DO FATO IMPONÍVEL DAS CUSTAS JUDICIAIS

Após o estudo sumário do conceito de tributo, da classificação tributária, do conceito de taxa e sua regra-matriz de incidência tributária ora passaremos a estudar a cobrança das custas judiciais sobre o manto do conceito de tributo, suas espécies e a regra matriz de incidência tributária.

A art. 24 da Constituição Federal estabelece que cabe à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar, de forma concorrente, sobre custas dos serviços forenses (art. 24, inciso IV da CF/88). O legislador constituinte, por sua vez, prevendo a possibilidade de inexistência de lei federal sobre normas gerais garantiu aos Estados o exercício da competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades. (art. 24, § 3º da CF/88).

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

IV - custas dos serviços forenses;

(...)

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.⁵⁰

No âmbito nacional, não há qualquer dispositivo legal que pretenda definir o que é custas dos serviços forenses, cabendo, assim, ao interprete do comando constitucional promover a significação do enunciado.

Custos são “medidas monetárias dos sacrifícios financeiros com os quais uma organização, uma pessoa ou um governo, têm de arcar a fim de atingir seus objetivos, sendo considerados esses ditos objetivos, a utilização de um produto ou serviço qualquer, utilizados na obtenção de outros bens ou serviços.”⁵¹

No âmbito contábil, custo, especificamente, é um gasto que traz retorno financeiro e representa um bem ou serviço consumido na atividade-fim da entidade, diferentemente de despesa que é um gasto que não traz retorno financeiro e representa um bem ou serviço consumido na atividade meio da entidade.

⁴⁹ PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. As taxas no sistema tributário brasileiro. Curitiba: Juruá, 2002, p. 57

⁵⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁵¹ Wikcionário. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo#Custos_sob_a_.C3.B3tica_cont.C3.A1bil. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

Nesse sentido, o art. 13 do Decreto-lei No. 1598/1977, no âmbito da legislação do imposto de renda, esclarece o que seria custos, conforme vejamos:

Custo dos Bens ou Serviços

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.⁵²

De acordo com a NPC (Norma e Procedimento de Contabilidade) 2 do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), no âmbito fabril:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.⁵³

Por outro lado, o dicionário Michaelis define assim serviço:

sm (lat servitium) 1 Ato ou efeito de servir. 2 Estado, emprego ou ocupação de quem é servo, criado ou doméstico. 3 Estado de quem trabalha por salário. 4 Exercício, funções, trabalho do que serve. 5 Desempenho de funções públicas, quer civis quer militares. 6 Trabalho, ocupações, obrigações. Execução de trabalho ou desempenho de funções, ordenados ou pagos por outrem.⁵⁴

As inúmeras acepções do vocábulo “serviço” descrito no dicionário está, assim, relacionado ao desempenho de uma atividade em benefício de outra pessoa. Contudo, analisado conjuntamente com adjetivo forense, a significação do vocábulo “serviço” é afunilado ao desempenho de uma função pública, pois o referido adjetivo se refere justamente

⁵² BRASIL. Decreto-lei No. 1598 de 26 de dezembro de 1977.

⁵³ IBRACON. Norma e Procedimento de Contabilidade 2. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes.php?codCat=3&pagina=2>. Acesso em: 23 de outubro de 2012

⁵⁴ Michaelis: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=servi%E7o>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

a foro judicial, ao exercício da jurisdição, que representa uma das funções públicas (poderes), conjuntamente com a legislativa e executiva.

Nesse sentido, custas de serviços forenses representam a soma dos gastos incorridos e necessários para o desempenho da atividade judiciária cobradas pelo Poder Público, perfeitamente enquadrada ao conceito de tributo, por representar uma obrigação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitui sanção de ato ilícito.

Ademais, as custas judiciais tem natureza de taxa por ser um tributo cuja hipótese de incidência está vinculada a uma atividade do estado (serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário), o produto arrecadado é destinado a manutenção daquela atividade e não é restituído, além de possuir as características específicas prevista na Magna Carta, ou seja, representar valor cobrado decorrente do uso de um serviço público, específico e divisível.

As custas judiciais representam, assim, um tributo cobrado pelo serviço público, específico e divisível, prestado pelo Poder Judiciário, porque o serviço pode ser destacado em unidades autônomas (processo) e é utilizado, separadamente, por cada um dos usuários, que no âmbito processual são chamado de partes. O serviço público tributado, através das custas judiciais, nada mais é que os serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário, que, por sua vez, é exercida através do processo. O princípio do devido processo legal e da inafastabilidade do judiciário representam pedras fundamentais que assenta qualquer estado democrático de direito.

TÍTULO II
Dos Direitos e Garantias Fundamentais
CAPÍTULO I

DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;⁵⁵

Processo é o caminho percorrido pelo Estado para compor a lide. É um método. Processo, aliás, significa "marcha avante", "caminhada", do latim *procedere*, que significa

⁵⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

"seguir adiante"⁵⁶. Nesse sentido, os custos com os atos do processo representam, assim, os limites das custas judiciais em razão do processo representar a materialização do serviço público judicial. Custas judiciais que superam os valores dos custos com o processo representam, assim, uma evidente ofensa ao princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, além de importar num obstáculo material ao acesso à justiça, passível, inclusive de controle de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, conforme vejamos:

Ementa

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça. Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás.⁵⁷

A correlação lógica entre a base de cálculo e as custas com o processo representam, assim, nas taxas exigidas pelo serviço público prestados pelo Poder Judiciário um pressuposto de validade da norma jurídica, devendo, assim, ser observado pela lei instituidora da referida exação.

⁵⁶ CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: 1999, p. 275

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 948 / GO – GOIÁS. Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK. Julgamento: 09/11/1995. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação. DJ 17-03-2000 PP-00002

CAPÍTULO 6 – A LEI DO ESTADO DA BAHIA No. 12.373/2011

A lei estadual no. 12.373/2011 é a lei que “Dispõe sobre a fixação, a contagem, a cobrança e o pagamento dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, da Taxa de Prestação de Serviços na área do Poder Judiciário e da Taxa de Fiscalização Judiciária”⁵⁸. A referida lei estadual nasceu após as mudanças propostas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) frente a dura constatação da ineficiência da justiça baiana que teve o pior desempenho de todos os tribunais de justiça estaduais do país em levantamento divulgado em 31 de março de 2011 por ter julgado, apenas, 58,4% (cinquenta e oito, virgula quatro por cento) da quantidade de processos recebidos. O levantamento do CNJ demonstra que a justiça baiana não supre a demanda dos contribuintes, desempenhando um serviço público que não atinge os anseios da população.

A Lei Estadual 12.373/2011 previu a privatização dos cartórios, passando a caber ao Tribunal de Justiça apenas fiscalizar a eficiência e a idoneidade do serviço prestado pelos estabelecimentos privados na Bahia, último estado da federação a privatizar o serviço de cartórios.

Contudo, o remédio utilizado para buscar melhor eficiência dos serviços notariais e de registro, bem como a prestação de serviços prestados diretamente pelo Poder Judiciário do Estado do Bahia pode lhe levar ao falecimento ao revés de auxiliar na recuperação do doente, haja vista que houve uma aumento significativo das taxas cobradas pelos serviços público que variaram de 58% (cinquenta e oito por cento) a 3.322% (três mil, trezentos e vinte e dois por cento).

A pretensão desse estudo, entretanto, não é avaliar o aumento desproporcional de todas as taxas exigidas pela lei estadual no. 12.373/2011, que além de contemplar as custas judiciais, dispõe também a respeito da taxas cobradas nos serviços notariais e de registro. Contudo, há que sumariamente destacar as taxas cobradas pelo assento de casamento, a vista de certidão de habilitação de outro cartório, subiu de R\$ 2,70 (dois reais e setenta centavos) para R\$ 92,40 (noventa e dois reais e quarenta centavos), representando um aumento de 3.322% (três mil, trezentos e vinte e dois por cento), e que as taxas de poder de polícia exercida pelo Poder Judiciário frente aos serviços notariais e de registro, ora privatizados, representam, em geral, mais de 50% (cinquenta por cento) do valor do serviço cobrado. Nesse sentido, do valor de R\$ 11.439,00 (onze mil, quatrocentos e trinta e nove reais) pagos

⁵⁸ BAHIA. Lei Estadual 12.373 de 23 de dezembro de 2011.

pelo contribuinte no registro de imóveis superiores a R\$ 4.014.153,08 (quatro milhões, quatorze mil, cento e cinquenta e três reais e oito centavos), R\$ 4.011,10 (quatro mil e onze reais e dez centavos) corresponde a taxa de fiscalização devida ao Poder Judiciário, cujo valor do registro é, em verdade, de R\$ 7.427,90 (sete mil, quatrocentos e vinte e sete reais e noventa centavos).

A discrepância das taxas prevista na lei estadual 12.373/2011 não atinge apenas os serviços públicos cuja prestação é concedido aos particulares e o Poder Judiciário detém apenas poder de polícia (taxas de serviços notariais e registro), mas também as custas judiciais, cujo serviço público taxado é prestado diretamente pelo Poder Judiciário, devendo, para tanto, ser analisada, assim, sua regra-matriz de incidência tributária para fins de obter suas conclusões.

6.1. A regra-matriz de incidência tributária das custas judiciais baianas:

Após compreender o fenômeno das custas judiciais e seu enquadramento tributário na qualidade de taxas, é mister compor a regra-matriz de incidência tributária das custas judiciais baianas segundo a lei estadual no. 12.373/2011.

6.1.1. O Antecedente das custas judiciais baianas:

6.1.1.1. O critério material das custas judiciais baianas:

As custas judiciais baianas na qualidade de taxa tem como critério material o uso de serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia. A lei estadual no. 12.373/2011, buscando melhor esclarecer melhor o alcance da hipótese de incidência tributária das taxas sobre os serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, traz no art. 30 do referido novel legislativo, de forma taxativa, alguns serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia sujeito a taxa.

Art. 30 - Consideram-se custas judiciais, a serem contadas para efeitos processuais, os valores monetários correspondentes:
I - à taxa de prestação de serviços na área do Poder Judiciário;
II - à expedição de atos processuais pelos serviços de comunicação;
III - à publicação de atos processuais em órgãos de divulgação;
IV - às despesas com a guarda e conservação de bens penhorados, arrestados, sequestrados ou apreendidos judicialmente, a qualquer título, ou de bens vagos ou de ausentes, em depósito;
V - às despesas com demolição, nas ações demolitórias e nas de renúncia de obra nova, quando vencido o denunciado;
VI - às despesas de arrombamento e remoção ou de quaisquer outras diligências preparatórias de ação;

VII - às despesas de condução e estada, quando necessárias, dos Juízes, órgãos do Ministério Público e Servidores Judiciais, nas diligências que efetuarem;

VIII - às multas impostas às partes, nos termos da legislação processual; e

IX - ao porte de remessa e retorno.

Parágrafo único - As custas previstas neste artigo não excluem outras despesas estabelecidas na legislação vigente.⁵⁹

Os serviços públicos prestados pelo Poder Judiciário elencados no artigo 30 tem caráter taxativo e não poderia ser diferente em razão do princípio da tipicidade cerrada em vigor no direito tributário. A observação constante no parágrafo único apenas informa que o legislador pode prever a taxa de outros serviços prestados pelo Poder Judiciário não elencado no caput. O parágrafo único do mencionado artigo apenas reforça que os outros serviços públicos sujeitos a taxa devem ser estabelecido mediante lei e a íntima relação entre o custo do serviço e o valor da taxa ao utilizar o termo “outras despesas”, principalmente considerando, conjuntamente, com o art. 32: “Nos casos dos incisos V e VI do art. 30, as despesas deverão ser previamente aprovadas pelo juiz, ouvida a parte interessada na diligência.”⁶⁰

6.1.1.2. O critério temporal e espacial das custas judiciais baianas:

O critério espacial e temporal não estão explícitos na lei estadual no. 12.373/11, haja vista que o mencionado novel estabelecido não prever o momento em que se presume a ocorrência dos serviços públicos taxados pelas custas judiciais, presumindo-se, por tanto, que seja no momento que o serviço público previsto no art. 30 é prestado.

Nesse sentido, convém ressaltar que o critério temporal não se pode confundir com o prazo para recolhimento do tributo, haja vista que o critério temporal é o momento que se presume ocorrer a hipótese de incidência tributária e o prazo para recolher o tributo é o limite temporal para que haja o cumprimento da obrigação tributária sem imposição de multa.

O art. 27 estabelece, em verdade, o momento em que deve haver o recolhimento do tributo (prazo) e não o momento da ocorrência da hipótese de incidência tributária (critério temporal), cuja exigência é procedida, inclusive, antes do momento da ocorrência da hipótese de incidência tributária conforme vejamos:

Art. 27 - As despesas, os emolumentos, a taxa de prestação de serviços na área do Poder Judiciário e a taxa de fiscalização judiciária deverão ser recolhidos previamente à prática do ato, no pedido do serviço ou na apresentação do título para anotação registral, cabendo aos delegatários e aos titulares dos cartórios judiciais a verificação da autenticidade dos documentos

⁵⁹ BAHIA. Lei Estadual 12.373 de 23 de dezembro de 2011.

⁶⁰ Idem, ibidem.

bancários, comprobatórios dos respectivos recolhimentos, pelos meios proporcionados pela Administração Judiciária.⁶¹

O critério espacial é o local onde o serviço público prestado pelo Poder Judiciário, previsto no art. 30, é prestado. Dessa forma, pode-se perceber que não está restrita, por tanto, ao prédio onde está localizada os servidores e a autoridade judicial, haja vista que existem atos processuais elencadas no art. 30, sujeitos a taxas, que são praticados fora da repartição judicial.

6.1.2. O Consequente das custas judiciais baianas:

6.1.2.1. O Critério pessoal:

O sujeito ativo das custas judiciais baianas sempre é o Poder Judiciário do Estado, diferentemente dos taxas decorrente de serviços notariais e de registro, também previstos na Lei Estadual No. 12.373/2011 que ora são os delegatários em razão da privatização dos cartórios judiciais.

O sujeito passivo, por sua vez, ao teor do art. 6o. pode ser “as pessoas que provoquem, requeiram ou se utilizem dos serviços indicados no Anexo” da Lei Estadual 12.373/2011 e a “parte contrária à pessoa isenta, quando vencida, sempre que celebrar acordo judicial ou reconhecer o pedido”⁶².

6.1.2.2. O Critério quantitativo:

O grande celeuma das custas judiciais se referem, em verdade, a respeito do critério quantitativo previsto no anexo da Lei Estadual 12.373/2011, prevista no tabela I.

A base de cálculo dos processos em geral são fixados no valor causa, não possuindo, por tanto, qualquer relação com o custo do serviço prestado. Convém lembrar, conforme amplamente demonstrado, que o valor da base de cálculo de qualquer taxa deve externar o custo do serviço prestado e no caso das custas judiciais devem possuir correlação com os custos do processo. É irrazoável e ilógico fixar a base de cálculo das custas judiciais das causas em geral no valor atribuído a causa, haja vista que muitas demandas irão seguir o mesmo rito processual, sendo necessário a prática de determinados atos previamente

⁶¹ Idem, ibidem.

⁶² Idem, ibidem.

estabelecidos na lei processual e gerando, por tanto, o mesmo dispêndio (custo com o processo), em que pese os valores das causas serem diferentes.

A logicidade da relação entre hipótese de incidência tributária e base de cálculo das taxas (relação base de cálculo e custo do serviço prestado) implicaria em fixar a base de cálculo das custas judiciais dos processos em geral no rito adotado pelo demandante, ou seja, quanto maior for a complexidade do rito processual adotado pelo demandante, que implique a prática de mais atos legalmente previstos, maior deveria ser o valor do tributo exigido, por representar um maior custo para o Poder Público decorrente da prática de mais atos judiciais.

A fixação da base de cálculo das custas judiciais dos processos em geral no valor atribuído a causa representa em verdade uma desnaturação das custas judiciais por não haver qualquer relação lógica entre o custo do serviço público prestado e a base de cálculo, não representando, por tanto, taxa.

Nesse sentido, convém destacar que não é esse o posicionamento dos tribunais superiores, haja vista que o Supremo Tribunal Federal entende ser possível a fixação da base de cálculo das custas judiciais com base no valor atribuído a causa, desde que mantida razoável correlação com o custo da atividade prestada⁶³, cuja assertiva por si só demonstra uma incongruência.

É impossível as custas judiciais terem uma razoável correlação com os custos do serviço prestado se a valor da causa não possuem relação substancial com os custos com o processo. O valor da causa somente tem relação com os custos com o processo quando serve para fins de fixação de rito processual, o que não pode ser considerado de forma absoluta, pois duas demandas podem seguir o mesmo rito processual e gerar o mesmo custo com os referidos atos processuais, entretanto serão tributados de forma diferentes, considerando os molde adotados pela lei estadual no. 12.373/2011, o que ofende, por tanto, o princípio da isonomia.

De outra banda, convém destacar que as custas judiciais possuem alíquotas em termos monetários em função de escala progressiva, cujos valores mínimos e máximos demonstram ser irrazoáveis. O valor mínimo de custas judiciais dos processos em gerais é de R\$ 207,90 (duzentos e sete reais e noventa centavos) nas demandas cujo valor da causa é de até R\$ 1.000,00 (mil reais), ou seja, o valor da taxa correspondente a mais de 20% (vinte por cento) do valor máximo da faixa, e valor máximo é de R\$ 8.769,60 (oito mil e setecentos e sessenta e nove reais e sessenta centavos), que pode si só inviabiliza o acesso a justiça.

⁶³ ADI 2655 / MT - MATO GROSSO. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 09/10/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

Ademais, a lei estadual no. 12.373/2011 promove um aumento substancial das custas cartorárias em comparação as custas judiciais cobradas em 2011, numa completa ofensa ao

Processos em Geral			
Causas no valor até	Custas em 2011	Custas em 2012	Aumento
R\$ 46,99	R\$ 9,80	R\$ 207,90	2021,43%
R\$ 70,59	R\$ 14,80	R\$ 207,90	1304,73%
R\$ 156,63	R\$ 18,90	R\$ 207,90	1000,00%
R\$ 313,25	R\$ 24,00	R\$ 207,90	766,25%
R\$ 626,50	R\$ 39,10	R\$ 207,90	431,71%
R\$ 939,76	R\$ 98,30	R\$ 207,90	111,50%
R\$ 1.566,26	R\$ 196,60	R\$ 250,00	27,16%
R\$ 3.916,09	R\$ 294,90	R\$ 311,80	5,73%
R\$ 7.832,18	R\$ 491,60	R\$ 519,80	5,74%
R\$ 15.664,59	R\$ 735,80	R\$ 778,00	5,74%
R\$ 23.496,77	R\$ 982,10	R\$ 1.038,40	5,73%
R\$ 39.161,13	R\$ 1.169,20	R\$ 1.236,20	5,73%
R\$ 58.741,70	R\$ 1.390,20	R\$ 1.469,90	5,73%
R\$ 88.112,54	R\$ 1.739,00	R\$ 1.838,60	5,73%
R\$ 132.168,81	R\$ 2.174,60	R\$ 2.299,20	5,73%
R\$ 198.253,22	R\$ 2.718,00	R\$ 2.873,70	5,73%
R\$ 297.379,83	R\$ 3.396,70	R\$ 3.591,30	5,73%
R\$ 446.069,75	R\$ 4.246,70	R\$ 4.490,00	5,73%
R\$ 669.104,62	R\$ 4.246,70	R\$ 5.612,50	32,16%
R\$ 1.003.656,94	R\$ 4.246,70	R\$ 7.015,70	65,20%
a partir de R\$ 1.003.656,95	R\$ 4.246,70	R\$ 8.769,60	106,50%

ATO	Custas em 2011	Custas em 2012	Aumento
MANDADO DE SEGURANÇA DE VALOR INESTIMÁVEL:	R\$ 27,80	R\$ 69,50	150,00%
JUSTIFICAÇÃO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS	R\$ 27,80	R\$ 69,50	150,00%
PROCESSO OU PROCEDIMENTO SEM VALOR DECLARADO	R\$ 43,30	R\$ 108,30	150,12%
CONFLITOS DE JURISDIÇÃO E DE COMPETÊNCIA SUSCITADOS PELA PARTE	R\$ 27,80	R\$ 69,50	150,00%
AÇÕES PENAS PRIVADAS	R\$ 27,80	R\$ 69,50	150,00%
CARTA PRECATÓRIA, DE ORDEM E ROGATÓRIA PARA CUMPRIMENTO	R\$ 43,30	R\$ 102,50	136,72%

princípio da proporcionalidade, conforme observa-se em tabela comparativa:

Dessa forma, podemos perceber que as custas judiciais dos processos em geral, cujo valor da causa é de até R\$ 46,99 (quarenta e seis reais e noventa e nove centavos), aumentaram 2201,43% (dois mil, duzentos e um virgula quarenta e três centavos por cento), as custas judiciais dos recursos em geral aumentaram 268,71% (duzentos e sessenta e oito virgula setenta e um por cento), entre outros aumentos absurdos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, podemos concluir que as custas judiciais representam um autêntico tributo, em especial taxa, por ser uma obrigação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitua sanção de ato ilícito, vinculado as prestações de serviços públicos, específico e divisível, desempenhados pelo Poder Judiciário, destinado ao custeio de suas atividades e não restituível.

O valor exigido das custas judiciais deve possuir correlação com o custo do processo, veículo pelo qual o serviço público em questão é prestado pelo Poder judiciário. As custas judiciais deve ter nítida relação, por tanto, com o rito processual, pois diferentes ritos processuais implica em diferentes custas para o Poder Judiciário em razão do número de atos a serem praticados e sua complexidade. Nesse sentido, a base de cálculo das custas judiciais deve confirmar, infirmar ou afirmar o serviço público prestado pelo Poder Judiciário, materializando, por tanto, seus custos.

As custas judiciais na Bahia possuem base de cálculo com pouca relação com o custo do processo por fixar-se no valor da causa, perdendo, por conseguinte, seu caráter de taxa. O valor da causa só possui relação com o custo do processo quando serve para fixar o rito processual, mas não é determinante, pois pode haver demandas que adotem o mesmo rito processual e seja tributadas de forma diferente em razão do valor atribuído a causa, apesar de não implicar em diferentes custos com o processo.

A não observância das características típicas das taxas ao instituir as custas judiciais no Estado da Bahia implica dizer que o referido tributo é inconstitucional por ofender o princípio da capacidade contributiva, isonomia, e desviar-se da competência outorgadas pela constituição (legalidade).

Por fim, o aumento significativo das custas judicias promovidas pela lei estadual no. 12.373/2011 representa desproporcional e irrazoável, representando uma ofensa ao princípio da proporcionalidade e vedação ao confisco.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Considerações em torno da teoria jurídica da taxa**. São Paulo: Revista de Direito Público, n. 09.
- BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: **Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BAHIA. Lei Estadual 12.373 de 23 de dezembro de 2011.
- BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1996.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- _____. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
- _____. Decreto-lei No. 1598 de 26 de dezembro de 1977.
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.925-8 – DF
- _____. Supremo Tribunal Federal. AI 588248 AgR. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento: 14/02/2012. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 29-03-2012.
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADI 948 / GO – GOIÁS. Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK. Julgamento: 09/11/1995. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação. DJ 17-03-2000 PP-00002.
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2655 / MT - MATO GROSSO. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 09/10/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.
- CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 16a. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 22a. Edição. 2010.
- CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: 1999.
- HORVATH, Estevão. **Classificação de Tributos**. In: Curso de Iniciação em Direito Tributário.
- _____. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Dialética, 2009.

IBRACON. Norma e Procedimento de Contabilidade 2. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes.php?codCat=3&pagina=2>. Acesso em: 23 de outubro de 2012

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional de Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

Michaelis: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=caracteriza>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

Michaelis: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=se rvi%E7o>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Classificação dos Tributos: uma visão analítica**. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2007, São Paulo. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Wikcionário. Disponível em: <http://pt.wiktionary.org/wiki/caracter%C3%ADstica>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

Wikcionário. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo#Custos_sob_a_.C3.B3tica_cont.C3.A1bil. Acesso em: 23 de outubro de 2012.