



**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO**

27

PAULO SÉRGIO GAGLIARDI PALERMO

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO PREDIAL
E TERRITORIAL URBANO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Dissertação apresentada ao
Curso de Pós Graduação da
FGV/EAESP Área de concentração:
Economia e Finanças Públicas,
como requisito para obtenção de
título de mestre em
Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Haroldo
Giacometti

**SÃO PAULO
1994**



Fundação Getúlio Vargas
Escola de Administração
de Empresas de São Paulo
Biblioteca



692/94



1199400692

Carlos

Escola de Administração de Empresas de São Paulo	
Data 1.8	N.º de Chamada 986.2 (81) P186P
N.º Volume 692/94	Registrado por JK

Dis.
e.2

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO PREDIAL
E TERRITORIAL URBANO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Banca Examinadora

Prof. Orientador: Haroldo C. Glacometti

Prof.: _____

Prof.: _____

Prof.: _____

Dedico este trabalho à
querida Hertha e aos meus
pais, Nelson (in memoriam) e
Deolinda.

INTRODUÇÃO.....	PÁG. 01
1 - DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	PÁG. 04
1.1 - REGRAS DE EQUIDADE NAS CIÊNCIAS DAS FINANÇAS	
1.1.1 - A VISÃO UTILITARISTA.....	PÁG. 13
1.1.2 - A IGUALDADE DE OPORTUNIDADES.....	PÁG. 23
1.2 - IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: Conceito e Conteúdo Jurídico do Princípio.....	PÁG. 30
1.2.1 - O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	PÁG. 33
1.2.2 - IGUALDADE FORMAL OU IGUALDADE MATERIAL?.....	PÁG. 36
1.2.3 - A IGUALDADE E A DISCRIMINAÇÃO LEGÍTIMA.....	PÁG. 41
1.3 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EQUIDADE...	PÁG. 47
1.3.1 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	PÁG. 50
2 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	PÁG. 54
2.1 - PROPORCIONALIDADE OU PROGRESSIVIDADE.....	PÁG. 56
2.2 - LIMITES E ALCANCE DA PROGRESSIVIDADE.....	PÁG. 60
2.2.1 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE.....	PÁG. 63
2.2.2 - ISENÇÃO E IMUNIDADE.....	PÁG. 70
2.3 - PRATICABILIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	PÁG. 74
3 - APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	PÁG. 78
3.1 - A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	PÁG. 80
3.2 - O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - "IPTU" E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	PÁG. 82
3.3 - O "IPTU" COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA.....	PÁG. 85
3.4 - A PROGRESSIVIDADE DO "IPTU" NO TEMPO.....	PÁG. 89
3.5 - A EQUIDADE E O "IPTU" - DIFICULDADES PRÁTICAS.....	PÁG. 92
4 - CONCLUSÃO.....	PÁG. 97
5 - BIBLIOGRAFIA.....	PÁG. 101

"A regra de igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem."

(Oração aos Moços, Casa de Rui Barbosa, Rio, 1949, págs. 33 e 34)

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo analisar o princípio da capacidade contributiva e os limites de sua aplicabilidade à luz da Constituição Federal de 1988.

Sua ênfase centra-se na análise conceitual do princípio, enfocando-o como instrumento de política fiscal apto a possibilitar maior arrecadação para os cofres públicos e, simultaneamente, como meio de alcançar maior equidade tributária e expressão de garantia individual do contribuinte ao poder de tributar.

Em meio à crise fiscal do setor público brasileiro, caracterizada pela desestabilização da moeda, pela destruição das finanças públicas, pela desorganização do sistema produtivo, que compromete os salários e penaliza basicamente os setores menos favorecidos e menos organizados, exige-se medidas drásticas, imediatas e eficazes por parte do governo, que responde, quase sempre, segundo uma "racionalidade econômica", onde os fins arrecadatórios justificam os meios, muitos deles, eivados de declaradas inconstitucionalidades (1).

Por outro lado, é notória a crescente preocupação dos juristas com a ordem constitucional e o

(1) Em matéria publicada no periódico "Gazeta Mercantil", em 3 de abril de 1990, assim se manifestaram dois professores titulares da Faculdade de Economia da USP: "Pouco importa se as medidas provisórias sejam inconstitucionais, desde que o plano dê certo" - disse o economista Carlos Alberto Longo. "Economistas no governo geram empregos pelo menos para um setor da economia: o dos advogados" - afirmou o economista Roberto Macedo.

reconhecimento dos direitos individuais legitimados por um aparato legal-racional ávidos por justificar a chamada "indústria de liminares", a qual em nome da segurança do direito, acaba por dificultar uma gestão administrativa mais eficaz.

A par desses dois tipos específicos de "racionalidade"; a econômica voltada a "resultados"; e a jurídica, essencialmente assentada em "princípios", procurou-se estudar a viabilidade da aplicação do conceito da capacidade contributiva dentro do sistema tributário vigente (2).

Na primeira seção trataremos a evolução histórica do princípio, relatando a tendência das Constituições Modernas, bem como da distribuição do ônus tributário e das regras de equidade sob a ótica das finanças públicas. Examinaremos a visão utilitarista das regras de tributação segundo os princípios do custo, do benefício e da capacidade individual de pagar imposto. Veremos, também, o enfoque mais recente da igualdade de oportunidades.

Abordaremos a definição do princípio da isonomia e da importância de seu estudo para a matéria tributária, descrevendo a correlação existente entre a riqueza e a desequiparação dos contribuintes, de forma a

(2) Os dois critérios de racionalidade foram expostos por José Eduardo Faria, em inovadora análise dos aspectos da governabilidade e da transição democrática na obra *"Direito e Economia na Democracia Brasileira"*, Ed. Malheiros, 1ª ed., 1993.

atender ao princípio da capacidade contributiva. A diferenciação entre a igualdade formal e a igualdade material, bem como as presunções legais que envolvem a obrigação tributária, também fazem parte da abordagem inicial.

Na segunda seção enfocaremos a capacidade contributiva na Constituição de 1988. Procuraremos elucidar as questões pertinentes à graduação dos impostos, estabelecendo os limites da progressividade. Analisaremos, também, a aplicabilidade do princípio, bem como a sua utilização com fins extrafiscais e sua relação com os institutos da isenção e da imunidade.

Na última seção, procuraremos demonstrar a viabilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva frente aos tributos, notadamente evidenciando as dificuldades da elevação da carga tributária sobre o patrimônio, enfocando, em especial, o Imposto Predial e Territorial Urbano ("IPTU").

1 - DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Um dos aspectos mais antigos da tributação e da aspiração humana constitui o anseio por uma justiça fiscal.

Emílio Giardina, nos relata que, já no antigo Egito, concebia-se a preocupação de que os tributos deveriam guardar de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que deveriam pagar (3). Da mesma forma, os gregos já pregavam que cada cidadão era obrigado a contribuir, tendo sempre em vista as faculdades de cada um (4).

Na Idade Média, o conceito de justiça distributiva ganhou precisão com o pensamento de São Tomás de Aquino, para quem cada um devia pagar os tributos "*secundum facultatem*" ou "*secundum equalitem proportionis*" (5).

No século XVIII o princípio da "igualdade ou desigualdade da tributação" começou a ganhar sustentação doutrinária. Em 1776, Adam Smith na obra "*A Riqueza das Nações*", destaca que, para a concretização da justiça fiscal, "*todos devem contribuir para as despesas públicas na razão dos seus haveres*" (6).

(3) GIARDINA, Emílio, "*Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*", pág. 6, nº 8.

(4) Apud DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos, "*Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio*", Ed. Renovar, 1988, pág. 21.

(5) TABOADA, Carlos Palao, "*Isonomia e Capacidade Contributiva*", Revista de Direito Tributário, vol. 4/126.

Nesta época diversos acontecimentos históricos foram marcados pela inobservância do princípio da capacidade contributiva, aumentando o sentimento de injustiça por aqueles que estavam sujeitos aos exageros das exigências fiscais. Os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações de chá efetuadas pelas colônias, no evento que denominou-se "*Boston Tea Party*" (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luís XVI, que impunha aumentos exagerados de impostos (1789); e, no Brasil, a Inconfidência Mineira, provocada pela política fiscal portuguesa, por ocasião da coleta da "*derrama*" (1789).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1791) e a Constituição Francesa de 1848, também já dispunham que as contribuições indispensáveis à manutenção da Administração Pública seriam "*igualmente repartidas entre todos os cidadãos, em razão de suas faculdades*" (7).

O princípio da capacidade contributiva ganhou relevância, como teoria precisa e coerente com os estudiosos da Ciência das Finanças Clássica a partir do século XIX.

(6) Apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "*Capacidade Contributiva...*", pág. 22.

(7) Apud UCKMAR, Victor, "*Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*", pág. 65: "*Pour l'entretien de la force publique et pour des dépenses de l'administration, une contribution est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*".

Carlos Palao Taboada, professor da Universidade de Zaragoza, ao dissertar sobre a evolução do conceito de capacidade contributiva demonstrou a existência de duas fases distintas: a primeira trata o princípio sob o ponto de vista de uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à prudente apreciação do legislador, o que importaria em considerá-lo inócuo na prática, vazio de conteúdo no plano jurídico (8).

A. D. Giannini e Giuliani Forouge, nesta linha de raciocínio, negaram-lhe qualquer traço jurídico, considerando-o conceito meramente econômico-financeiro estranho à juridicidade da tributação, além de vago e insuscetível de aplicação concreta (9).

Após essa primeira fase, entendida como uma idéia imediatamente deduzida do princípio de justiça, tem-se que foi concebida como noção necessária para dotar de conteúdo material o princípio da igualdade, então compreendido no aspecto puramente formal.

O princípio da igualdade passou a ser contemplado por um critério material de justiça apto a distinguir quais as situações iguais e quais as desiguais.

(8) TABOADA, Carlos Palao, "*Isonomia...*", págs. 125/127.

(9) Apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "*Capacidade Contributiva...*", pág. 22.

Tal entendimento doutrinário deve-se à adoção de uma concepção positivista do princípio da igualdade, reforçada pela inserção de preceito expresso sobre o princípio da capacidade contributiva na Constituição Italiana de 1947 (10).

Aliomar Baleeiro, ao discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, assevera sua importância como causa jurídica do tributo, pondo em conexão dados de Direito financeiro e de Ciências das Finanças. Reportando-se à célebre escola de Pavia, expõe com clareza a doutrina de Griziotti, Ranelletti, Vanoni, e sobretudo, Pugliese e Jarach (11). A influência do pensamento desses doutrinadores se fez presente em muitos países, que passaram a adotá-lo como regra de Direito Constitucional.

Com efeito, as Constituições atualmente em vigor, direta ou indiretamente, têm agasalhado como critério de graduação ou limite da tributação, o princípio da capacidade contributiva (12):

(10) COSTA, Regina Helena, "Princípio da Capacidade Contributiva", 1993, Malheiros Editores, pág. 18. O artigo 53 da Constituição Italiana de 1947, atualmente em vigor, preceita: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*".

(11) BALEEIRO, Aliomar, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", Forense, Rio de Janeiro, 6ª edição, 1985, pág. 270/296.

(12) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e diversas Constituições Estrangeiras. A respeito das Constituições modernas, ver também UCKMAR, Victor, "Princípios Comuns de Direito Constitucional", Ed. RT, São Paulo, 1976, págs. 9/20 e 66/67.

ITÁLIA: "Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva".

ESPANHA: "Art. 31. Todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica."

VENEZUELA: "Art. 223. O sistema tributário procurará a justa distribuição das cargas públicas segundo a capacidade econômica do contribuinte, atendendo ao princípio da progressividade, assim como à proteção da economia nacional e à elevação do nível de vida do povo."

SUIÇA: "Art. 41. As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua capacidade econômica, de acordo com um critério tão uniforme quanto possível."

CHILE: "Art. 20. Em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionais ou injustos."

Há países em que é facilmente deduzida da formulação genérica da isonomia.

PORTUGAL: "Art. 13, n^o 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado (...) em razão de ascendência, sexo, (...), situação econômica ou social."

E

"Art. 106, n^o 1: O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos

rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado."

ARGENTINA: "Art. 4. O Governo Federal provê aos gastos da Nação com os fundos do Tesouro Nacional formado (...) das demais contribuições que equitativa e proporcionalmente a população imponha ao Congresso".

E

"Art. 16. (...) A igualdade é a base do imposto e dos gravames públicos."

MÉXICO: "Art. 31. São obrigações dos mexicanos:

.....

IV - Contribuir para os gastos públicos, tanto da Federação, como do Estado e Município em que residem, da maneira proporcional e equitativa, se evite uma sobrecarga dos contribuintes e se mantenha a uniformidade das condições de vida no território federal."

Art. 72, alínea 2, nº 3. "Cabe à Federação, neste domínio, o direito de legislação, desde que haja necessidade de uma regulamentação por lei federal, em virtude de:

.....

3º. O exigir a manutenção da unidade jurídica e econômica, especialmente a manutenção da uniformidade das condições de vida para além do território de um estado"

(13).

De alguma forma, os ideais de igualdade e justiça fiscal sempre estiveram presentes nas Constituições brasileiras. A Carta de 1824 apregoava que a lei seria igual para todos e recompensaria em proporção dos merecimentos de cada um (art. 179, parágrafo 13) e que *"ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres"* (art. 179, parágrafo 15).

A Constituição de 1934 denota a preocupação em limitar o poder de tributar, ao vedar expressamente (art. 185) qualquer elevação de imposto além de 20% do seu valor ao tempo do aumento, e estabelece aos necessitados garantia de justiça gratuita e isenção de taxas e custas (art. 113, parágrafo 32).

Mas foi, no Brasil, apenas a partir da Constituição de 1946 que o princípio recebeu o merecido realce, tendo em vista que, tanto a Constituição Imperial, quanto as Cartas de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se reticentes a respeito de algum dispositivo que traduzisse expressamente o princípio da capacidade contributiva. O art. 202 da Constituição de 1946 assim dispunha:

(13) Extraído da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, promulgada pelo Conselho Parlamentar em 23 de maio de 1949, com as emendas até, inclusive, 23 de agosto de 1976. Tradução Dr. J. José Camuça, publicada pelo Departamento de Imprensa e Informação do Governo Federal, Bonn, 1988.

"Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

Em retrocesso digno de nota, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, ao tratar da reforma tributária, retirou o princípio da capacidade contributiva do texto constitucional, permanecendo silentes a este respeito também a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Apenas com o advento da Constituição Federal ("CF") de 1988 o preceito contido no art. 202 do texto fundamental de 1946 voltou a consagrar o princípio da capacidade contributiva, acompanhando o panorama do direito constitucional das democracias modernas.

Em que pese os esforços da doutrina em sustentar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva como decorrência das garantias do sistema constitucional (livre iniciativa, igualdade, propriedade privada, proibição do confisco), como emana do parágrafo 36, do art. 153, da Emenda nº 1/69, forçoso reconhecer a dificuldade prática do contribuinte em torná-lo efetivo nas decisões do Judiciário.

Geraldo Ataliba, citando Agustim Gordillo, sustenta que *"para o legislador a capacidade contributiva é o único critério para a modulação dos impostos (...). Todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo*

legislador e que não levam em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais" (14).

Ao retirar da Constituição Federal referência expressa do princípio da capacidade contributiva, a Emenda nº 18/65 possibilitou ao legislador ordinário maior relaxamento na sua aplicabilidade, fato que pode ter contribuído para o acirramento dos níveis de injustiça fiscal e concentração de renda no Brasil.

Com a disposição de diminuir as desigualdades entre os cidadãos brasileiros, a Assembléia Nacional Constituinte aprovou, em 5 de outubro de 1988, a nova Constituição Federal, ora objeto de revisão, amparando no parágrafo 1º, do art. 145, o princípio da capacidade contributiva, "in verbis":

"Art. 145, parágrafo 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

(14) ATALIBA, Geraldo, "Progressividade e Capacidade Contributiva", in Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, São Paulo, pág. 54.

Antes, porém de examinar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva à luz da Constituição Federal de 1988, que será objeto do próximo capítulo, convém verificar a extensão do significado de equidade no campo tributário, a partir da análise das teorias desenvolvidas pela ciências das Finanças.

1.1 - REGRAS DE EQUIDADE NAS CIÊNCIAS DAS FINANÇAS

1.1.1 - A VISÃO UTILITARISTA

Uma das maiores preocupações dos economistas, dos filósofos sociais e dos juristas têm sido encontrar parâmetros, critérios ou requisitos para produzir uma "estrutura tributária ideal" tendo em vista uma distribuição adequada do gravame tributário para os contribuintes. Atualmente todos os doutrinadores concordam que o sistema tributário deve ser equitativo (15), isto é, cada contribuinte deve contribuir com uma "parcela justa" para cobrir os custos do governo. Encontra-se, entretanto, enorme dificuldade para precisar as regras que definiriam a expressão "parcela justa".

Para R. A. Musgrave destacam-se, particularmente, duas linhas de pensamento. A primeira, refere-se ao princípio do benefício, que está, historicamente, relacionado com a teoria de contrato do Estado, conforme entendida pelos teóricos políticos do século XVII, como Locke e Hobbes. Este princípio remonta à economia clássica de Adam Smith sobre tributação, sendo um

(15) Entre outros, destacam-se Musgrave, Dalton, Rawls, Buchanan e Fernando Rezende.

sistema tributário equitativo aquele onde cada indivíduo tributado contribui com uma quantia proporcional aos benefícios que ele obtém dos serviços públicos. Segundo tal abordagem, a problemática da equidade deve considerar não apenas os aspectos referentes às receitas, mas também a estrutura de dispêndio do setor público (16).

Outra linha de pensamento reporta-se ao princípio da capacidade de pagamento que tem origem no século XVI e agregou adeptos como Rousseau, Say e John Stuart Mill. Este enfoque analisa o sistema tributário de forma isolada, independentemente da determinação dos gastos públicos, de forma que cada contribuinte participa de acordo com sua capacidade de pagamento. Embora o princípio da capacidade de pagamento seja amplamente aceito como diretriz para uma regra de equidade, a questão dos dispêndios públicos fica indeterminada, sendo menos satisfatória do ponto de vista do economista, normalmente preocupado com os índices de investimento e com a locação dos recursos do setor público.

Musgrave salienta que Adam Smith, em linhas genéricas, relacionou e agregou as abordagens sob o ponto de vista do benefício e da capacidade de pagamento, ao predicar: *"O súdito de cada estado deve contribuir para o sustento do governo o mais proporcionalmente possível às suas respectivas possibilidades, isto é, em proporção à*

(16) MUSGRAVE, Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. *"Finanças Públicas: Teoria e Prática"*, Ed. Campus, 1980, pág. 179.

receita de que eles usufruem sob a proteção do Estado". Isto porque os benefícios são entendidos em termos da proteção recebida, estando portanto relacionados à renda que, por sua vez, também é uma medida da capacidade para pagar impostos.

Quando se tem em vista o sistema tributário como um todo, o princípio do custo do serviço pode ser também aplicado para uma melhor distribuição equitativa do ônus tributário. Hugh Dalton assinala que este princípio pode ser aplicado ao fornecimento de serviços postais e elétricos, os quais são cobrados mediante preços; porém não a impostos, pois estes, por definição, são contribuições em troca da qual o contribuinte não recebe qualquer retribuição direta ou específica em contraprestação (17).

Este princípio não pode almejar, entretanto, eficiência em sua aplicação prática, visto que a maior parte dos serviços prestados à coletividade não pode ser discriminada (como os prestados pela polícia, forças armadas e etc.), impossibilitando a sua determinação.

A aplicação do princípio do benefício também não é, pelos mesmos motivos, de fácil implementação. Em um regime de estrita obediência ao princípio do benefício, cada contribuinte seria tributado de acordo com sua demanda por serviços públicos. Ocorre, no entanto, que os indivíduos não estão dispostos a pagar o mesmo preço pelos

(17) DALTON, Hugh, "Princípios de Finanças Públicas", Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1980.

serviços, tampouco possuem o mesmo nível de renda, uma vez que os padrões de comportamento e preferências são diferentes, variando de caso a caso. O desconhecimento das elasticidades preço e renda deixa em aberto a estrutura das alíquotas tributárias, tornando pouco eficiente o sistema (18).

Todavia, esse princípio pode ser aplicado no caso específico de bens e serviços fornecidos pelo governo, mas de caráter privado, isto é, de características de consumo que possibilitem-no a agir de forma análoga a uma empresa privada. Musgrave cita o exemplo dos impostos sobre a gasolina e outros produtos automotivos, que têm o propósito de financiar os investimentos em rodovias. Em casos como este, justifica-se a aplicação de tal princípio, tendo em vista a diminuição da demanda excessiva por financiamento através da receita pública geral. Entretanto, questiona com razão se o objetivo da tributação com base no benefício será alcançado em relação a cada motorista individual, isto porque tais impostos não terão uma participação efetiva na determinação da demanda pela construção de novas rodovias.

(18) Musgrave afirma que "a fórmula para o imposto depende dos mapas de indiferença dos indivíduos. Mais especificamente, ela depende da elasticidade renda e da elasticidade-preço da demanda por bens públicos. Se a elasticidade-renda for elevada, os preços-impostos apropriados irão crescer rapidamente com a renda; mas se a elasticidade-preço também for alta, esse crescimento será amortecido. Ou seja, o sistema adequado de alíquotas tributárias será proporcional, progressivo ou regressivo, dependendo da elasticidade-renda ser igual, maior ou menor do que a elasticidade-preço", MUSGRAVE, R. A. MUSGRAVE, P. "Finanças Públicas...", pág. 180.

Interessante observar que autores tradicionais, como Buchaman e Musgrave, argumentam que a vinculação da receita tributária à determinadas necessidades pode ser apropriada e coerente com o princípio do benefício, porém apenas se o vínculo existente entre a votação de determinados impostos e a realização de gastos específicos favorecerem a revelação das preferências dos consumidores e, conseqüentemente, contribuir para a melhoria nas decisões sobre os dispêndios públicos. A existência deste vínculo pode ser simultaneamente eficiente (ao representar encargos proporcionais aos custos variáveis) e equitativos (ao distribuir custos de acordo com os benefícios recebidos).

Embora sob o ponto de vista teórico tal assertiva seja irrepreensível, em termos práticos, a aplicabilidade do princípio do benefício estaria subordinada ao conhecimento da preferência dos consumidores, informação esta nem sempre disponível ou passível de aferição (19). Por tal razão, questiona-se a possibilidade da legislação tributária ser relacionada com a legislação dos dispêndios públicos, de forma a prejudicar a utilização deste princípio como instrumento de planejamento fiscal.

(19) Nesse sentido Musgrave argumenta: "Já que é necessária a utilização de um sistema de votação para induzir os consumidores dos serviços públicos a revelarem suas preferências, e já que é necessária uma fórmula tributária (ao invés de lances individuais) para implementar esse processo, que imposto (um baseado na renda ou um outro baseado no consumo) terá maiores possibilidades de assegurar um resultado eficiente?" MUSGRAVE, R. A. MUSGRAVE, P. "Finanças Públicas...", pág. 186.

Ademais, esse princípio, mesmo em condições ideais, só pode ser relacionado com aspectos ligados ao financiamento dos serviços públicos e não com a função distributiva do processo de tributos, que atende à questão da equidade.

Sob o ponto de vista das ciências das finanças a equidade pode ainda ser entendida pela "regra de que cada pessoa deve contribuir para o custeio dos dispêndios governamentais de acordo com sua capacidade de pagamento" (20).

Essa regra implica em que o mesmo montante de impostos deve ser pago por pessoas que possuam capacidades de pagamento idênticas - equidade horizontal- e diferentes montantes devem incidir sobre pessoas que possuam capacidades de pagamentos diferentes - equidade vertical (21).

(20) MUSGRAVE, R.A. MUSGRAVE, P. "Finanças Públicas...", pág. 183.

(21) Musgrave, ao tratar dos conceitos da equidade "horizontal" e "vertical", ressalta que ambos fazem parte do mesmo princípio de igual tratamento tributário, e critica a visão de "igualdade" perante a lei como sendo o aspecto básico do princípio. Assim, a orientação das ciências das finanças sobre o tema pode ser resumida, adotando-se a orientação de Musgrave, da seguinte forma: "O princípio de impostos iguais para rendas iguais meramente aplica o princípio básico de "igualdade" perante a lei, enquanto que a determinação de tributos diferentes para rendas desiguais parece arbitrária. O que este argumento não leva em consideração é que a igualdade de tratamento exige uma igualdade de perda de utilidade, e não uma igualdade de perda de renda. Admitindo-se curvas iguais para a utilidade da renda, ... um tratamento igual exige valores desiguais para os tributos a serem pagos pelos contribuintes de rendas desiguais, da mesma forma que exige tributos iguais para contribuintes da mesma renda. Portanto, ambas as regras de equidade são derivadas do mesmo princípio de igual tratamento e nenhuma delas é mais básica", MUSGRAVE, R. A. MUSGRAVE, P. "Finanças Públicas...", pág. 186.

Segundo tal conceito, os contribuintes seriam tratados igualmente se as suas contribuições fiscais implicassem em um sacrifício idêntico, ou seja, na mesma perda de bem estar. Essa perda está intimamente relacionada com a perda de renda (curva de utilidade marginal da renda) (22), razão pela qual "igual sacrifício" exigiria que as pessoas de mesma renda, contribuíssem com o mesmo montante.

Ora, para as pessoas com diferentes níveis de renda, deve-se conhecer o formato da curva de utilidade da renda, bem como qual a definição do conceito de "igualdade de sacrifício" mais adequada. Musgrave demonstra que a estrutura tributária poderá ser progressiva, proporcional ou regressiva de acordo com o comportamento da elasticidade da utilidade marginal em relação à renda (23). Com relação ao conceito de igualdade de sacrifício, há a possibilidade de distribuição do gravame tributário segundo as regras de igual "sacrifício absoluto", igual "sacrifício

(22) Pode-se entender a teoria econômica da utilidade marginal da seguinte forma: o préstimo econômico dos bens decresce na razão direta da sua quantidade.

(23) A estrutura tributária será progressiva, proporcional ou regressiva de acordo com o comportamento da elasticidade da utilidade marginal da renda em relação à renda (menor do que a unidade, igual a unidade ou maior do que a unidade, respectivamente). Assim sendo, o grau de progressividade de um sistema tributário pode ser determinado por $d(t)/d(x)$, sendo t - uma taxa de imposto e x - renda. Se o quociente for positivo, zero ou negativo, teremos um imposto respectivamente progressivo, proporcional ou regressivo. Essa expressão aplica-se à progressão num determinado ponto da escala do imposto. Não esclarece, de modo algum, o grau de progressão dessa escala, em conjunto.

Desta forma Musgrave conclui, claramente, que o princípio da equidade vertical pode ser formulado no sentido de exigir igualdade de sacrifício. Tal exigência pode, ou não, implicar na necessidade de uma tributação progressiva, o que vai depender da definição utilizada na caracterização do "igual sacrifício" e também da inclinação das curvas de utilidade marginal de renda.

Considerando-se a hipótese de utilidade marginal decrescente da renda como a mais razoável, admite-se empiricamente certo grau de progressão, situação geralmente aceita pela opinião moderna, que "reage prontamente à sugestão de que os ônus mais pesados devam ser colocados sobre os ombros mais fortes" (25).

Tendo em vista a dificuldade operacional de mensurar e comparar as curvas individuais, a implementação do princípio da capacidade de pagamento requer a conceituação da utilidade marginal da renda socialmente determinada. Na prática, isto significa que a formulação de política tributária e de dispêndio do setor público estaria na dependência da estipulação pelo Congresso, ou pelo Poder Executivo, de uma curva de utilidade de renda para toda sociedade.

(25) DALTON, Hugh, "Princípios de Finanças Públicas", Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1980, pág. 98. Em seguida, sobre o tema, enfatiza: "Um sistema de impostos regressivos tende a aumentar a desigualdade das rendas. O mesmo se pode dizer de um sistema de impostos proporcionais ou mesmo levemente progressivos. Entretanto, um sistema mais fortemente progressivo tenderá a reduzir a desigualdade, e quanto mais forte for a progressão, mais forte será também esta tendência", pág. 127.

Mais do que isto, a implementação de uma tributação equitativa e coerente com a capacidade de pagamento ainda requer a definição de um indicador específico que permita medir a capacidade de pagamento. A renda têm sido apontada pelos economistas como sendo o indicador mais adequado para aferir a capacidade de pagamento tributário. É sabido, no entanto, que o imposto sobre a renda está longe de ser adequadamente abrangente (26), excluindo da base tributária algumas formas de rendas do capital, impostos suplementares sobre o consumo e sobre a riqueza têm sido apontados como necessários para garantir a validade do princípio da capacidade de pagamento (27).

H. Dalton discorda da afirmação de que a distribuição ideal do ponto de vista econômico, será aquela que causar determinado vulto de produção proporcionando o máximo de bem-estar econômico. Com relação às consequências da tributação na esfera produtiva, intuitivamente, pode-se dizer que o sistema tributário que tiver menor tendência para diminuir ou prejudicar a produção, será preferível.

Contudo, esse ideal econômico não é uma distribuição exatamente igual, senão uma distribuição de

(26) Ver a respeito do tema, LONGO, Carlos Alberto, *"Em Defesa de Um Imposto de Renda Abrangente"*, Ed. FIPE-PIONEIRA, 1985.

(27) A respeito da discussão sobre as formas de mensuração da carga tributária total de um sistema, bem como sobre as relações entre progressividade e a teoria do bem-estar social, ver FORMBY, John P., SMITH, W. James e THISTLE, Paul D., *The Average Tax Burden and the Welfare Implications of Global Tax Progressivity*, *Public Finance Quarterly*, vol. 18, nº 1, january, 1990, págs. 3/24.

acordo com as necessidades, isto é, segundo a capacidade de aproveitamento da renda ou, em outros termos, da possibilidade de fazer com que a renda produza bem-estar.

Dada a própria complexidade da economia e da difícil adequação das leis tributárias ao sistema econômico, não se pode esperar simplicidade de um sistema tributário equitativo. Por outro lado, uma estrutura tributária excessivamente complexa pode provocar tentativas de evasão fiscal, ou até mesmo sonegação, o que naturalmente prejudica a obtenção da equidade (28).

1.1.2 - A IGUALDADE DE OPORTUNIDADES

O dilema, entretanto, entre equidade e eficiência já foi examinado, de forma mais abrangente e moderna, sob o ponto de vista da igualdade de oportunidades. Buchanan, ainda na década de sessenta, já observava a necessidade de justificar a tributação progressiva com base em um "princípio" que melhor expressasse a distribuição dos gastos públicos em função das rendas individuais. Apesar de não desenvolver uma teoria baseada no conceito de igualdade de oportunidades, ressaltou a arbitrariedade dos critérios utilitaristas para uma adequada distribuição dos ônus tributários, propondo a

(28) NOGUEIRA, Rui Barbosa entende por evasão legal a chamada "economia de impostos", isto é, "a faculdade que tem o contribuinte, dentro da ordem jurídica, de estruturar legitimamente suas atividades e não incidir repetitivamente em tributações ou gozar de benefícios, opções, isenções, incentivos fiscais e outras mitigações da carga tributária" Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 7ª ed., 1986, p. 116.

utilização de políticas públicas com caráter redistributivistas (29).

Para autores como Arthur M. Okun, de modo geral e embora possam existir casos em contrário, maior equidade fiscal seria produzida quanto maior fosse a igualdade de oportunidades ou, dito de outra forma, a desigualdade de oportunidades incrementaria a desigualdade de renda (30).

Para o referido estudioso, equidade é um conceito muito difícil de definir ou mesmo de mensurar, porém a desigualdade é muito fácil de reconhecer. Para evidenciar seus argumentos, cita o exemplo das diferentes oportunidades de educação e emprego dadas às pessoas de diferentes classes sociais. A diferença de tratamento acabará por determinar não apenas a qualidade de vida (bem estar econômico) dos cidadãos, mas também sobre a sua capacidade de gerar renda, e conseqüentemente, de pagar tributos.

Pessoas provenientes de famílias mais abastadas, a priori, possuem melhores condições educacionais, frequentam as melhores escolas, começam a trabalhar mais tarde e alcançam colocações profissionais mais gratificantes economicamente. É bem verdade que

(29) BUCHANAN, James M., *"The Public Finances"*, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1965, págs. 169/192.

(30) OKUN, Arthur M. *"Equality and Efficiency: The Big Tradeoff"*, The Brookings Institution, 1975.

aptidões, talentos natos como a inteligência e esforços individuais podem contribuir para alterar a estrutura de renda individual, mas em geral, não alteram as diferentes possibilidades de promoção e ascensão sócio-profissional proporcionadas por uma economia essencialmente competitiva.

Como consequência, têm-se que maior igualdade de oportunidades traduzir-se-ia, em longo prazo, também em maior eficiência e mobilidade social. Conforme tal abordagem, seria desejável que as políticas públicas possibilitassem uma mistura de competição e cooperação para alcançar maior eficiência econômica. A criação de incentivos alternativos seria preferível aos estímulos individualistas de competição.

Sob o aspecto político-ideológico, Okun critica a posição mais conservadora de que as oportunidades do sistema capitalista americano são basicamente iguais, e que esforços para reformá-lo são desnecessários, bem como afasta as propostas de mudanças radicais de distribuição de informação e riqueza preconizadas por correntes mais socializantes.

A par da discussão sobre o posicionamento ideológico que o tema sugere, acredita ser possível a utilização das estruturas institucionais para minimizar a desigualdade de oportunidades evidentemente presente na economia capitalista. Sendo o direito de sobrevivência inerente ao ser humano e a erradicação da miséria dever da sociedade capitalista democrática, propõe uma maior

limitação das forças econômicas do mercado, como forma de garantir maior eficiência ao sistema (31).

Para promover a equidade, defende uma modificação de prioridades com relação aos objetivos das políticas públicas. O aumento do número de empregos, maior facilidade de acesso ao capital, o aumento de gastos públicos em programas sociais como educação, saúde e habitação, além de maior taxaço sobre as rendas mais altas, são medidas que deveriam merecer maior atenção da burocracia e dos políticos. E ainda que assim fosse feito, ressalva a dificuldade em se repartir o custo da redistribuição de renda. Argumenta que para a parcela da população economicamente mais rica haveria uma perda maior do que o benefício proporcionado aos mais pobres. Nestas circunstâncias seria difícil prever qual a perda socialmente tolerável, capaz de fazer implementar as modificações necessárias. Além disso, observa a falta de critérios para fundamentar o montante a ser retirado dos mais ricos para transferir aos mais pobres.

Enfatiza, por outro lado, que os custos para promover a equidade guardam certa lógica econômica, não podendo redundar em desestímulo ao trabalho, em alteração nos níveis de consumo agregado, e consequentemente, nas taxas de poupança e investimento. A distorção nos

(31) A este respeito o pensamento de Okun pode ser resumido pela frase: "...the market needs a place and the market needs to be kept in the place", OKUN, Arthur M. "Equality and Efficiency: The Big Tradeoff", The Brookings Institution, 1975, pág. 112.

incentivos à poupança por meio de aumentos de impostos implicaria em reduzir a capacidade de investimento. Um programa de formação educacional por meio de financiamentos a serem pagos com renda futura, seria, nestas condições, exemplo de política pública que exigiria o menor sacrifício social.

Importante ressaltar, ainda, que a desigualdade social provoca questões de difícil solução prática. Doenças provocadas pela miséria, como a desnutrição, privam os economicamente mais pobres do direito à igualdade, antes mesmo de terem acesso a qualquer proteção ou amparo legal. Estas não são regras de uma sociedade democrática, nem de um mercado competitivo, e talvez por essa razão, o Okun sugere uma certa mistura de racionalidade com equidade e de alguma humanidade com a eficiência.

A concepção de igualdade de oportunidades, ganhou expressão internacional com as contribuições de John Rawls, em especial com a obra de teor essencialmente interdisciplinar intitulada "*Uma Teoria da Justiça*", publicada inicialmente em 1971 e que exerce enorme influência em muitos campos de conhecimento, como na teoria econômica do bem-estar, nas teorias morais, políticas e na teoria do direito (32).

(32) RAWLS, J. *A Theory of Justice*. Cambridge - Mass., Harvard University Presss, 1971.

Dada a envergadura da obra, impõe-se, de passagem, algumas breves considerações a respeito de sua teoria de justiça, ainda que parcial e limitada ao tema ora em estudo. A idéia central de Rawls está fundamentada no papel social da justiça e de sua relação com as desigualdades entre os homens. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: elas devem existir (a) para o maior benefício possível dos membros mais desafortunados da sociedade e (b) devem ser vinculadas a posições e cargos abertos a todos sob condições de igualdade equitativa de oportunidade.

Rawls justifica a organização da sociedade de modo a neutralizar as desigualdades entre os cidadãos que sejam moralmente arbitrárias, isto é, que resultam da fortuna social ou genética (imerecidas).

A questão que desperta maior interesse para este trabalho está relacionada com a natureza de uma distribuição justa dos recursos escassos da sociedade. Os recursos ou "*bens primários*" são entendidos como o direito e liberdades básicas, renda, riqueza e posições de responsabilidade em instituições econômicas e políticas, e não se restringem a uma concepção de "*igualdade de resultados*" ou de bem-estar.

A "*justiça como equidade*" em uma sociedade democrática pressupõe que as desigualdades imerecidas devem ser compensadas e só são admissíveis se também beneficiarem os mais desafortunados.

Não apenas os talentos naturais, mas também as diferenças de preferências e ambições individuais (que tenham impacto sobre a capacidade de ganho de uma pessoa) são, segundo Rawls moralmente arbitrárias. Uma pessoa, devido a certos traços de caráter, pode ter cultivado preferências que lhe permitem desenvolver seus talentos naturais mais do que outras. Para Rawls isto por si só não constitui uma base suficiente para sustentar que ela mereça um quinhão maior dos recursos escassos da sociedade.

A teoria de Rawls estabelece uma prioridade da igualdade equitativa de oportunidades sobre a eficiência. Admitindo-se uma estrutura social injusta, o conceito de igualdade equitativa de oportunidades autorizaria mudanças a fim de diminuir as expectativas de alguns dos mais privilegiados. Alerta que a concepção de democracia não é consistente com o princípio de eficiência caso ele seja interpretado como significando que somente mudanças que melhorem as expectativas de todos são permitidas.

A teoria da justiça sob o ponto de vista de igualdade de oportunidades recomenda, ainda, reformas mais profundas em nome da desconcentração e da dispersão do poder econômico, isto porque, a difusão da propriedade e da riqueza é concebida como um requisito indispensável ao exercício da autonomia e das liberdades políticas.

Como decorrência dessa concepção mais ampla de igualdade ver-se-á o princípio jurídico da capacidade contributiva e de suas implicações práticas diante do texto constitucional.

Antes de adentrar nos aspectos jurídicos da equidade, convém reproduzir a advertência formulada por Pigou, sustentando muito convincentemente que "existem, em favor da tributação que deixa satisfações líquidas iguais, argumentos pelo menos tão fortes quanto os que apóiam a tributação que iguala os sacrifícios. De fato, há até argumentos mais fortes, pois o bem estar econômico do povo depende de toda a legislação (inclusive das leis sobre bens, contratos e legados), e não apenas da legislação tributária. Afirmar que a legislação deve atingir de modo idêntico as satisfações das várias pessoas e deixar que as demais leis possam atingí-las de modo muito desigual parece-nos bastante arbitrário" (33).

1.2 - IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONCEITO E CONTEÚDO JURÍDICO DO PRINCÍPIO

Nosso ordenamento jurídico é constituído de um conjunto de normas e princípios interligados e coordenados entre si e que formam um todo orgânico, com o objetivo de regular o comportamento das pessoas, sejam elas

(33) PIGOU, A. C., "A Study in Public Finance", pág. 60 Apud DALTON, Hugh, "Princípios de Finanças Públicas", Editora da Fundação Getúlio Vargas, RJ, 4^a ed., 1980, pág. 98.

físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou internacionais, para possibilitar o convívio social.

Para o mundo do Direito, tais normas apresentam-se hierarquizadas, havendo no ápice do que se convencionou chamar de "pirâmide jurídica", as normas constitucionais, que formam a Constituição.

A Constituição é o conjunto de normas que indicam quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles. Pode-se afirmar, portanto, que a Constituição define a vida pública, elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias.

Existem, entretanto, algumas normas constitucionais que, pela sua importância, alcançam posição de destaque, sendo consideradas diretrizes e verdadeiros vetores do edifício jurídico: os princípios.

Etimologicamente, o termo "princípio" (do latim *principium, principii*) encerra a idéia de começo, origem, base, ponto de partida e fundamento (causa) de um processo lógico qualquer.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello, princípio é, "por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão

e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É do conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo" (34).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que "princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas" (35).

Na precisão de Roque Antonio Carrazza, observa-se que "princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isto mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam" (36).

Note-se que princípio é uma norma que confere unidade e lógica ao sistema jurídico, podendo estar expresso ou implícito na Constituição Federal, mas devido a

(34) BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, "Elementos de Direito Administrativo", São Paulo, 1980, Ed. RT, 1ª ed., pág. 230.

(35) BARROS CARVALHO, Paulo de, "Curso de Direito Tributário", São Paulo, 1991, Ed. Saraiva, 4ª ed., pág. 90.

(36) CARRAZA, Roque Antonio, "Princípios Constitucionais Tributários", São Paulo, Ed. RT, 1986, pág. 08.

sua generalidade, condiciona a interpretação de todas as demais normas que lhe são afins.

Em matéria tributária os princípios constitucionais atuam como vetores para soluções interpretativas, compelindo os administradores e juristas a seguirem-lhe as diretrizes, e precisamente por constituir a base do ordenamento jurídico não é concebível uma norma legal que o contravenha. Sendo o princípio, pois, pedra angular, desprezá-lo equivale a subtrair os alicerces e as vigas mestras do sistema ao qual pertence.

1.2.1 - O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A isonomia é o princípio fundamental e nuclear de nosso sistema jurídico. É o princípio básico do regime democrático. Não se pode compreender a democracia, se não houver uma dimensão exata do alcance do princípio da isonomia.

O art. 3º, da CF, enumera os objetivos fundamentais da República e demonstra a presença da premissa da igualdade em pelo menos três oportunidades:

"Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - constituir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

Não será possível atender aos objetivos fundamentais da República e constituir uma sociedade livre, justa e solidária se a prática dos atos necessários para alcançar tal escopo não estiver inspirada pelo pressuposto da igualdade.

Da mesma forma, para "erradicar a pobreza e a marginalização", deve-se partir do princípio de que as vítimas de tais situações são iguais àqueles que as superaram, possuindo o mesmo direito à ascensão social. Por via oblíqua, ao estabelecer a finalidade de reduzir as "desigualdades sociais e regionais", está-se fortalecendo o próprio princípio federativo, respaldado pela igualdade entre Estados e regiões.

O inciso IV, explicita, na verdade, a determinação do art. 5º, ao promover o bem de todos, indistintamente, não importando a origem, raça, sexo, cor ou idade.

O enunciado do art. 5º evidencia a superioridade do princípio da isonomia: todos são iguais perante a lei.

Todos os incisos do art. 5º são direitos e garantias individuais que implementam o princípio da isonomia, sem o qual ruirá todo o sistema constitucional.

Durante a vigência da Constituição de 1946, onde a afirmação da isonomia não vinha no "caput" do art. 141, mas no parágrafo 1º, como um dos termos em que garantiria o direito à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, Francisco Campos lecionava:

"A cláusula relativa à igualdade diante da lei vem em primeiro lugar na lista dos direitos e garantias que a Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país. Não foi por acaso ou arbitrariamente que o legislador constituinte iniciou com o direito à igualdade a enumeração dos direitos individuais. Dando-lhe o primeiro lugar na enumeração, quis significar expressivamente, embora de maneira tácita, que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a ele enumerados.

Quando, efetivamente, a Constituição assegurava liberdade, a propriedade e os demais direitos individuais, ela os assegura não só indiscriminadamente a todos, mas a todos na mesma medida e mediante as mesmas condições. Enunciando o direito à igualdade em primeiro lugar, o seu propósito foi precisamente, o de significar a sua intenção de proscrever, evitar ou proibir que em

relação a cada indivíduo pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante. O direito à igualdade rege os demais direitos individuais, devendo ser subentendida em cada um dos parágrafos seguintes ao que ele vem enunciado a cláusula relativa à igualdade. (37)" (grifos nossos)

O princípio da igualdade rege todos os direitos individuais fundamentais, não podendo sofrer qualquer restrição ou ressalva. É princípio constitucional que não admite derrogação por meio de lei. E enfatiza:

"...não haverá condições de igualdade perante a lei. A lei será igual para todos e a todos se aplicará com igualdade. É um direito incondicional e absoluto. Não tolera limitações, não admite exceção, seja qual for o motivo invocado; lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade poderá, direta ou indiretamente, de modo manifesto ou subreptício, mediante ação ou omissão, derrogar o princípio de igualdade." (38)

1.2.2 - IGUALDADE FORMAL OU IGUALDADE MATERIAL?

No caso brasileiro, caracterizado pela inflação, com seu potencial desagregador das relações

(37) CAMPOS, Francisco, "Direito Constitucional", Freitas Bastos, Rio, 1956, vol. II, pág. 12.

(38) CAMPOS, Francisco, Igualdade de Todos perante a Lei, in "Revista de Direito Administrativo", vol. 10.

sociais, o que de fato deve prevalecer - o respeito à igualdade formal, condição *sine qua non* para a "certeza e segurança jurídica", ou a ênfase ao tratamento desigual entre desiguais, postulado básico da "justiça social"?

Meirelles Teixeira, no estudo da igualdade assevera:

"...as dificuldades por ele suscitadas provêm do fato de serem os homens, ao mesmo tempo, iguais e desiguais. Iguais, pela sua natureza de pessoa humana, com as prerrogativas ligadas a esta qualidade, idêntica em cada um, mas também desiguais pela diversidade de suas condições de vida na terra, seja na ordem física, como na psicológica, moral, econômica, social..." (39).

No mesmo sentido, a idéia é prestigiada por Pontes de Miranda:

"Nenhum homem é exatamente igual a outro, no executar o mesmo trabalho. Todavia, fora dos casos excepcionais, ditos geniais, todos os homens são substituíveis entre si, dentro de certo número com aptidões profissionais semelhantes. Se a noção de desigualdade é errada, não o é menor a de igualdade perfeita" (40).

(39) MEIRELLES TEIXEIRA, José Horácio, "Curso de Direito Constitucional", São Paulo, Forense, 1991, pág. 727.

(40) PONTES DE MIRANDA, F., "Comentários à Constituição de 1967", vol. IV, São Paulo, 2ª ed. revista, 1974, Ed. RT, pág. 689.

O princípio da igualdade porém não admite que a riqueza das pessoas seja eleita como fator discriminatório, para favorecê-las.

A respeito, Pontes de Miranda predica:

"A desigualdade econômica não é, de modo nenhum, desigualdade de fato, e sim a resultante, em parte, de desigualdades artificiais, ou de desigualdades de fato mais desigualdades econômicas mantidas por leis" (41)

Atenta-se para o fato de que a palavra igualdade aparece no "caput" do art. 5º em duas situações distintas. A primeira, pela afirmação de que todos são iguais perante a lei. É o princípio da isonomia, entendido simplesmente como igualdade perante a lei, que prevaleceu no constitucionalismo com base liberal desde o século XVIII. Mas depois se repete e se assegura o direito à igualdade, que não é a mesma coisa (42).

O conceito de igualdade sob o ponto de vista jurídico evoluiu para um conceito material e não meramente formal. A Constituição de 1988, além de afirmar a igualdade perante a lei, reconhece a existência do direito à

(41) PONTES DE MIRANDA, F., "Comentários à Constituição...", pág. 689.

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

igualdade propriamente dita, o que é algo diverso, pois se não o fosse, tornaria a citação constitucional pura redundância (43).

A igualdade no sentido material ou substancial refere-se ao tratamento equânime de todos os homens, de modo a proporcionar-lhes idêntico acesso aos bens da vida (44). Trata-se da igualdade em seu sentido humanista e em sua acepção mais próxima do ideal.

A igualdade no sentido formal é entendida como sendo a expressão das equiparações ou desequiparações expressamente consagradas na lei.

Na verdade, a Constituição assegura não apenas a correta aplicação da lei (igualdade formal), mas assegura que a correta aplicação da lei deva ser tomada em sentido substancial (igualdade material), não

(43) DERZI, Misabel Abreu Machado, no texto "Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações", publicado na Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, pág. 170, assim interpreta o pensamento de Kelsen: "Hans Kelsen negou a possibilidade de uma justiça material, assim como a admissão da igualdade sob o ângulo substancial, pois sendo o tema uma questão axiológica, não seria objeto da ciência pura do Direito. Distingue esse autor, entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, reduzindo o conceito de igualdade à primeira acepção apontada. O que pode ser aceito por Kelsen é a constatação de que aqueles sistemas jurídicos, onde é expresso o princípio da igualdade de todos perante a lei, consagram apenas uma evidência: somente afirmam que a lei deve ser aplicada corretamente. Ou seja, dado um pressuposto legal, diante de um fato que se submete à hipótese normativa, a consequência deve ser o dever, a proibição, a sanção. É mera imposição da lógica jurídica. Não caberá ao intérprete da lei distinguir onde a lei não o faça, ou desprezar a disparidade considerada pela lei. Igualdade de todos perante a lei supõe somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma".

(44) BASTOS, Celso, "Curso de Direito Constitucional", 11ª ed., pág. 165.

possibilitando distinção onde o legislador efetivamente não distinguiu e, ao contrário, que afaste a lei infringente da igualdade, que discriminou arbitrariamente ou que ignorou a diferença juridicamente relevante.

Pode-se afirmar, portanto, que a garantia do tratamento isonômico não se restringe meramente à igualdade perante a lei. O escopo do princípio tem abrangência bem maior. A lei deve sempre tratar de maneira equânime todos os cidadãos. É defeso à lei favorecer uns e oprimir outros, estabelecer regalias de classe e isenções pessoais injustificadas.

Assim, a igualdade assegurada pela Constituição é material e não formal, em seu sentido tradicional, kelseniano, que acaba por impossibilitar o exercício do próprio direito constitucionalmente assegurado. Trata-se de "...igualdade como igualdade de possibilidade", que, como ressalta Dalmo de Abreu Dallari, "corrige essas distorções, pois admite a existência de relativas desigualdades decorrentes do mérito individual, aferindo-se estes através da contribuição de cada um à sociedade" (45).

Tem-se que, no mundo fático, não existe igualdade absoluta. As desigualdades existem e decorrem da própria natureza humana. Não se pode admitir, entretanto, que a Constituição Federal prestigie uns em detrimento dos

(45) DALLARI, Dalmo de Abreu, "Elementos de Teoria Geral do Estado", Ed. RT, 1ª ed., 1972, pág. 137.

demais, criando ou mantendo diferenças ilegítimas. Assim, por exemplo, a igualdade de oportunidades constitui postulado essencial de todo sistema democrático. Não se pode aceitar que, com base nas desigualdades naturais, sejam dadas oportunidades diferentes a pessoas que se encontrem na mesma situação.

A igualdade constitui, pois o elemento distintivo entre os regimes autoritários e os democráticos. Não havendo igualdade não há liberdade, e, principalmente, segurança jurídica, características do Estado Democrático de Direito.

1.2.3 - A IGUALDADE E A DISCRIMINAÇÃO LEGÍTIMA

Neste ponto, convém invocar a discussão sobre a participação do Estado na manutenção das desigualdades econômicas, e, raciocinando ao inverso, se é dever do Estado a correção das distorções econômicas que ele próprio, por meio de sua legislação, acaba por ajudar a manter.

No plano constitucional, há a consagração de valores potencialmente conflitantes entre si, como a propriedade privada (incisos XXII, do art. 5º e III do art. 170), a livre concorrência (inciso IV do art. 170) e a busca do pleno emprego (inciso VIII do art. 170), a liberdade de iniciativa (inciso IV do art. 1º) e o caráter normativo e regulador da atuação do Estado no exercício de suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento

(art. 174). Na medida em que a Constituição também enfatiza a dignidade da pessoa humana (inciso III do art. 1º) e a erradicação tanto da pobreza e da marginalização econômica quanto das desigualdades sociais (inciso III do art. 3º), estará implícita a subordinação destes princípios programáticos ao direito de propriedade? Ou, ao condicionar o exercício desse direito à sua função social, não estará colocando como meio para a concretização desses mesmos princípios?

Em que medida, portanto, a lei pode estabelecer discriminações e em que situações, inversamente, o *discrímen* legal colide com a isonomia em seu sentido material?

Consoante monografia de Celso Antonio Bandeira de Mello, as discriminações são possíveis nos casos em que se constata uma correlação lógica entre o fato de *discrímen* e a de desequiparação procedida, sempre em conformidade com os interesses protegidos pela Constituição (46).

Para que não haja violação do princípio da isonomia, entende esse autor que, um *discrímen* legal deva obedecer simultaneamente quatro elementos:

(a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;

(46) BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, "O Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade", 1993, 3ª ed., págs. 37 e 38.

(b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;

(c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;

(d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público.

A lei, como se vê, não precisa necessariamente (e nem pode) tratar a todos abstratamente de modo igual, mas, apenas, aos que são iguais sob os aspectos prestigiados pela norma.

Em outras palavras, os iguais, para a lei, podem diferir totalmente sob outros aspectos que não foram levados em consideração pelo legislador.

Não poderão, em princípio, ser escolhidos como fatores de discriminação, realidades do tipo crença, ideologia, naturalidade, sexo ou idade. As restrições e as exigências legais devem justificar-se pelo critério da razoabilidade entre a causa e o efeito da discriminação, observados os limites fixados na Constituição.

A observância do sistema jurídico em vigor é fundamental, visto estar o princípio da legalidade intimamente relacionado com a isonomia.

Souto Maior Borges, ressalta, com propriedade, que num Estado-de-Direito, isonomia e legalidade caminham juntos:

"Legalidade e isonomia não correspondem, pois, a instituições constitucionais diversas. São uma só e única criatura da Constituição. A isonomia deve manifestar-se no âmbito da legalidade. E a legalidade no âmbito da isonomia. Não é a isonomia algo que extrapasse a legalidade. É apenas um de seus conteúdos necessários." (47)

A observação do princípio da isonomia, ademais, não proíbe a distinção. Ao contrário, obriga a distinguir, para que as pessoas desiguais não venham a ser tratadas do mesmo modo, o que ensejaria flagrantes injustiças.

Misabel Abreu Machado Derzi entende que o princípio da igualdade implica em:

"1)...proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, cujo valor básico protegido é a segurança jurídica; 2)...proibição de distinguir,

(47) MAIOR BORGES, José Souto, "Princípio da Isonomia e a sua significação na Constituição de 1988", in RDP 93, pág. 35.

no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais; 3)...dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais e na medida dessa desigualdade; 4)...dever de diferenciar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social..." (48)

Portanto, é importante observar que o princípio da igualdade não se limita a proibir as distinções. Sempre que existam situações fáticas concretas, o dever de distinção é inafastável, na medida em que se pretende a diminuição das desigualdades econômicas.

Um dos aspectos mais relevantes do estudo do princípio da isonomia consiste justamente na identificação de seus destinatários.

A este respeito, Francisco Campos assevera:

"O mandamento da Constituição se dirige particularmente ao legislador e, efetivamente, somente ele poderá ser destinatário útil de tal mandamento. O executor da lei já está,

(48) DERZI, Misabel de Abreu Machado, *"Princípio da Igualdade e suas Manifestações"*, in Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, pág. 180.

necessariamente, obrigado a aplicá-la de acordo com os critérios constantes da própria lei."

E arremata:

"A lei não poderá discriminar senão quando haja fundadas razões de fato, que indiquem a existência de diferenças reais. Ora, onde a discriminação já é um dado de fato, a lei que reconhece a diferença, para tratar cada caso de acordo com a sua natureza específica, não está, efetivamente, discriminando."(49)

A Constituição Federal, ao consagrar o princípio, não está somente recomendando a sua aplicação. Está também exigindo a sua obediência. Não apenas o legislador deve respeitar o conteúdo do princípio, mas também todos os aplicadores das normas jurídicas.

José Afonso da Silva afirma que "a igualdade perante o juiz decorre...da igualdade perante a lei, como garantia constitucional indissoluvelmente ligada à democracia". E ainda, que "o princípio da igualdade jurisdicional ou perante o juiz apresenta-se...sob dois prismas: 1) como interdição ao juiz de fazer distinção entre situações iguais, ao aplicar a lei; 2) como interdição ao legislador de editar leis que possibilitem

(49) CAMPOS, Francisco, "Revista de Direito Administrativo", X, pág. 383/385.

tratamento desigual a situações iguais ou tratamento igual a situações desiguais por parte da Justiça". (50)

Além do legislador, tanto o agente administrativo, quanto o juiz, devem aplicar a norma jurídica com estrita observância ao princípio da isonomia. Os três poderes (legislativo, executivo ou judiciário) estão obrigados a cumpri-lo visto tratar-se de um direito e de uma garantia individual. Em matéria tributária, a generalidade, a universalidade e o respeito à capacidade econômica do contribuinte são garantias amparadas e protegidas pela Constituição e traduzem o relevante papel reservado ao princípio da isonomia.

1.3 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EQUIDADE

Sendo as discriminações admissíveis e não conflitantes com o princípio da isonomia, verificada uma correlação lógica justificadora entre o fator de *discrímen* e a desequiparação, forçoso verificar se o princípio da capacidade contributiva, da mesma forma, atende ao princípio da igualdade.

A riqueza de cada contribuinte constitui o fator de *discrímen*. A discriminação pode ser realizada em conformidade com as diversas manifestações de capacidade econômica, de forma impessoal e absoluta, adequando-se ao conceito de universalidade.

(50) SILVA, José Afonso da, "Curso de Direito Constitucional Positivo", pág. 194.

A correlação lógica existente entre o fator discriminação - riqueza e a diferenciação estabelecida em função da carga tributária justifica e atende aos interesses coletivos de distribuição da riqueza e da justiça social protegidos constitucionalmente.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, quer como pressuposto ético-jurídico da tributação, quer enquanto expressão de isonomia, iguala a todos em face do tributo.

José Marcos Domingues de Oliveira, ao analisar tal problemática nos aponta que o tema da igualdade, em matéria tributária, se desdobra em várias facetas:

"a) se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);

b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, assim, pagarão todos os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes serem tratados igualmente - ou seja - tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);

c) essa "riqueza" só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até esse nível, o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira aceção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);

d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segundo aceção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação)." (51)

Interessante verificar que o princípio da capacidade contributiva constitui regra de feito programático, no sentido de estabelecer uma diretriz (o tributo deve corresponder ao grau de riqueza do contribuinte) e é também regra de eficácia plena (52) na

(51) OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "Capacidade Contributiva...", pág. 13.

(52) SILVA, José Afonso da, "Curso de Direito...", págs. 86/87:

"(...) encontramos normas de eficácia plena que também se dirigem ao legislador, como por exemplo (...) a do parágrafo 1º do art. 153

medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário (a igualdade de todos perante o fisco, ou seja, todos contribuirão igualmente na razão de suas riquezas iguais e pagarão tributos desiguais quando desiguais forem as suas riquezas).

Pode-se, assim, afirmar que em sua conceituação mais ampla o princípio da capacidade contributiva é a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, mediante o pagamento de imposto, para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência e de sua família.

1.3.1 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUITIVA

No entanto, devido à extrema complexidade de aferir a aptidão de cada um para contribuir para os cofres públicos, o legislador constituinte elencou os fatos que considerou indicativos da existência de riqueza tributável.

Versando sobre o assunto, Alfredo Augusto Becker enfatiza:

"A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu, e cada mais vez induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz

estabelecendo a igualdade perante a lei, que vincula também o legislador, conforme é pacífico na doutrina de nossos dias."

presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital. É nas vias de acesso à renda e ao capital que surge a multiplicidade das naturezas jurídicas dos tributos, porque, a exemplo dos arquipélagos, apenas nos prolongamentos da renda e do capital emergem no mundo jurídico, a fim de participarem, como fato - signo presuntivo, na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação. E a ciência jurídica demonstra que estes signos presuntivos são genuínas presunções *jus et de jure* e como tal se comportam na fenomenologia da incidência da regra jurídica e resultante dos efeitos jurídicos."

E, a seguir, acrescenta:

"Em muitíssimos casos, o legislador deliberadamente escolheu como signo (índice ou presunção) de capacidade contributiva um determinado fato jurídico (ato, fato ou situação de fato) de mais fácil e segura identificação e captação que o fato econômico esquivo que normalmente corresponde aquele fato jurídico."

(53)

Em termos jurídicos, portanto, não é a disponibilidade financeira para contribuir um dado

(53) BECKER, Alfredo Augusto, *"Teoria Geral do Direito Tributário"*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, págs. 459 e 461.

relevante para que se possa aferir sobre a existência ou inexistência da capacidade contributiva. A Constituição, ao eleger os fatos - signos presuntivos de riqueza - já determinou quais os fatos possíveis de tributação.

Percebe-se, portanto, que o legislador ao criar em abstrato o tributo (descrevendo a norma jurídica em todos os seus aspectos) deve necessariamente levar em conta as exigências e implicações do princípio da capacidade contributiva. Se a lei que criar o imposto não observar tais ditames, além de injusta e arbitrária, poderá ser considerada flagrantemente inconstitucional, por não guardar compatibilidade com um dos princípios estruturais de todo o ordenamento jurídico.

Alberto Xavier, salienta que *"nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem ser designadas pelo legislador como fatos tributários. Pelo contrário, este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção, eleição ou escolha pela exigência de que a situação da vida a integrar na hipótese da norma tributária seja reveladora de capacidade contributiva"* (54).

Assim, cabe ao legislador ordinário, no exercício de sua competência impositiva, manter-se dentro de parâmetros de razoabilidade, enfocando o princípio constitucional da capacidade contributiva de forma

(54) XAVIER, Alberto, *"Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação"*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1ª ed., 1978.

substantiva e segundo sua acepção material, a fim de que sua interpretação não sofra restrições. Tal cautela será, via de regra, examinada pelo Judiciário, quando expressamente provocado para que se manifeste sobre a aplicabilidade do princípio em uma determinada imposição fiscal.

No caso do imposto sobre a renda, é sempre possível a demonstração da existência ou da inexistência de condições individuais próprias, reveladoras de capacidade econômica. Assim, a lei deve levar em conta as características pessoais do contribuinte ao descrever os aspectos da hipótese de incidência tributária. Deverá prever a progressividade ou a regressividade do imposto, a partir do tipo de rendimento do contribuinte, da circunstância de ser ou não assalariado, de viver de aplicações financeiras, de ter dependentes, de ter despesas médicas ou com educação, etc., a fim de atender aos dois princípios constitucionais conjugados: o da igualdade tributária e o da capacidade contributiva.

Destarte, a capacidade contributiva encampada pelo legislador constituinte é a capacidade contributiva objetiva, aquela que se refere às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte, que se revela no patrimônio como um todo considerado e, não apenas por meio do exame da conta bancária.

2 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição de 1988 prestigiando o poder da capacidade contributiva estatui no parágrafo 1º, do art. 145:

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

A expressão "*sempre que possível*" transmite, erroneamente, a idéia de que em alguns casos nem sempre é possível avaliar ou mensurar o cunho pessoal e o envolvimento econômico do devedor do imposto. Se assim fosse interpretada, a assertiva poderia significar uma alternativa para o legislador ou para o administrador fazendário instituir impostos totalmente divorciados da específica realidade tributária do sujeito passivo.

Para José Eduardo Soares de Melo, "*sempre que possível*", traduz o exaustivo esforço do legislador para disciplinar com a maior segurança (possível) e com a menor margem de engano (também possível), o ônus tributário, a fim de que o contribuinte participe das

necessidades coletivas (interesse público), com suportável parcela do seu patrimônio (55).

Em segundo plano, a expressão "*sempre que possível*", não pode ser conectada com a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sendo a graduação dos impostos um corolário lógico do princípio da igualdade, a sua referência expressa é desnecessária. A isonomia é um princípio a ser aplicado sem qualquer ressalva, conforme se demonstrou quando se analisou o seu conteúdo jurídico.

A expressão "*sempre que possível*" apenas faria sentido lógico caso o parágrafo em exame se referisse a tributos e não impostos. Isto porque, as taxas não são graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, porquanto sua base de cálculo está relacionada com uma atividade estatal e não possui nenhuma relação, líame, vínculo ou conexão com o sujeito passivo da obrigação (56).

Portanto, o parágrafo 1º do art. 145 poderia ser interpretado da seguinte forma: sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, sendo graduados, em qualquer caso, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

(55) SOARES DE MELO, José Eduardo, "*Em face do Princípio da Capacidade Contributiva é possível criar tributo fixo?*" Separata da RDT, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, pág. 142.

(56) LACOMBE, Américo Masset, "*Igualdade e Capacidade Contributiva*", V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, in Separata RDT, 1991, pág. 149

2.1 - PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE

Aspecto de suma importância para o estudo da capacidade contributiva diz respeito à graduação dos impostos em relação à base tributável.

Para Aires F. Barreto (57) a expressão graduação dos impostos decorre necessariamente da proporcionalidade da base tributável. Essa proporcionalidade é obtida pela aplicação de uma alíquota única, resultando imposto a pagar em montantes tanto maiores quanto maior a base tributável. Desta forma, o desembolso de cada qual será proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

A progressão, entretanto, é matéria bastante diversa da simples graduação proporcional. Para o aludido autor, a progressividade opera-se pelo estabelecimento de alíquotas tanto maiores quanto o forem os níveis de intensidade ou de grandeza de um específico fator ou aspecto do fato tributário. Defende, ainda, a idéia de que a progressividade somente pode ser legitimamente adotada em razão de critérios extrafiscais ou ordinatórios e restringindo-se às situações e formas expressamente previstas na Constituição Federal, a qual apontou, para tanto, três caminhos:

(57) BARRETO, Aires Fernandino, "Capacidade Contributiva, Igualdade e Progressividade na Constituição de 1988", Separata RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, págs. 78/79.

(a) dispôs direta e expressamente sobre a progressão:

(a.1) exigindo-a, no caso do IR, ITR e IPI (cfe. respectivamente, art. 153, parágrafo 2º, I; 153, parágrafo 4º e 153, parágrafo 3º, I);

(a.2) facultando-a, no caso do ICMS e do IPTU (art. 155, parágrafo 2º, III e art. 156, parágrafo 1º, respectivamente);

(b) concedendo ampla liberdade ao legislador infra constitucional, para instituí-la, de acordo com a natureza do tributo, no caso do II, IE, IGF e IOF (cfe. art. 153, parágrafo 1º); e

(c) implicitamente, vedando a progressão em todos os demais casos (ISTC, IPVA, ITBI, IVV, ISS e impostos instituídos pela União com base na sua competência residual).

Outros juristas, contudo, divergem desta interpretação. Acerca do tema, Aliomar Baleeiro, comentando a Constituição de 1946 já asseverava:

"Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cesse à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais." (58)

(58) BALEEIRO, Aliomar, *"Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar"*, Rio de Janeiro, Forense, 1974, 3ª ed.

A progressividade é também entendida como instrumento do Estado Democrático de Direito, para atenuação das díspares situações concretas, contribuindo para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, na medida em que diminui as injustiças tributárias.

Misabel Abreu Machado Derzi salienta que o princípio da igualdade justifica as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas. Nesse aspecto, a Constituição não só obriga à progressividade no imposto sobre a renda (art. 153, parágrafo 2º, I); como também autoriza-a nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio, pois, *"o conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do status quo, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes"* (59).

Dessa forma, entende que os economicamente mais debilitados são classificados como *"seres de outra categoria essencial"* que não podem ser tratados da *"mesma maneira e modo"* (proporcional, por exemplo), do que os economicamente mais fortes.

Seguindo a mesma orientação doutrinária, Geraldo Ataliba afirma que a progressividade está

(59) DERZI, Misabel Abreu Machado, *"Princípio da Igualdade..."*, pág. 177.

"rigorosamente conforme as prescrições constitucionais e com as diretrizes consagradas no sistema; realiza os desígnos constitucionais. Dá eficácia ao espírito da Constituição" (60).

Para tanto, acrescenta, citando Emílio Giardina, em seus comentários ao parágrafo 2º do art. 53 da Constituição Italiana, que a essência da progressividade está em sua diversificação qualitativa, mostrando-se "instrumento patente para o nivelamento da diversidade de condições econômicas dos cidadãos" (61).

Em sua monografia sobre o princípio da capacidade contributiva, Regina Helena Costa reproduz o pensamento de Ernesto Lejeune Valcárcel, reiterando ser a progressividade uma exigência iniludível do princípio da igualdade (62).

Isto porque, ao delimitar os papéis que a capacidade contributiva, a progressividade e a igualdade ocupam no âmbito tributário, ensina que a primeira é o pressuposto legitimador do tributo, a segunda seria uma técnica, não um princípio, por meio do qual pode cumprir-se o princípio da igualdade como inspirador do sistema tributário e a serviço de uma efetiva igualdade de fato.

(60) ATALIBA, Geraldo, *"Progressividade e Capacidade Contributiva"*, Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, pág. 54.

(61) GIARDINA, Emílio, *"Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva"*, Milão, 1961, págs. 453/454.

(62) COSTA, Regina Helena, *"Princípio..."*, pág. 74.

A graduação meramente proporcional dos impostos à capacidade contributiva, de fato, não colabora para a diminuição das desigualdades econômicas. Se a igualdade na sua acepção material concreta é a orientação, a diretriz para a qual se volta o ordenamento jurídico-positivo, é justamente por meio da tributação progressiva que esse ideal pode ser alcançado, pois aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente com maior parcela para os serviços públicos em geral, beneficiando aqueles que pouco ou nada possuem, e, portanto, não podem pagar (63).

2.2 - LIMITES E ALCANCE DA PROGRESSIVIDADE

A capacidade econômica do contribuinte, como se percebe, é o principal critério para a graduação dos impostos. Isto significa que não basta que o imposto tenha como fato gerador e base de cálculo fatos reveladores de capacidade contributiva. É necessário, ainda, que o imposto seja graduado em face de manifestações diferenciadas dessa mesma capacidade.

Assim, por definição, os tributos fixos representam a negação de uma graduação em face da

(63) Esta posição é corroborada por vários autores estrangeiros, dentre eles destaca-se EDWIN R. A. SELIGMAN, um dos principais defensores da aplicação da progressividade no início do século. Em sua obra, *"Progressive Taxation in Theory and Practice, 2nd ed. Princeton"*, 1908, acurou severas críticas ao pensamento da época defendendo uma tributação especial sobre privilégios e a necessidade de corrigir as grandes disparidades e riquezas por meio de imposto progressivo. Acreditava, entretanto, desaconselhável a aplicação da progressividade em época de depressão econômica, devido ao efeito perverso sobre o desemprego. Fonte: *Encyclopaedia of Social Sciences*, New York, MacMillan, 1954, V11-12, pág. 538, V13-14, pág. 539

capacidade econômica do contribuinte, submetendo fatos reveladores da mesma aptidão para contribuir a prestações tributárias desiguais ou submetendo fatos que exteriorizam desigual manifestação de riqueza a tributos idênticos.

Aires Barreto já sustentava a inconstitucionalidade dos tributos fixos à luz da Constituição de 1967, onde os princípios de igualdade e da capacidade não tinham a mesma nitidez que na atual Constituição, predicando:

"Sempre que os fatos tenham distintos valores, o princípio exige que o legislador preveja base de cálculo compatível com essa diversificação quantitativa.

Repugna à Constituição que os fatos (conceitos de) nitidamente diferentes, especialmente do ponto de vista valorativo, possam ser medidos de idêntica maneira.

A realização do princípio da capacidade contributiva dá-se apenas quando a intensidade de um fato corresponda medição equivalente.

O princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) ad valorem."

E conclui:

"Em face dos impostos, fere-se o princípio, seja pela eleição de fato sem conteúdo econômico, seja pela não adoção de base de cálculo lastreada no valor." (64)

Ora, nos tributos fixos não se conhece a base de cálculo levada em consideração para que a Administração chegue ao "*quantum*" devido pelo contribuinte.

A base de cálculo, aliás, é elemento estrutural e necessário para todos os tributos, enquanto a alíquota é elemento indispensável para que se apure o débito tributário.

Paulo de Barros Carvalho, comentando o tema, assevera:

"os tributos cobrados mediante quantias fixas, estipuladas na lei, não poderiam ter cabimento. A ausência de base de cálculo compromete o reconhecimento do autêntico critério material da hipótese, não se sabendo, então, com que espécie do gênero tributo lidamos. Por outro lado, não se mensurando aquele critério, situações fáticas diferentes sofrerão imposições tributárias em

(64) BARRETO, Aires Fernandino, "Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais", Ed. RT, São Paulo, 1987, pág. 41.

valores absolutamente iguais, o que viola o princípio da igualdade." (65)

Não há, portanto, no ordenamento jurídico, possibilidade de aplicação de tributos fixos, estranhos à quantificação das materialidades tributárias e sem observância à capacidade contributiva do contribuinte.

2.2.1 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE

Entende-se por tributação extrafiscal aquela que é orientada para fins outros que não a arrecadação de numerário para o Estado, como a redistribuição da renda e da terra, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, a defesa da indústria nacional, etc.

Por meio da extrafiscalidade, a Administração atual buscando atingir os fins traçados na Constituição, utilizando-se de impostos que incidem sobre fatos econômicos, que tendo em vista o interesse público são agravados ou minorados em suas alíquotas.

A respeito do tema, existem duas correntes de pensamento. A primeira assevera ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva. A segunda, mais recente, procura conciliar os dois institutos, proclamando que a capacidade contributiva se

(65) CARVALHO, Paulo de Barros *in* "Legalidade", Separata do RDT, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, pág. 57.

observa na tributação extrafiscal, como a seguir se verificará.

Giuliani Forrouge entende que a extrafiscalidade seria incompatível com o princípio da capacidade contributiva, esvazia seu conteúdo e retira sua utilidade prática nas finanças modernas (66).

A tributação extrafiscal, por revelar natureza distributiva, corresponde, na verdade, a uma tentativa de movimentação de riqueza, atendendo ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva, concorrendo uma e outro para a promoção do desenvolvimento sócio-econômico harmonioso e equitativo, conforme a exigência constitucional da justiça social.

Admite-se um tratamento aparentemente contrastante com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que seja necessária para concretizar uma partícular diretriz constitucional.

Assim, na tributação extrafiscal, a regra da capacidade contributiva não é antagônica, como poder-se-ia afirmar, mas constitui tão somente uma exceção, visto que, nestes casos o interesse público de natureza social ou econômica, poderá ser mais facilmente alcançado se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito passivo.

(66) Apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "Capacidade...", pág. 54.

Embora seja possível o Poder Público instituir tributos, progressivos ou regressivos, sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo, isto não significa que o legislador deve descuidar-se do postulado da capacidade contributiva.

A extrafiscalidade não é autorização para maior agressividade fiscal em atuação contrária aos interesses sociais ou econômicos superiores da coletividade.

Tendo em vista a difícil distinção entre os fins fiscais daqueles extrafiscais, pois não raramente a extrafiscalidade tem sido usada como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal, sua utilização deve ater-se a "*plano ou planejamento claramente definidos em lei prévia e própria, fixadora das metas da política econômica e social*" (67).

Na extrafiscalidade, bem como na adoção de incentivos fiscais, as derrogações do princípio da capacidade contributiva não representam quebras do princípio da igualdade formal.

Misabel Derzi, partidária da segunda linha de pensamento, ressalta que "*as pessoas favorecidas por isenções, créditos presumidos, prêmios e alíquotas diminutas, devolução de tributo pago, etc., são tratadas de*

(67) A respeito da tema, ver Misabel Derzi, "*Princípio...*", pág. 180.

uma forma e maneira especial porque não são consideradas da mesma categoria essencial do que as demais em razão de sua aptidão para concretização dos planos econômicos governamentais ou por mérito".

De fato, utiliza-se novos critérios de desigualação que não a capacidade contributiva.

"Nos incentivos fiscais, a pessoa isenta demonstra maior aptidão para realizar os objetivos da política econômica do país, ou mérito econômico (ou mérito científico, nas invenções, por exemplo), por isso é premiada. Na tributação extrafiscal progressiva, o proprietário que conduz mal a sua propriedade, conservando-a socialmente inútil, é onerado com encargos fiscais mais elevados, pois mantém comportamento inadequado ao interesse público ou inaptidão para se adaptar a esse interesse." (68)

A destinação do tributo não pode servir de pretexto ou justificativa para o legislador, por meio da extrafiscalidade, burlar a Constituição e o senso comum de justiça. Propostas que defendem a graduação regressiva sobre riquezas crescentes, sob a alegação de preservação da poupança, por exemplo, são ilegítimas e agridem frontalmente a idéia de justiça social, por provocar maior concentração de renda. Por outro lado, não se pode admitir

(68) DERZI, Misabel Abreu Machado, "Princípio...", pág. 180.

também, tributo extrafiscal que, por sua exacerbação e independentemente de consideração à função social da propriedade, assegurada na Constituição, autorizasse a perda do patrimônio, realizando, por via transversa, confisco proibido.

É imperioso ressaltar que a atividade tributária é uma atividade-meio, ou seja, é o instrumento de que se vale o Estado para obter recursos financeiros, para o atendimento de suas despesas, no exercício das funções que lhe são próprias.

A Constituição brasileira não admite a utilização do tributo como meio para a extinção da propriedade privada (art. 170, II) ou da livre concorrência (art. 170, IV), afastando sua utilização com o fim de extinguir a própria atividade geradora de recursos (art. 150, IV).

Assim sendo, sempre que o tributo exceder a razoável possibilidade do contribuinte em colaborar para os gastos públicos, estar-se-ia diante de uma hipótese de confisco.

Ocorre, entretanto, que a Constituição não determinou até que ponto a exacerbação dos tributos pode ou não ser considerada confisco tributário. E mais do que isso, a extrafiscalidade está limitada à proibição de tributos confiscatórios ou o confisco restringe-se à fiscalidade propriamente dita?

A respeito do tema, Sacha Calmon Navarro

Coelho ressalva:

"A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se perca de vista dois pontos essenciais:

(a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);

(b) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante mas subordina a garantia à função social da propriedade (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia)."

E adiante, discorrendo sobre o não-confisco, conclui:

"O princípio, vê-se, cede o passo às políticas extrafiscais mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbção da tributação para induzir comportamentos indesejados, é vedada a arguição

do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso limite de absorção do bem ou renda.

"Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico." (69)

Todos os excessos do legislador que configurem hipóteses afora das previstas pela Constituição devem ser considerados como confisco, pouco importante se de natureza fiscal ou extrafiscal. Por isso, a extrafiscalidade sempre deve ser utilizada dentro de limites de razoabilidade, com máxima observação aos ditames da Constituição. Admitir progressividade exacerbada, no campo da extrafiscalidade, é instituir poderes ao legislador que a própria Constituição não autorizou.

Nota-se que a razoabilidade da legislação é a adequação de todos os seus elementos ao sentido objetivo previsto na Constituição. Cabe, entretanto, como afirma José Marcos Domingos de Oliveira, ao Poder Judiciário "concretizar esse critério, limitando a atuação do legislador, estabelecendo, caso a caso, consoante o país, a

(69) COELHO, Sacha Calmon Navarro, "Comentários à Constituição de 1988", Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2ª ed., 1990, págs. 335/336.

época, o ambiente histórico e cultural, de acordo com os anseios e o sentimento de justiça da sociedade jurisdicional, assim como o fez com tantos outros conceitos indeterminados como a ordem pública e os bons costumes" (70).

2.2.2 - ISENÇÃO E IMUNIDADE

O princípio da capacidade contributiva guarda íntima relação também com dois outros institutos que se reportam à extrafiscalidade: a isenção e a imunidade.

A isenção, entendida como "uma hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada", nem sempre implicará em exceção ao aludido princípio (71).

As isenções podem ser estabelecidas por motivos técnicos ou por motivos de ordem política. Quando se tratar de isenção técnica, na verdade, procura-se confirmar e legitimar uma situação de clara ausência de capacidade contributiva. As isenções, neste aspecto, podem e devem ser utilizadas pelo Estado para reduzir as desigualdades sociais. É o que ocorre quando se concede uma isenção para garantir ao cidadão o "mínimo vital" (72).

(70) OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "Capacidade...", págs. 81/82.

(71) SOUTO MAIOR, José Borges, "Isenções Tributárias", 1ª ed., São Paulo, 1969, Sugestões Literárias S/A. No mesmo sentido, Pedro Luciano Marrey Junior, "Natureza Jurídica das Isenções Tributárias", *in* RDT 25/177 e Pontes de Miranda, *in* Comentários à Constituição de 1946, vol. 2, pág. 156.

Nesse sentido, a Constituição de 1946, trazia, em seu art. 15, parágrafo 1º, preceito expresso em relação à proteção do mínimo necessário à sobrevivência, nos seguintes termos:

"São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."

A isenção em tela pode ser justificada por considerações sociais de várias naturezas, como adverte José Souto Maior Borges:

"I - conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação;

II - justiça fiscal, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira;

(72) Para José Souto Maior Borges: "O próprio conceito de mínimo vital, para efeito de exoneração impositiva, não é absoluto e igual em toda parte, variando no tempo e no espaço os limites máximos e mínimo de produtividade de uma pessoa. A diversa ordenação técnica da tributação do mínimo de existência responde a razões diversas que não consentem dar ao fenômeno um tratamento unitário...A isenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária", vide "Isenções...", págs. 49/50.

III - compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos." (73)

As isenções meramente políticas, por outro lado, constituem verdadeiras exceções à aplicação do princípio da capacidade contributiva. Não guardam nenhuma relação com a vida econômica, do sujeito passivo da obrigação tributária e, exatamente por isto, sua instituição está despojada de critérios objetivos. As isenções políticas são ilegítimas e devem ser refutadas, pois neste caso, o legislador não observou a finalidade prestigiada pela Constituição de preservar a isonomia, beneficiando pessoas que têm capacidade de contribuir.

As regras que estabelecem isenções, por possuírem conteúdo excepcional, devem ser editadas com parcimônia, para se evitar riscos de edição de normas inconstitucionais, que venham a beneficiar grupos ou regiões, sem que estejam presentes os requisitos admitidos pela Constituição para as desequiparações legítimas. A legitimidade, neste caso, está amparada na necessidade de corrigir as desigualdades sociais, econômicas, políticas, etc., e de valorizar os princípios consagrados na Constituição.

A imunidade também pode excepcionar o princípio em estudo. Paulo de Barros Carvalho conceitua imunidade como *"a classe finita e imediatamente*

(73) BORGES, José Souto Maior, "Isenções...", pág. 48.

determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientes caracterizadas" (74).

As imunidades de natureza política, apesar de figurarem no texto constitucional, o que não ocorre com as isenções, também constituem exceção ao princípio da capacidade contributiva, pois produzem benefícios, em regra, às pessoas que detêm capacidade de contribuir.

Diversamente pode-se apontar a chamada imunidade recíproca das pessoas políticas que não possuem capacidade contributiva, uma vez que seus recursos destinam-se ao cumprimento da prestação dos serviços públicos, em atenção aos princípios federativos e à autonomia municipal.

Em resumo, constituindo as isenções e imunidades, regras de conteúdo excepcional, devem ser editadas com parcimônia, para que se evite os riscos de se beneficiar grupos ou regiões sem que estejam presentes os requisitos admitidos pelo sistema jurídico, para as desigualações legítimas. Legítimas, por conterem em seu bojo fatores de desequiparação que mantenham uma correlação

(74) CARVALHO, Paulo de Barros, "Curso de Direito Tributário", São Paulo, Saraiva, 1991, 4ª ed., pág. 117.

lógica com as desigualdades sociais, econômicas, políticas, etc., que os valores consagrados na Constituição exigem sejam corrigidas.

2.3 - PRATICABILIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A praticabilidade, embora não se constitua em princípio expresso na Constituição Federal, manifesta-se pela necessidade de simplificação da execução das normas jurídicas.

São exemplos da praticabilidade todas as normas que se utilizam de abstrações generalizantes, esquemas e conceitos com o objetivo de evitar a investigação exaustiva de um caso isolado ou dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis, dependendo do caso concreto. A substituição tributária, as presunções e as ficções criadas pela técnica legislativa, atuam no sentido de facilitar a execução da lei, simplificando procedimentos, aumentando a comodidade e a economicidade dos atos administrativos.

Em matéria tributária, a tipificação e a conceitualização abstrata estão relacionadas com a necessidade de técnicas simplificadoras utilizadas pela administração. As tabelas de valores fixadas pelo Poder Executivo, como no caso do IPTU, ou no Imposto Estadual sobre a Propriedade de Veículos Automotores ("IPVA") usados, ao estabelecerem o valor tributável, com base no

preço médio ou valor médio de mercado são exemplos vivos da aplicação do enunciado da praticabilidade.

Ocorre que, ao trabalhar com um padrão, o caso médio ou frequente, o administrador despreza diferenças individuais relevantes, que, a priori, deveriam ser consideradas sob o ponto de vista legal. A não observação de cada caso concreto aumenta a potencialidade de prejuízos relativos, violando as disposições do princípio da isonomia.

A pretexto de evitar elevados custos para a manutenção de aparatos administrativos, o que tornaria mais econômica a arrecadação, a administração tem se utilizado cada vez mais desses mecanismos de presunções, os quais podem ser considerados atenuantes do princípio da igualdade.

Veja-se, por exemplo, o caso da planta genérica de valores tomada como base para cálculo do IPTU. Suponha-se que o valor atribuído pela Fazenda Municipal aos imóveis A e B, seja o mesmo, de acordo com a planta genérica de valores, e não exceda, em nenhum caso, o preço de mercado. Em termos absolutos, não há prejuízo financeiro para nenhum dos contribuintes, mas a desconsideração das diferenças individuais relevantes na determinação do preço de mercado (estado de conservação, depreciação ou valorização funcional e econômica, etc.) leva a uma uniformidade não querida pela norma e a uma injustiça individual (prejuízo meramente relativo).

A praticabilidade, portanto, pode se opor à justiça em determinados casos concretos ou ao afastamento dos ditames da capacidade econômica pessoal e real, embora atenda a uma maior uniformidade geral.

Quando houver a comprovação efetiva do prejuízo advindo ao contribuinte, a administração deveria reembolsar ou compensar o pagamento realizado indevidamente, de forma a possibilitar o reequilíbrio da posição financeira relativa do responsável tributário.

Misabel Derzi, em estudo sobre a praticabilidade afirma de forma peremptória que "a praticabilidade e igualdade fiscal são princípios incompatíveis" (75).

A questão que se coloca, implica na consideração da possibilidade de se aniquilar o princípio da capacidade contributiva, em prol da aceitação da tese da ficção ou presunção jurídica corroborar para a maior praticidade dos atos fiscais arrecadatários.

Ao se aceitar o princípio da praticabilidade como um limitador do princípio da capacidade contributiva, está-se, afinal, afirmando-se que este princípio não é jurídico, mas político ou econômico, primordialmente.

(75) DERZI, Misabel Abreu Machado, *"Direito Tributário, Direito Penal e Tipo"*, São Paulo, Ed. RT, 1988.

Mas, se como visto, o princípio tem natureza constitucional, a verificação de sua obediência pela administração fazendária é essencial para a manutenção da ordem tributária.

Deve-se ressaltar que o pagamento de um tributo não é um mero dever político ou econômico. Se o montante ou alíquota de um determinado imposto são excessivos; se este é abusivo, ou contrário ao princípio da isonomia, tratar-se-á da violação da aptidão específica e concreta de cada contribuinte de per si estar sujeito aos fatos geradores previstos na lei.

3 - APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A riqueza é o único critério de *discrímen* válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal, tendo em vista sua estreita e intrínseca compatibilidade e adequação ao substrato econômico da tributação.

O legislador da norma jurídico-tributária, deve, pois, atentar para os fatos denotativos de riqueza (os signos presuntivos de riqueza) identificados pela Ciência das Finanças.

O parágrafo 1º, do art. 145 do Texto Constitucional, faculta à administração tributária, para alcançar os objetivos da personalização e da graduação dos impostos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, "*o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*". Nesse sentido, questão que merece ser destacada, refere-se à observância se todos os tributos seriam graduados conforme rezava, inclusive o art. 202 da Constituição Brasileira de 1946; ou se tal princípio aplica-se apenas aos impostos, excluindo-se, portanto, as taxas e contribuições de melhoria.

Se interpretada restritivamente, o parágrafo 1º do art. 145 diminui e desrespeita o princípio da capacidade contributiva, porque sua aplicabilidade não se limita apenas aos impostos.

Os impostos por gravarem os fatos da vida econômica privada que independem de qualquer atividade

estatal específica referida ao contribuinte, avulta o seu valor "riqueza", tornando a aplicação do princípio mais ampla e efetiva.

Dentre os impostos, é o imposto sobre a renda que melhor se adequa tecnicamente à estrutura da progressividade, e portanto, às suas implicações com a justiça fiscal.

A Constituição Federal, quanto ao imposto sobre a renda, prescreve no inciso I, do parágrafo 2º do art. 153, "que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".

Devido à esta expressa referência à progressividade, alguns doutrinadores chegaram a interpretar que a constituição vedava sua aplicação a todos os demais impostos, em aberta contradição com toda a sistemática da Constituição, particularmente com a isonomia geral e suas especificações no campo tributário.

Esta concepção, levada ao extremo, envolveria estranhíssimas consequências, denunciadas por Geraldo Ataliba, nos seguintes termos: "Em primeiro lugar esse mesmo preceito da Constituição também estabelece que a legislação do imposto de renda terá os caracteres de generalidade e universalidade. Ora, a valer o argumento de que a progressividade só se aplica ao imposto de renda (por causa desse preceito) seria preciso também afirmar-se que a

generalidade e a universalidade também somente são aplicadas ao imposto de renda (porque o preceito é expresso em em referi-las a esse imposto)" (76).

José Souto Maior Borges, a este raciocínio, acrescentou que, na atribuição da competência, a CF utilizou técnicas formalmente diversas. Vinculou a União à instituição da progressividade do IR, visto que, de todos os impostos, o IR é o mais compatível com alíquotas uniformes. Quanto aos demais, a CF foi apenas implícita na sua generalidade: sempre que possível haveria a graduação do imposto e a progressividade de alíquotas (77).

3.1 - A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A tributação dos fluxos de renda e de dispêndios não é a única forma de se aplicar o princípio da capacidade contributiva.

Admite-se, também, a tributação do uso do estoque de riqueza como medida de capacidade de pagamento. Tais tributos aplicados sobre a posse da riqueza, incluem os impostos sobre propriedades, sobre o patrimônio líquido e sobre o patrimônio de ativos, incluindo a transferência de bens "inter vivos", "causa mortis" e por doação.

(76) ATALIBA, Geraldo, RDP, vol. 93, pág. 236.

(77) BORGES, José Souto Maior, "IPTU: Progressividade", RDT, nº 59, pág. 73.

Devido a dificuldade de se tributar a renda nos países em desenvolvimento, a tributação sobre a propriedade pode ser utilizada de forma mais adequada, incluindo, por exemplo, tanto os ativos adquiridos pela renda do trabalho, quanto pela renda do capital.

Dentre os impostos incidentes sobre a riqueza, destaca-se o imposto sobre a propriedade imobiliária como um meio conveniente de tributação a nível local.

No caso brasileiro, a incidência do gravame do imposto sobre propriedades permanece sendo um tema complexo e doutrinariamente controverso.

Ao analisar a tributação sobre a propriedade não se optou por examinar o princípio da capacidade contributiva frente à somatória de todos os bens imóveis que formam o patrimônio do contribuinte, o que engloba a universalidade de direitos e obrigações economicamente avaliáveis, cujo objeto, inclusive, é de competência residual da União, consoante o estatuído no art. 145, I da Constituição Federal. A capacidade de pagamento frente ao patrimônio pessoal total exige uma avaliação mais abrangente e a consideração da variação patrimonial em um determinado período de tempo.

Procurou-se estudar a aplicação do princípio considerando apenas uma parte do patrimônio individual, ou seja, apenas sobre uma das suas manifestações de riqueza

específica: a propriedade de prédio ou terreno situados na zona urbana do Município, isto é, o patrimônio imobiliário, especificador da competência tributária municipal.

3.2 - O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - "IPTU" E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O IPTU, como os demais impostos, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, parágrafo 1º da Constituição Federal. Vale dizer que está intimamente relacionado ao princípio da igualdade, instrumento que possibilita a realização dos ideais de justiça social, que, em termos econômicos, implica no pagamento mais oneroso para quem é mais abastado.

Sabidamente o IPTU incide sobre o direito de propriedade de imóvel urbano. A questão que se coloca é saber se o princípio da capacidade contributiva manifesta-se pela simples propriedade do bem. Basta ser proprietário para ter capacidade contributiva? O que ocorre quando um contribuinte não tiver condições econômicas de suportar a carga tributária, muito embora seja considerado proprietário de bem imóvel?

A rigor, o IPTU é um imposto de natureza real e não pessoal. Por incidir sobre o direito de propriedade, a capacidade contributiva é, neste caso, de natureza objetiva, referindo-se a uma manifestação objetiva de riqueza do contribuinte de possuir um imóvel.

Para efeitos de incidência tributária, a propriedade do imóvel é o fato presuntivo de riqueza, pouco importando as condições subjetivas do contribuinte, ou seja, se é capaz de suportar a carga tributária imposta pela legislação.

O que existe, na verdade, é uma presunção de capacidade econômica, já que apenas a propriedade do bem tributado demonstra, de forma objetiva, a existência da capacidade contributiva.

Nos lançamentos administrativos referentes à determinação do valor dos imóveis utilizando-se as "*plantas genéricas de valores*", Alberto Xavier, entende ser defensável o questionamento dos critérios de avaliação estabelecido pela autoridade administrativa por meio das presunções legais. Saliencia a possibilidade das "*regras de experiência*" técnica, baseadas em critérios estimativos e simplificados, não corresponderem à real situação do contribuinte. Assim, com o fim de restabelecer a verdade material e destruir a presunção ou a ficção legal, faculta ao contribuinte recorrer à via judicial para fazer valer os seus direitos de contribuinte, arcando neste caso, com o ônus de provar a distorção existente. Ao Fisco caberá demonstrar que a presunção estabelecida pelo regulamento a seu favor corresponde à realidade, se ocorrer a impugnação por parte do contribuinte (78).

(78) XAVIER, Alberto, "*Pautas de Valores e Presunções*", in Separata da Revista de Direito Tributário, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, pág. 123.

Tal fato, entretanto, nem sempre ocorre, e a eficiência do princípio da capacidade contributiva pode se mostrar vantajosa ao erário e, simultaneamente, justa.

Apesar de tais circunstâncias, a propriedade de imóvel urbano não pode deixar de ser um ponto de apoio para adequado juízo da capacidade contributiva do contribuinte.

Para que se obedeça ao princípio da capacidade contributiva é necessário que o proprietário de imóvel de alto padrão, localizado em bairro estritamente residencial, seja mais tributado, por meio do IPTU, do que o proprietário de residência também luxuosa, mas localizada na periferia. Isto se justifica em razão da variação do valor do bem tributado em função de sua localização.

Dado o caráter vinculante do princípio e a sua aplicabilidade a todos os impostos, o caráter de imposto real do IPTU não impede de modulá-lo levando-se em consideração certas peculiaridades pessoais decorrentes da objetividade de dados sócio-econômicos fornecidos pela realidade urbana, tais como: estagnação ou decadência de bairros ou áreas, proximidade de favelas, infraestrutura disponível, tamanho da propriedade, qualidade da urbanização, etc.

Todos estes fatores, de certa forma são também individualizados, e podem ser considerados pelo administrador público para imprimir maior igualdade ao

IPTU, sem desfigurá-lo de seu perfil jurídico de natureza real.

Nada obsta a que a autoridade administrativa, por via de ato regulamentar estabeleça critérios de avaliação que tenham o alcance de relativizar as presunções legais, estabelecendo de forma mais equitativa o gravame tributário.

3.3 - O IPTU COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA

Embora o Imposto de Renda seja aquele que melhor se adapta à uma estrutura progressiva, a referência à progressividade está presente também no parágrafo 1º, do art. 156, da Constituição Federal, prescrevendo que o IPTU *"poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade"*.

A Constituição Federal demonstra uma preocupação com o social, ao mesmo tempo em que garante o direito à propriedade. O direito de propriedade deixou de ter um caráter individual e absoluto, passando a possuir uma conexão com o que a sociedade entende como conveniente para o uso de um determinado bem.

Assim, em virtude do interesse social, estabeleceu-se restrições de ordem constitucional, subordinando a idéia do direito de propriedade privada aos interesses públicos.

Washington de Barros Monteiro, versando acerca das restrições ao direito de propriedade esclarece: "O direito de propriedade não mais se reveste de caráter absoluto e intangível, de que outrora se impregnava. Está ele sujeito, na atualidade, a numerosas limitações, impostas no interesse público e no interesse privado" (79).

José Souto Maior Borges, a partir da análise do inciso XXII, ("É garantido o direito de propriedade"), combinado com o XXIII ("A propriedade atenderá a sua função social", ambos do art. 5º, incluso no capítulo dos direitos e garantias fundamentais, chega a interpretar que a Constituição Federal não prevê alternativas para o exercício do direito de propriedade: com ou sem função social. Admite apenas que a propriedade deverá exercer sempre função social, ou em outros termos, nenhuma propriedade sem função social (80).

O texto da Constituição de 1988 passou, portanto, a exigir a função social da propriedade imobiliária urbana, que deve ser indicada pela lei local, veiculadora do plano diretor do Município, consoante a previsão do parágrafo 2º do art. 182: "A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas em seu plano diretor".

(79) MONTEIRO, Washington de Barros, "Curso de Direito Civil", 3º vol., "Direito das Coisas", São Paulo, Saraiva, 1973, pág. 97.

(80) BORGES, José Souto Maior, "IPTU: Progressividade", RDT, nº 59, pág. 73.

Desse modo, o Município, por meio de lei própria, regula o uso das propriedades imobiliárias em seu território, indicando, no plano diretor, qual a utilização considerada mais adequada aos imóveis em suas regiões.

Entretanto, questão bastante polêmica refere-se à possibilidade da lei municipal determinar a progressividade do IPTU.

Aires F. Barreto, classifica a propriedade urbana em duas espécies absolutamente distintas: (a) a que não cumpre sua função social, visto não atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor; e inversamente, (b) a que cumpre sua função social, pois atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade no plano diretor. Destarte, a progressividade somente teria respaldo constitucional se e quando a propriedade não cumprisse sua função social, segundo a legislação que estabelecer o plano diretor da cidade, não sendo cabível uma interpretação ampliativa aos demais casos (81).

Vê-se, pois, que o IPTU pode ser um instrumento para compelir o contribuinte à prática de determinado comportamento, com nítida finalidade extrafiscal.

(81) BARRETO, Aires Fernandino, "Capacidade Contributiva, Igualdade e Progressividade na Constituição de 1988", Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, pág. 79.

Para elucidar tal finalidade extrafiscal é possível imaginar uma região onde, de acordo com o plano diretor, a construção de prédios seja desaconselhável, podendo-se por lei elevar a alíquota do IPTU de modo a desestimular a construção deste tipo de edificação naquela localidade.

Por outro lado, Geraldo Ataliba reconhece que a disciplina do IPTU deve obedecer à isonomia tributária (art. 150, II da CF) e convergir para a construção de uma sociedade justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º da CF) (82).

Assim sendo, salienta que a progressividade do IPTU pode e deve ser usada com caráter puramente fiscal, isto é, com fins arrecadatórios. Aliás, essa é a natureza e o perfil do IPTU, enquanto principal fonte própria de arrecadação dos municípios.

De fato, e de acordo com o que foi exposto no capítulo anterior, é desejável que o IPTU seja progressivo em função do valor imobiliário para execução de sua finalidade arrecadatória e o fortalecimento de sua autonomia político-econômica.

Ademais, o parágrafo 1º, do art. 156, da Constituição Federal, pode ser interpretado como uma

(82) ATALIBA, Geraldo, "IPTU - Progressividade", Revista de Direito Tributário, nº 56, pág. 75.

autorização expressa, endereçada ao administrador municipal, para a utilização de uma progressividade mais ampla, a serviço de uma política de desenvolvimento urbanístico do Município.

Assim, pode-se concluir que a Constituição não proíbe a progressividade de natureza fiscal, a qual está intimamente relacionada com o princípio da capacidade econômica, como também admite a progressividade de natureza extrafiscal, entretanto condicionada à existência e ao caráter ordenatório do plano diretor.

Em qualquer das hipóteses, a limitação quanto à aplicabilidade do IPTU progressivo, corresponde ao próprio direito de propriedade, de modo que a maior alíquota eleita pela lei municipal não pode ser confiscatória, proibitiva ou impeditiva do seu exercício.

3.4 - A PROGRESSIVIDADE DO IPTU NO TEMPO

A Constituição Federal ao tratar da política urbana facultou ao Poder Público a adoção da progressividade no tempo do IPTU para promover a observância das regras urbanísticas pelo proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, na conformidade do disposto no seu inciso II, do parágrafo 4º do art. 182 (83).

(83) O parágrafo 4º, do art. 182 da Constituição Federal assim dispõe: "É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena,

Geraldo Ataliba, comentando o art. 182, condicionou o uso do instrumento da progressividade no tempo à observância das regras urbanísticas editadas pelo Município, isto porque possui nítido caráter "sancionatório" (84).

Isto significa que a progressividade no tempo advem do mau uso, de acordo com a lei local, que o contribuinte faz de sua propriedade urbana.

Se o proprietário atender aos ditames da lei municipal e adequar o seu imóvel às exigências do plano diretor, não sofrerá qualquer punição, não lhe sendo aplicável, portanto, a progressividade no tempo.

Resta claro que a Constituição, além de prever a progressividade em razão do valor do imóvel, e de admitir a exacerbação de alíquotas consoante a função social da propriedade, com finalidade ordinatória, estabeleceu a progressividade de caráter "sancionatório", que será aplicada apenas a quem insistir em descumprir a lei.

Examinando o art. 182 e seus parágrafos, Aires. F. Barreto, que apenas reconhece a progressividade

sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, com parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais".

(84) ATALIBA, Geraldo, Revista de Direito Público, nº 93, pág. 235.

temporal, salienta que o critério sancionador só poderá ser utilizado observando-se a ordenação de etapas sugeridas pelo texto constitucional, não se cogitando de alternatividade, mas de sucessividade, da seguinte forma: "I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação como pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor da indenização e os juros legais" (art. 182, parágrafo 4º e seus incisos).

Por conseguinte, só é admissível o IPTU progressivo no tempo se o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, chamado ao parcelamento ou edificação compulsórios, não os promover, nas condições e nos prazos estabelecidos pela lei municipal. A progressividade, nessas circunstâncias, corresponde, na verdade, à cominação de uma pena progressiva no tempo, tendo como parâmetro, alíquotas maiores à medida em que o contribuinte deixe de atender aos preceitos da lei do Município.

A elevação gradativa da alíquota, de tempo em tempo, de exercício a exercício, segundo dadas condições, intensifica a carga tributária. Deve-se entender que a aplicação da progressividade de alíquotas encontra seu patamar máximo quando se tornar extremamente onerosa, e

desrespeitar a limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (inciso IV do art. 150 da CF).

Em outras palavras, essa progressividade não pode se tornar uma forma de expropriar a propriedade sem qualquer tipo de indenização.

O inciso III, aliás, prevê a possibilidade do Poder Público promover, não o confisco, mas a desapropriação para fins de reforma urbana, mediante pagamento de indenização, no caso de persistência do proprietário no uso inadequado do imóvel.

3.5 - A EQUIDADE E O IPTU - DIFICULDADES PRÁTICAS

A arrecadação do IPTU envolve algumas dificuldades práticas no que tange à distribuição da carga tributária.

Embora teoricamente o IPTU seja classificado como uma espécie de tributo direto sobre o patrimônio (riqueza), na prática o ônus do pagamento do tributo nem sempre recai sobre o proprietário do imóvel.

No caso dos imóveis residenciais alugados o imposto é geralmente transferido para o locatário, diretamente, como obrigação contratual, ou sob a forma de um aumento no valor do aluguel.

No tocante às propriedades não residenciais, o valor do tributo é normalmente agregado como um dos

componentes do custo de produção ou dos serviços prestados, de modo a transferir o encargo para o consumidor final sob a forma de aumento de preços.

A possibilidade de transferência do ônus tributário acaba por tornar o IPTU como um todo significativamente regressivo em relação à renda corrente da população local.

Em que pese a ausência de estudos apropriados para aferir o grau de regressividade do IPTU nestas condições, é razoável supor que o IPTU tenha efeitos indesejáveis sobre a distribuição de renda, sendo portanto deficiente quanto ao aspecto da equidade vertical (distribuição da carga tributária por diferentes classes de renda individual).

Fernando A. Rezende atribui a regressividade do imposto sobre a propriedade residencial a dois fatores. O primeiro é o fato de as despesas com habitação crescerem menos que proporcionalmente a renda corrente, à medida que esta aumenta. Se o imposto for aplicado com alíquota uniforme ao valor das propriedades, a carga tributária por unidade de renda diminui à medida que se consideram classes mais altas de renda. A segunda causa da regressividade refere-se a uma tendência da administração fiscal em subestimar o valor das propriedades de maior valor de mercado e em superestimar o valor daquelas cujo preço de mercado é baixo. Se tal fato ocorre, ainda que a alíquota

nominal seja proporcional, a alíquota efetiva do imposto é regressiva.

Diante de tais circunstâncias e diante da forma pela qual o IPTU é comumente utilizado, o emprego de alíquotas progressivas seria satisfatório sob o ponto de vista da equidade?

A questão não merece uma resposta definitiva, uma vez que requer a análise da elasticidade-renda dos gastos individuais em habitação, o qual não faz parte do presente trabalho. Entretanto, pode-se admitir que a aplicação de alíquotas progressivas, por si só, não seria suficiente para tornar o IPTU integralmente equitativo, a menos que, por via legal, sejam criadas obstruções às transferências do ônus tributário ao locatário ou ao consumidor final.

Tal hipótese, apesar de juridicamente possível, tendo em vista que a lei de locações pode estabelecer dispositivos de ordem pública que limitem o poder de contratar dos cidadãos, é de difícil execução prática. Isto porque, o valor do imposto, não obstante passível de recolhimento obrigatório pelo proprietário, seria facilmente incorporado ao valor da locação.

Outra forma de evitar a transferência da carga tributária seria compatibilizar o imposto sobre a propriedade imobiliária com a variação patrimonial total do contribuinte, por ocasião da declaração anual do Imposto de

Renda. Embora de competência residual da União, o contribuinte poderia ser submetido ao pagamento de imposto progressivo em razão da quantidade e do valor total dos bens imóveis de sua propriedade. Assim sendo, indivíduos com cinco, dez ou quinze imóveis, bem como aqueles de valor elevado equivalente, seriam tributados de forma diferenciada e progressiva, de modo, inclusive, a dificultar a concentração de riqueza.

Por outro lado, as dificuldades práticas em executar medidas extra-fiscais inibidoras da regressividade não devem impedir o emprego da progressividade. O sujeito passivo da obrigação tributária é o proprietário de imóvel urbano, devendo sobre ele recair o gravame tributário. Quando o proprietário é o próprio usuário do imóvel os efeitos regressivos da transferência do tributo deixam de existir e a progressividade torna-se importante aliada para o alcance da equidade. Ademais, o mecanismo da transferência decorre de uma obrigação contratual ajustada entre locador e locatário. O pagamento do IPTU pelo locatário é consequência do cumprimento de uma cláusula contratual. Para efeitos fiscais, portanto, a obrigação do pagamento do tributo será sempre do proprietário.

A utilização de alíquotas progressivas para o IPTU implicará ainda na adoção de critérios de aferição do valor dos imóveis, bem como de sua atualização no tempo. A determinação do valor do imóvel é efetivamente relevante para a imposição equitativa da carga tributária. A

sistemática de correção monetária do valor da propriedade deve ser confiável e estar adequada para possibilitar a aplicação imediata do princípio da capacidade contributiva. Independentemente da complexidade administrativa exigida pelo tributo, alíquotas maiores devem incidir sobre propriedades mais valorizadas. Isto porque o IPTU progressivo pode ter a faculdade de ordenar o poder aquisitivo da propriedade imobiliária, possibilitando a contribuição mais onerosa para grandes proprietários, e, conseqüentemente, redução da carga tributária para níveis de moradia populares.

Em suma, a regressividade presente atualmente na tributação do IPTU poderia ser atenuada por uma diferenciação de alíquotas, conforme o valor e/ou a destinação dos imóveis, considerando a ocupação efetiva ou não pelo proprietário e a quantidade de bens possuídos.

4 - CONCLUSÃO

Este estudo, em suas limitações, não pretendeu esgotar tema tão rico, a merecer ulterior debate e reflexão. Tão somente objetivou atender as necessidades de informação mais imediatas sobre o princípio da capacidade contributiva, fundamentado na Constituição Brasileira de 1988.

Atualmente, o princípio da capacidade contributiva, além de estar garantido pelos princípios universais da igualdade e da isonomia, se converteu num instrumento de técnica de redução das grandes desigualdades econômicas e sociais.

A Constituição, dando implementação aos objetivos da República estabelecidos em seu artigo 3º, consagrou o princípio que não admite indiferença às desigualdades econômicas e coloca-o, ao contrário da neutralidade, a serviço da atenuação dessas desigualdades sócio-econômicas materiais, independentemente da canalização de recursos para os cofres públicos.

A correção das desigualdades na distribuição da carga tributária afeta diretamente a eficácia do sistema de tributação, razão pela qual a observação do princípio da capacidade contributiva tornou-se peremptória.

No caso brasileiro, o conceito de capacidade contributiva, nos moldes configurados, pode ser singelamente definido como a aptidão do sujeito passivo em

suportar os ônus decorrentes da relação jurídica de natureza tributária, sem prejuízo de sua sobrevivência e sem a perda de sua riqueza lastreadora da tributação.

O princípio da capacidade contributiva possui existência e forma jurídica determinada pela Constituição e se configura um critério interdisciplinar adequado a iluminar as regras de equidade das ciências das finanças e segurança jurídica inerente ao próprio direito tributário. Sua correta interpretação envolverá não apenas os objetivos envolvidos na elaboração legislativa, mas sobretudo na execução da lei pela administração fazendária e na sua efetivação pelo judiciário, pois, pelo contrário, estar-se-á perdendo o substrato dos conceitos de igualdade e justiça, garantias indisponíveis no regime democrático contemporâneo.

A aplicação e a extensão correta de seu significado reforça a segurança, a certeza, a calculabilidade e a previsibilidade do contribuinte, constituindo adequada e verdadeira limitação ao poder de tributar.

A inobservância da graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva dos sujeitos só está autorizada, como visto, diante da tributação extrafiscal, contudo dentro das finalidades expressamente amparadas pelo texto constitucional. Todavia, até mesmo na instituição de tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais, a incidência do princípio não está totalmente

afastada, devendo-se observar as limitações impostas pelo mínimo necessário à sobrevivência, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais como o direito de propriedade, com o qual guarda relação necessária.

O que confere maior praticabilidade ao princípio da capacidade contributiva é a utilização de alíquotas progressivas. A progressividade atende ao postulado da capacidade contributiva mais do que a simples proporcionalidade, uma vez que aquela desequilibra contribuintes que se encontram em situações distintas, prestigiando o primado da igualdade e colaborando para a redistribuição de riqueza. É por meio da progressividade que se torna possível, em cada caso concreto, viabilizar a aplicação do princípio, considerando-se as diferenças individuais do contribuinte, e afastar as injustiças tributárias. Assim sendo, forçoso concluir-se pela inequidade das exações fixas e das regressivas que não respondam a fins extrafiscais, pois ofendem frontalmente o princípio da capacidade contributiva, em razão do qual cada pessoa deve ser tributada de acordo com suas manifestações de riqueza.

O IPTU, como os demais impostos, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, deve ser mais tributado o proprietário de imóvel de maior valor que o de imóvel de menor valor. Além da finalidade fiscal, a Constituição o tornou progressivo

justamente para evitar a má utilização do imóvel e a especulação imobiliária, assegurando a função social da propriedade. Sua natureza extrafiscal induz o proprietário de bem imóvel urbano a obedecer ao plano diretor do Município, disciplinando a utilização dos imóveis dentro de seu território. A pregressividade no tempo, com nítido caráter sancionatório, pode ser utilizada como eficiente instrumento de governo, pois constitui um mecanismo que a Constituição colocou à disposição dos Municípios, para que imponham aos munícipes, a observância das regras urbanísticas contidas nas leis locais, especialmente no plano diretor.

O princípio da capacidade contributiva, nesses termos, pode ser utilizado como instrumento para tornar o sistema tributário mais eficiente e mais justo, tornando a distribuição de renda menos desigual após a sua aplicação. A maneira pela qual atingirá seus objetivos dependerá, contudo, não apenas da razoabilidade da interpretação de seu conceito, estabelecido consoante os ditames constitucionais, mas dependerá de sua paulatina concretização caso a caso, consoante as condições do país, da época, do ambiente histórico e cultural vividos, e sobretudo dos anseios e do sentimento de justiça da sociedade brasileira.

5 - BIBLIOGRAFIA

- * ATALIBA, Geraldo, "Progressividade e Capacidade Contributiva", Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, pág. 54.
- * ATALIBA, Geraldo, RDP, vol. 93, págs. 235/236.
- * ATALIBA, Geraldo, "IPTU - Progressividade", Revista de Direito Tributário, nº 56, pág. 75.
- * BALEEIRO, Aliomar, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", Rio de Janeiro, 6ª edição, Forense, 1985, págs. 270/296.
- * BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, "Elementos de Direito Administrativo", São Paulo, 1980, Ed. RT, 1ª ed, pág. 230.
- * BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, "O Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade", 1993, 3ª ed., págs. 37 e 38.
- * BARRETO, Aires Fernandino, "Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais", Editora RT, São Paulo, 1987, pág. 41.
- * BARRETO, Aires Fernandino, "Capacidade Contributiva, Igualdade e Progressividade na Constituição de 1988", Separata RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, págs. 78/79.
- * BASTOS, Celso, "Curso de Direito Constitucional", 11ª ed, pág. 165.
- * BECKER, Alfredo Augusto, "Teoria Geral do Direito Tributário", 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, págs. 459 e 461.
- * BORGES, José Souto Maior, "IPTU: Progressividade", RDT, nº 59, pág. 73.
- * BORGES, José Souto Maior, "Princípio da Isonomia e a sua Significação na Constituição de 1988", in RDP, pág. 35.
- * BORGES, José Souto Maior, "Isenções Tributárias", 1ª ed., São Paulo, 1969, págs. 48/49/50. Sugestões Literárias S/A. No mesmo sentido, Pedro Luciano Marrey Junior, "Natureza Jurídica das Isenções Tributárias", in RDT 25/177 e Pontes de Miranda, in "Comentários à Constituição de 1946", vol. 2, pág. 156.
- * BUCHANAN, James M., "The Public Finances", Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1965, págs. 169/192.
- * BUCHANAN, James M., "Public Fiance in democratic process" V. California Press, 1967.

* CAMPOS, Francisco, "Igualdade de todos perante a Lei", in Revista de Direito Administrativo, vol. 10.

* CAMPOS, Francisco, "Direito Constitucional", Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1956, vol. II, pág. 12.

* CAMPOS, Francisco, "Revista de Direito Administrativo", X, págs. 383/385.

* CARRAZA, Roque Antonio, "Princípios Constitucionais Tributários", São Paulo, Ed. RT, 1986, pág. 08.

* CARVALHO, Paulo de Barros, "Curso de Direito Tributário", São Paulo, 1991, Ed. Saraiva, 4ª ed., págs. 90, 117.

* CARVALHO, Paulo de Barros, "Legalidade", Separata do RDT, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, pág. 57.

* COELHO, Sacha Calmon Navarro, "Comentários à Constituição de 1988", Rio de Janeiro, Editora Forense, 2ª ed., 1990, págs. 335/336.

* COSTA, Regina Helena, "Princípio da Capacidade Contributiva", Malheiros Editores, 1993, págs. 18, 74.

* DALLARI, Dalmo de Abreu, "Elementos de Teoria Geral do Estado", Editora RT, 1ª ed., 1972, pág. 137.

* DAIN, Sulamis, "Equívocos e manipulações em torno da questão fiscal". Tavares, M. C. e David, M. D., (orgs.), "A economia política da crise", 1992.

* DALTON, Hugh, "Princípios de Finanças Públicas", Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 4ª edição, 1980, págs. 98, 127.

* DERZI, Misabel Abreu Machado, "Princípio da Igualdade e suas Manifestações", V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da RDT, 1991, págs. 170, 177, 180.

* DERZI, Misabel Abreu Machado, "Direito Tributário, Direito Penal e Tipo", São Paulo, Ed. RT, 1988.

* ERIS, Ibrahim, "Uma contribuição para a reforma tributária", Revista de Finanças Públicas, 1983, Fipe-Pioneiras.

* FARIA, José Eduardo, "Direito e Economia na Democracia Brasileira", Ed. Malheiros, 1ª ed., 1993.

* FORMBY, John and SMITH, W. and THISTLE, Paul, "The average tax burden and the wealfare implications of global tax progressivity", Public Finance Quartely, vol 18, nº 1, january, 1990, págs. 3/24.

* GIARDINA, Emílio, "Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva", Milão, 1961, n° 8, págs. 6, 453/454.

* GIFFONI, Francisco de Paula e Vilela, L.A., "Tributação de renda e do patrimônio", IPEA, 1987.

* KERN, Beth B., "The tax Reform act. 1986 and the progressivity of the individual income tax", Public Finance Quartely, vol. 18, 1990.

* LONGO, Carlos, "Em defesa de um imposto de renda abrangente", FIPE-Pioneira, 1985.

* MARREY JUNIOR, Pedro Luciano, "Natureza Jurídica das Isenções Tributárias", RDT 25/177.

* MEIRELLES TEIXEIRA, José Horácio, "Curso de Direito Constitucional", São Paulo, Forense, 1991, pág. 727.

* MIRANDA, Pontes de, "Comentários à Constituição de 1946", vol. 2, pág. 156.

* MIRANDA, Pontes de, "Comentários à Constituição de 1967", vol. IV, São Paulo, 2ª ed. revista, 1974, Ed. RT, pág. 689.

* MONTEIRO, Washington de Barros, "Curso de Direito Civil", 3º vol., "Direito das Coisas", São Paulo, Saraiva, 1973, pág. 97.

* MUSGRAVE, Richard, "Teoria das Finanças Públicas", I vol., Editora Atlas, 1974.

* MUSGRAVE R., & Musgrave P., "Finanças Públicas - teoria e prática", Ed. Campus., 1980, págs. 179/180, 183, 186.

* NOGUEIRA, Rui Barbosa, "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 7ª ed., 1986, pág. 116.

* O'CONNORS, J., "USA: A Crise do Estado Capitalista", Paz e Terra, 1977.

* OKUN, Arthur M., "Equality and Efficiency: The Big Tradeoff", The Brookings Institution, 1975, pág. 112.

* OLIVEIRA, Fabrício, "A crise do sistema fiscal brasileiro" - 1965/1983, IE-UNICAMP - tese de doutorado.

* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, "Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio", Ed. Renovar, 1988, págs. 13, 21/22, 54, 81/82.

* PIGOU, A. C., "A Study in Public Finance", pág. 60 Apud DALTON, Hugh, "Princípios de Finanças Públicas", Editora Fundação Getúlio Vargas, RJ, 4ª ed., 1980, pág. 98.

* RAWLS, J. A Theory of Justice. Cambridge - Mass., Harvard University Press, 1971.

* REZENDE, Fernando, "Imposto de renda e a justiça fiscal", IEA, 1974.

* REZENDE, Fernando e Dain, S., "Reforma institucional, finanças públicas e controle dos gastos governamentais". Pesquisa e planejamento econômico, vol. 15, nº 2.

* SILVA, José Afonso da, "Curso de Direito Constitucional Positivo", pág. 86/87, 194.

* SOARES DE MELO, José Eduardo, "Em face do Princípio da Capacidade Contributiva é possível criar tributo fixo?", Separata da RDT, 1991, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, pág. 142.

* TABOADA, Carlos Palao, "Isonomia e Capacidade Contributiva", Revista de Direito Tributário, vol. 4/126. págs. 125/127.

* UCKMAR, Victor, "Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário", Editora RT, 1976, págs. 9/20, 65 e 66/67.

* VILLELLA, L.A., "Gastos tributários e a justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil", Rio de Janeiro, PUC, tese de mestrado.

* XAVIER, Alberto, "Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", São Paulo, Revista dos Tribunais, 1ª ed., 1978.

* XAVIER, Alberto, "Pautas de Valores e Presunções", in Separata da Revista de Direito Tributário, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, pág. 123.