

O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.
SUA EFICÁCIA FACE À CONSTITUIÇÃO DE 1988

Humberto Pereira

DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
COMO REQUISITO À OBTENÇÃO DO TÍTULO DE
MESTRE EM CIÊNCIAS HUMANAS - ESPECIALIDADE DIREITO

Orientador: Prof. Dr. Ari Kardec Bosco de Melo

Florianópolis

1989

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A dissertação: O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA. SUA EFICÁCIA FACE À CONSTITUIÇÃO DE 1988

elaborada por: HUMBERTO PEREIRA

e aprovada por todos os membros de Banca Examinadora, foi julgada apta para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, 30 de agosto de 1989.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. ARI KARDEC BOSCO DE MELO

Prof. Dr. CLÓVIS DE SOUTO GOULART

Prof. Msc. UBALDO CÉSAR BALTHAZAR

Coordenador do Curso: Prof. Dr. CESAR LUIZ PASOLD

Orientador

: Prof. Dr. ARI KARDEC BOSCO DE MELO

Agradecimentos

Ao orientador, Dr. Ari Kardec Bosco de Melo,
aos professores e funcionários do Curso de Pós-
graduação em Direito,
a minha esposa, Maria da Glória.

Aos companheiros do Fisco Catarinense, cuja atuação é fundamental para a concretização da igualdade tributária.

RESUMO

Nesta dissertação é examinado o princípio da igualdade tributária na Constituição brasileira de 1988 e o seu critério operativo específico, o princípio da capacidade contributiva. Procura-se traçar um panorama comparativo entre a realidade da tributação, sob a ótica da igualdade, e as possibilidades, proporcionadas pelas normas constitucionais tributárias e outras relacionadas com a matéria, de efetiva implementação da igualdade tributária. Para isso é feita uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro e indicadas algumas linhas básicas de alteração da legislação tributária quanto aos impostos incidentes sobre a renda, o consumo e a propriedade. O trabalho examina, portanto, as causas do distanciamento entre o princípio da igualdade tributária e sua eficácia social, discutindo a questão da consciência fiscal e do posicionamento dos indivíduos, no sentido de reduzir a ineficácia do princípio como medida fundamental para a correção das desigualdades sociais. Conclui-se que o princípio da igualdade fica reduzido a uma função meramente ideológica enquanto não tiver eficácia social, como diretriz efetivamente cumprida pelo legislador tributário e pelo Executivo, tanto em relação às receitas quanto às despesas, quando da edição de

leis, da tomada de decisões políticas, da elaboração de programas e do próprio orçamento, que tenham por objetivo alcançar a igualdade material, e não apenas formal. Conclui-se, também, que a eficácia social do princípio dependerá da atuação dos indivíduos, estudiosos, sociedade civil e do Judiciário, num processo em que dialeticamente crescerão a consciência fiscal e a consciência jurídica, proporcionando condições reais para as mudanças, em matéria tributária e de finanças públicas, como meio de alcançar a igualdade tributária material, concretizando a justiça distributiva, um dos fundamentos da democracia.

ABSTRACT

In this dissertation, the principle of tax equality in the Brazilian Constitution of 1988 and its specific operative criterion, the ability-to-pay principle, are examined. There is an attempt to trace the comparative view between the reality of taxation, from the viewpoint of equality, and the possibilities, proportioned by the constitutional tax rules and other related to the matter, of effective implementation of distributional equity on taxation. For this, an analysis of the regressivity of the Brazilian tax system is made, and a few basic alterations of the legislation as to the taxes imposed on income, consumption and wealth are suggested. Therefore, this monograph examines the causes for the gap between the principle of equality and its social efficacy, discussing the question of popular tax consciousness and attitudes of the individuals in the sense of reducing the inefficacy of the principle as a fundamental procedure for correction of social inequality. It is concluded that the equality principle will be reduced to a merely ideological function until social efficacy is taken as a direction to be affectively followed by the tax legislator and by the Executive -- in relation to both the public revenues and to the expenditures -- in the promulgation

of laws, policial decision making and in the elaboration of the budget itself and of programs that have, not only the formal, but the material equality as a goal to b accomplished. It is also concluded that the social efficacy of the principle will will depend on the actions of the individuals, professors and students, civil society and on the Judiciary, within a process which will dialectally develop popular tax consciousness and sense of justice, providing real conditions for the changes in taxacion and public finances, as a means of reaching material tax equality, thus realizing distributive justice, one of the bases of democracy.

SUMÁRIO

	Página
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I - BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO	4
1. Na Antiguidade	4
2. Na Idade Média	7
3. Na Idade Moderna	9
4. índices da tributação nas diversas fases da História.	14
5. No Brasil	16
CAPÍTULO II - O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	18
1. Princípios Constitucionais	18
2. Princípio da igualdade em sentido formal e em sentido material	24
2.1. Igualdade formal	25
2.1.1. Noção	25
2.1.2. Igualdade perante a lei e igualdade na lei	30
2.2. Igualdade material	35
2.2.1. Noção	35
2.2.2. A igualdade material e a progressividade.	39

2.2.3. Igualdade e legalidade	42
3. Igualdade na tributação. O princípio e sua abrangên- cia: os diversos enfoques	44
3.1. Democracia, justiça distributiva e liberalismo.	44
3.2. A crítica de James O'Connor	49
3.3. O princípio da igualdade tributária. Seu alcance superior	56
4. A Ordem Econômica constitucional e o princípio da igualdade tributária	61
CAPÍTULO III - A IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	67
1. O princípio da capacidade contributiva	67
1.1. Observações preliminares	67
1.2. O significado do princípio	68
1.3. Eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva	72
1.3.1. A doutrina	72
1.3.2. Inconstitucionalidade material	82
1.3.3. Eficácia positiva do princípio	85
1.3.4. Eficácia do princípio. Síntese	86
1.4. Aplicação do princípio a todos os tributos	87
1.5. Capacidade contributiva e base de cálculo do tributo	91
1.6. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva ...	97
2. A progressividade	99
2.1. Progressividade e capacidade contributiva	99

2.2. Impostos diretos e indiretos	102
2.3. A progressividade e a função redistributiva do tributo	103
3. A regressividade do sistema tributário nacional	108
4. A redução da regressividade na tributação indireta ..	120
5. As isenções tributárias	122
5.1 Justificativa das isenções	122
5.2. Isenção do mínimo vital	124
5.3. Privilégio legal	127
5.4. Isenções e extrafiscalidade	128
6. A capacidade contributiva face ao sistema constitucional tributário. Alguns aspectos	131
7. O ICMS e as imunidades	145
 CAPÍTULO IV - A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	
1. As relações entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva	154
2. Eficácia jurídica e eficácia social	161
2.1. Conceituação	161
2.2. Direitos coletivos e igualdade tributária	169
2.3. Redução potencial da regressividade na Constituição de 1988	171
2.4. Outros óbices à eficácia social do princípio ...	174
2.5. Contribuintes de fato e consciência fiscal	177
2.6. Carga tributária objetiva e subjetiva	179
2.7. A resistência à tributação	181

2.8. A revolta tributária	185
3. O princípio da igualdade tributária: um mito?	190
4. A transformação do direito: o direito tributário que "deve ser"	194
5. Eficácia social do princípio da igualdade tributária. Considerações finais	199
 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS	 205
 BIBLIOGRAFIA	 213
1. Citada no texto	213
2. Consultada	224

INTRODUÇÃO

Ao fazer constar do texto constitucional de 1988 o princípio da capacidade econômica, para graduação dos impostos, a Assembléia Nacional Constituinte deixou claro que a igualdade tributária deve ser concretamente efetivada. Ao mesmo tempo, manifestações de políticos e de estudiosos da matéria dividem-se entre propostas de aumento, redução ou da melhor distribuição da carga tributária. Ao Estado, para cumprir sua função social, que lhe é inarredável e que está também expressamente prevista na Carta Magna, compete definir a política tributária, cujos efeitos na qualidade do desenvolvimento e no grau de justiça social são notórios.

Admite-se que todo sistema tributário tem alguns objetivos básicos: proporcionar os recursos financeiros suficientes ao cumprimento das funções do Estado, induzir os indivíduos a determinados comportamentos de interesse social, e realizar a justiça fiscal. E justiça fiscal significa tratamento tributário igual -- desde que se trate de igualdade material e não apenas formal. A questão que se coloca é quanto ao verdadeiro papel do princípio da igualdade, de seu alcance e de sua eficácia.

Julgamos importante, portanto, examinar as normas constitucionais pertinentes à tributação, sob a ótica do princípio da igualdade, para detectar as diretrizes delineadas pela Constituição a serem cumpridas pelo legislador ordinário, e quais as perspectivas de implementação dessa igualdade tributária.

Para alcançar o objetivo proposto, faz-se necessário analisar, entre outras questões, as seguintes: a) quais serão as implicações do princípio da capacidade econômica na elaboração legislativa tributária; b) se a aplicação dos impostos indiretos iniba a possibilidade da efetiva implementação do mesmo princípio; c) qual a situação do contribuinte de fato em relação ao Estado e quais as suas possíveis reações à tributação regressiva; d) a consciência, a resistência e a revolta tributárias; e) quais as possibilidades de redução da regressividade na estrutura tributária atual; f) o grau de eficácia jurídica e social do princípio da igualdade; g) os efeitos positivos de outros princípios constitucionais em relação à igualdade tributária.

A análise pretende-se seja basicamente jurídica, mas sob um enfoque crítico e interdisciplinar. A crítica da realidade subjacente ao sistema tributário apóia-se na interpretação de James O'Connor da crise fiscal do Estado, pela qual a carga tributária deve ser examinada tanto em relação às receitas quanto às despesas públicas, de acordo com os interesses das classes sociais ou, mais especificamente, do capital e do trabalho.

O princípio da igualdade, originário do Direito Natural, quando inserido no ordenamento jurídico -- positivado, portanto -- sofre restrições que podem ocorrer, quer por força das reais desigualdades sociais e econômicas, quer por omissão do legislador, quer por edição de leis que intencionalmente inibam a eficácia do princípio. Assim, a teoria tridimensional do Direito, de Miguel Reale, permite a análise do tema tendo-se em conta a dialética do processo de criação do Direito, e da articulação dos elementos fato, valor e norma.

Pretende-se, assim, ao investigar as possibilidades de realização do princípio da igualdade tributária, ter em vista o sentido axiológico e o respectivo conteúdo fático, a igualdade material.

Registre-se, por último, que, conforme decisão do Colegiado do CPGD, "a aprovação do presente trabalho acadêmico não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e do CPGD/UFSC à ideologia que o fundamenta ou que nele é exposta".

CAPÍTULO I

BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

1. Na Antiguidade

Desde que os homens, unidos em comunidades, perceberam a existência de necessidades comuns, passaram a contribuir de alguma forma, espontaneamente ou não, seja por prestação de tarefas ou em espécie, para a satisfação dessas necessidades. Nos primórdios essas necessidades poderiam ser ocasionais e satisfeitas com contribuições extraordinárias.

À medida que as organizações humanas se desenvolveram, os impostos foram cobrados, de acordo com os interesses dos grupos dominantes, seja através da força explícita ou através de normas desprovidas de preocupação com igualdade; muito ao contrário, com carga maior sobre o desprotegido, o mais fraco, conforme relata SCHMÖLDERS (1962: 4).

Dá notícia, o mesmo autor, que na Babilônia e no Egito as necessidades financeiras impostas pelas constantes guerras e grandes construções tornavam as atividades arrecada-

doras fundamentais dentro da estrutura de poder. Os funcionários encarregados da administração fiscal tinham vinculação com a religião, visto que o tesouro do Faraó ou do Rei era da divindade.

Na Grécia, nos Estados-cidade, nos séculos IV e V AC, os cidadãos faziam doações voluntárias, enquanto os escravos cumpriam trabalhos forçados e os metecos pagavam contribuições especiais quando desenvolviam atividades comerciais ou industriais.

Havia ainda impostos sobre importação e exportação, e sobre consumo, que eram arrecadados pelo sistema de arrendamento.

Com a decadência dos Estados-cidade, e portanto do seu sistema de receitas, foram instituídos o imposto de capitulação e o imposto sobre o patrimônio, principalmente em épocas de maior necessidade de receita.

O Império Romano, enquanto pôde, concentrou suas receitas sobre os povos conquistados e dominados. O cidadão romano pagava o "tributum", somente ocasionalmente, segundo SCHMOLDERS (1962: 8).

Os romanos adotaram o sistema de arrendamento para cobrança dos tributos nos territórios conquistados, mesmo porque não havia funcionários treinados em número suficiente. Durante o processo de decadência do Império os privilégios dos cidadãos romanos foram afastados, face à necessidade de elevada receita. Permaneceram os impostos sobre vendas e de consumo, sendo criado o imposto sobre o patrimônio (terra).

As más colheitas não eram consideradas, provocando distorções tais que levavam à servidão os devedores não pagantes. Também os industriais e comerciantes viram-se impelidos a associar-se para pagar coletivamente a elevada carga tributária.

O Império Romano do Oriente utilizou o sistema de arrecadação desenvolvido no Ocidente. Os monopólios estatais eram privilegiados, e a sobrecarga tributária continuava.

A influência dessa estrutura tributária e política foi ampla no Oriente. Assim é que no segundo Império Persa, no séc. VI, foram abolidos privilégios da nobreza e criado um imposto sobre a terra, graduado conforme a espécie do produto cultivado. O imposto de capitação também foi graduado, ficando isentos os menores de vinte e maiores de 50 anos. Segundo SCHMÖLDERS (1962: 11) "La economía financiera tan progresiva del Imperio sasánida no tuvo paralelo en Occidente."

Observa-se que os tributos vinculavam-se à opressão de imperadores ou variavam conforme as diferenças de classe, privilegiando as ligadas ao poder.

SCHMÖLDERS (1962: 12), observa que na primeira Idade Média "Los impuestos territorial y de capitación, libres ya los germanos del yugo romano, los consideran como un agravio a la libertad, concurriendo además a agravar la dificultad de conservarlos la falta de una organización administrativa adecuada para su recaudación".

2. Na Idade Média

Até o século XII, as necessidades estatais eram principalmente atendidas por contribuições voluntárias em espécie, pela venda de concessão de direito ao exercício de atividade comercial e tráfego.

Além disso o patrimônio da Coroa proporcionava grande parte da receita necessária.

As tentativas dos reis de arrecadarem impostos com regularidade não conseguiam ser efetivas, principalmente pela ausência de uma administração fiscal estruturada. Quando as cidades começaram a desenvolver-se, os reis instituíram o imposto com o nome de "pedido", sobre propriedade de terras e de edifícios. O rei fazia a petição do imposto aos senhores dos domínios e cidades imperiais, que se encarregavam de arrecadar e entregar a soma "pedida" pelo rei.

Além do "pedido", vários impostos sobre o consumo, as sisas, e sobre importação e exportação, somados ao de capitação, formavam um conjunto de impostos que variava nas cidades imperiais.

As dificuldades de arrecadação pelo poder central, juntamente com a decadência do poder imperial, fortaleceram o poder de tributar e arrecadar dos príncipes territoriais.

Assim, em relação à Idade Média, SCHMÖLDERS (1962: 16) considera resumidamente: "Apreciamos, por tanto, en las ciudades el predominio de los impuestos de consumo; aun cuando el habitante de la ciudad es perfectamente consciente de las ventajas que le reporta la convivencia ciudadana y por ello está más dispuesto al pago de contribuciones que el aldeano, a quien el señor territorial resulta algo terriblemente lejano, sin embargo, el bajo nivel de la técnica fiscal no permite la introducción de un sistema tributario real o personal."

O sistema tributário existente no final da Idade Média constituiu-se, segundo SCHMÖLDERS (1962: 16) na origem da moderna tributação. A partir desse sistema foi sendo aperfeiçoado tecnicamente cada imposto, reduziram-se os privilégios da nobreza e do clero, e a administração fiscal tornou-se mais eficiente.

3. Na Idade Moderna

Na Idade Moderna os privilégios da nobreza e do clero sofreram um processo constante de redução e supressão, à medida que os princípios tributários do absolutismo foram cedendo às pressões inovadoras do jusnaturalismo, que propunha a tributação com base na generalidade e na capacidade contributiva.

Os fisiocratas, na França, defendem o imposto único, suportado pelos proprietários da terra, como aspecto central de uma possível reforma tributária que solucionaria os problemas franceses.

Avançando teoricamente em relação aos fisiocratas, surge o liberalismo; e ADAM SMITH, em 1766, publica sua obra - "Uma Investigação Sobre a Natureza e a Causa da Riqueza das Nações", apresentando quatro máximas a respeito dos impostos em geral:

- I - Princípio de igualdade: "Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado". (SMITH, 1988: 99).

- II - Princípio de certeza: exclusão da insegurança quanto ao valor e data de pagamento;
- III - Princípio de comodidade, para atender à conveniência do contribuinte quanto à maneira e o momento para pagar o imposto;
- IV - Princípio de economia, quanto ao custo que implica sua arrecadação, tanto para a administração como para o contribuinte.

Consideradas como regras clássicas das Finanças, entre outros autores, Montesquieu é lembrado como possível inspirador de sua elaboração por Adam Smith.

São sábias as palavras de MONTESQUIEU, de 1748, e merecem registro:

"As rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para cumprir as necessidades imaginárias do Estado.

Necessidades imaginárias são as exigidas pelas paixões e fraquezas dos que governam, a atração de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória inútil e uma certa impotência do espírito contra os caprichos. Amiúde, os que, com um espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob

o governo do príncipe, julgaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas insignificantes.

A sabedoria e a prudência devem regulamentar tão bem como a porção que se retira e a porção que se deixa aos súditos.

Não é pelo que o povo pode dar que se deve medir as rendas públicas mas sim pelo que ele deve dar; e, se as medimos pelo que ele pode dar, é mister que seja, pelo menos, segundo o que o povo pode sempre dar." (MONTESQUIEU, 1982:241, capítulo 1 do Livro Décimo Terceiro).

Nessa mesma linha, DAVID RICARDO critica a tributação que pretende alterar a distribuição da renda, tal como ocorre pela ação livre das forças de mercado. Ou seja, a tributação deve ser estruturada de tal maneira que deixe os contribuintes na mesma situação de renda e patrimonial anterior. Essa defesa ao mínimo de tributação, do liberalismo financeiro, sintetiza-se na regra de Edimburgo: "Leave them as you find them", de um artigo publicado em 1833 na Edinburg Review.

Nesse período de evolução das teorias da tributação, surge a da difusão, segundo a qual o tributo não pesa efetivamente sobre aqueles por ele atingidos, mas a carga é dividida entre todos, através dos preços do livre mercado, resultando, automaticamente, igualdade na repartição do ônus.

Nesse sentido M.F. Canard, enquadrando-se na teoria otimista da difusão, entende que, segundo SCHMÖLDERS (1962:39) "es indiferente que sea uno o otro el sujeto sobre que recae el impuesto, ya que con el tiempo se distribuiye automatica-

mente em proporción a la capacidad contributiva de cada cual."

Contrariamente à doutrina defendida por Canard, Proudhon, juntamente com outros socialistas, entende que, numa visão pessimista da difusão, esta implica carga tributária, ao final, sempre para o consumidor, ou seja, repercute sempre sobre o povo.

Entendiam, os socialistas, que os impostos acabavam por pesar sobre as classes trabalhadoras, aprofundando sua miséria. (SCHMÖLDERS, 1962:40).

Na metade do século XIX, juntamente com mudanças na concepção do Estado, altera-se a mentalidade quanto à natureza do imposto: "a la teoría de la equivalencia, que incluía el impuesto y su cuantía entre las categorías de prestación y contraprestación, sucede la "teoría del sacrificio." (SCHMÖLDERS, 1962:40).

A evolução da mentalidade em relação à tributação, inseria-se no contexto das lutas doutrinárias e concretas entre o capital e o trabalho. Desenvolvia-se uma filosofia social que, no âmbito da tributação, não poderia aceitar a regra de Edimburgo, pela qual o ideal era o "status quo".

Dentro de uma visão mais social, afastando-se do individualismo e do liberalismo, a nova teoria do sacrifício respaldava o poder de tributar do Estado independente de uma contraprestação em relação ao contribuinte, mas para cumprir função de distribuição de renda.

J. STUART MILL, conforme SCHMÖLDERS (1962: 41) "había ya conectado su principio del sacrificio igual con el

principio de igualdad de oportunidades en la vida economica."

Os defensores da necessidade de reforma social viam como solução a progressividade do imposto, o que poderia evitar iminente revolução social.

Karl Marx, no Manifesto Comunista, propunha a aplicação de um imposto sobre a renda fortemente progressivo, como fórmula para enfraquecer a burguesia.

O resultado culminante dessa evolução histórica e doutrinária é, portando, a preponderância, na doutrina, da necessidade de aplicação do imposto sobre a renda de forma progressiva, não apenas proporcional.

4. índices da tributação nas diversas fases da História

NOGUEIRA (1976: 6) ressalta que a estruturação da tributação com o objetivo da justiça fiscal não tem um parâmetro ideal ou perfeito, sendo o mais efetivo, até hoje, o da capacidade contributiva.

Historicamente, expõe NOGUEIRA (1976: 6-9), alguns índices sobre os quais se basearam tributos tiveram preponderância, conforme as fases evolutivas da sociedade e do Estado:

1. Indivíduo ou classe - trata-se de medida rudimentar para tributação, sendo cobrado o tributo "per capita" - imposto de capitação, ou, logo após, por classes, no início da Idade Média.
2. Patrimônio - perdura por vários séculos a tributação com base na propriedade imóvel, principalmente da terra. O rendimento do patrimônio não era, contudo, computado, o que criou distorções.
3. Despesa. - no final da Idade Média, passando o Estado a necessitar mais de dinheiro, surgiram os impostos indiretos, sobre os gastos ou consumo das pessoas. Essa foi a fórmula que permitiu, na época, submeter à tributação também as

classes privilegiadas, ou seja, o clero e a nobreza.

4. Produto - a tributação sobre a produção, substituiria os impostos sobre consumo, o que não ocorreu, face às dificuldades de avaliação correta das bases de cálculo.

5. Renda - face às prementes necessidades sociais e dificuldades para o Estado atendê-las, dentro do regime capitalista, o liberalismo e sua reação à tributação das rendas individuais teve de ceder. Efetivamente, a necessidade de redistribuir a renda, através de despesas efetuadas pelo Estado, impôs a aceitação pelos poderes legislativos da aplicação do imposto sobre a renda, sob o critério da progressividade.

5. No Brasil

No Brasil, segundo SIDOU (1978:85) podem ser anotados alguns antecedentes remotos do imposto de renda, como a décima cedular, instituída por Alvará de 5.9.1641 que deveria ser paga por "ministros de tribunais, universidades, comunidades, fidalgos, nobres e do povo, sobre todos os interesses e rendas."

Em 1887, o Visconde de Jequitinhonha propôs um imposto sobre a renda, e sobre a propriedade imobiliária, mas não foi implementado.

Nos debates da Constituinte de 1891, Ruy Barbosa deu apoio à proposição de Muniz Freire que criava, conforme SIDOU (1978:88) o "imposto sobre a renda do capital e sobre outras rendas pessoais ou industriais."

Ruy Barbosa demonstrou cabalmente as distorções provocadas pela tributação quase que exclusivamente estruturada em impostos indiretos, e defendeu a tributação direta, através de imposto personalizado e progressivo, como meio de preservar a paz social.

A Constituinte, contudo, formada basicamente por grandes proprietários, ex-escravagistas, não inscreveu no texto constitucional o imposto proposto por Muniz Freire.

Somente em 1922 foi criado o imposto, através da Lei nº 4.625, mas implementado efetivamente em 1924, e SIDOU

(1978:90) ressalta que as rendas provenientes do movimento mercantil, ao invés de serem tributadas progressivamente, o eram de forma regressiva, através da redução gradativa de alíquotas de 6% até 2% nos níveis superiores. Nas outras categorias de rendimentos, havia progressividade, até a alíquota máxima de 8%.

Observa-se, portanto, que, no nosso país, o imposto de renda já inicia profundamente marcado por uma tendência à regressividade.

Além disso, sua administração ineficiente permitia elevadíssimos índices de evasão.

Comenta SIDOU (1978:92) que "No último quinquênio da primeira República, ou seja, a partir do primeiro ano de sua efetiva aplicação até 1929, o imposto de renda contribuiu para o erário com modestos 4,5%, enquanto o imposto de consumo carregava dez vezes mais, os direitos aduaneiros 28,4% e o imposto de circulação 26,4%."

O imposto sofre diversas reformas, de 1942 a 1954, havendo elevação de alíquotas e aperfeiçoamento da progressividade.

Convém observar que a tímida tributação sobre a renda somente era iniciada em 1924, embora desde a Constituição do Império do Brasil, de 1824, era princípio de tributação, inscrito na Carta Magna, no artigo 179: "15º - Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres."

CAPÍTULO II

O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

1. Princípios constitucionais

Os princípios da igualdade e da liberdade são dois valores fundamentais cuja síntese resulta na efetiva democracia.

O princípio democrático, constitucionalizado, fundamenta e se impõe a todos os demais princípios. Portanto, o princípio da igualdade, integrante do princípio democrático, se impõe a todos os princípios tributários.

Já alertou FRANCO (1976: 116) que, se as primeiras constituições escritas, ao consagrarem os princípios democráticos, foram "um poderoso instrumento revolucionário", mais tarde, em muitos momentos históricos procuraram "impedir, mediante normas contentoras, a transformação das instituições sociais".

Nessas oportunidades, obviamente, foi quebrado o princípio da igualdade e, portanto, houve uma ruptura do sis-

tema. Essa é a função do princípio: impõe a elaboração de leis e sua aplicação, coerentemente.

MELLO (1981: 247) conceitua princípio como o "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 porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico".

A vinculação do princípio ao sistema implica que, por sua vez, conceituemos este último.

Nesse ponto, é de grande utilidade a obra de TORRES (1986: 3), sobre sistemas constitucionais tributários, que faz aprofundado estudo da matéria.

Inicialmente, rechaça a definição de sistema como "o conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes", porque coincidiria com a totalidade, e seria um sistema fechado e completo.

Afastada a idéia de que o sistema do Direito é uno e total, é dividido em objetivo e científico, ambos subdivididos em abertos e fechados.

Ao sistema objetivo fechado corresponde um sistema constitucional tributário fechado que, na visão dos positivistas, seria um texto completo, sem lacunas, implicando valorização máxima da legalidade da tributação e suas regras formais, e da segurança jurídica.

No sistema fechado, diz TORRES (1986: 36 e 40), "A partir de princípios gerais apreendidos pela razão ou construídos sobre os dados da realidade imanente sacam-se as normas jurídicas."

E explica que "A Constituição aberta, ao contrário, nem se deduz linearmente de idéias preexistentes, nem se reduz ao fato social, senão que engloba ambos os aspectos, sendo um sistema de fatos e de valores. Apoiando-se em princípios jurídicos e em permanente contato com a realidade, o sistema constitucional se abre na dimensão temporal e humana, institucionalizando a esperança e voltando-se para o futuro, sem olvidar os condicionamentos do passado. A Constituição aberta, sobre representar um sistema objetivo, projeta e recebe influência do sistema científico, do sistema de poderes e de interpretação jurídica".

Aspecto importante a observar, de repercussão na eficácia possível do princípio da igualdade, é que, considerando-se o sistema aberto, será fundamental a construção que venha a ser realizada pela jurisprudência, e pelo legislador ordinário, dentro de um pluralismo de opções possíveis sob os ditames dos princípios constitucionais tributários.

Essa visão contemporânea de constituição aberta permite que o Estado de Direito ultrapasse sua condição de garantidor da igualdade formal, passando a regular todos os aspectos vinculados ao objetivo de bem-estar social, transformando-se em Estado Social.

A constituição não poderá mais restringir-se a regular "os aspectos formais dos direitos fundamentais e as regras do jogo; as necessidades do Estado Social obrigam-na a apresentar conteúdos, também abertos, para a positivação da liberdade, da justiça e da segurança jurídica." (TORRES, 1986: 52).

O princípio da igualdade, no Estado Social, passa a ser não apenas formal, mas material, através de normas e políticas que objetivam efetivar a eficácia social. Considerando-se que o Estado Social, para exercer suas funções de garantidor do bem-estar social e de redistribuidor de renda, depende da tributação, constata-se a importância específica do princípio da igualdade tributária.

Assim, fica ressaltada a importância desse princípio para a efetiva concretização dos objetivos do Estado Social de Direito. Da identidade entre Estado Social e Estado Fiscal, como demonstra TORRES (1986: 80) "se projeta o princípio constitucional do Estado Fiscal, que, possuindo a generalidade do princípio da igualdade, vai informar a elaboração do direito tributário positivo e a sua interpretação."

O princípio da igualdade tributária impõe que haja igualdade na tributação, necessária ao Estado Social, embora sujeitando-se às limitações constitucionais, relativas aos direitos fundamentais e à propriedade privada.

Sendo a igualdade relativa, há necessidade de um critério concreto de comparação. Não se pode incorrer no círculo vicioso da correspondência justiça com base em igualdade, e igualdade, por sua vez, fundamentada na justiça. TIPKE

(1984: 520) propõe a adoção do "princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei", como critério concreto para comparação.

O sistema de determinado ramo jurídico, ou seja, segundo TIPKE (1984: 520), "um conjunto de princípios ou valores de um ramo concreto do direito", impõe a preservação de sua coerência e, portanto, o atendimento do princípio.

O princípio da igualdade, portanto, não estaria bem aplicado quando o princípio de sistematização fosse quebrado.

O sistema monístico tem um único princípio fundamental, e o pluralista vários princípios fundamentais. TIPKE menciona o da capacidade contributiva e o do Estado Social, na tributação.

Entende TIPKE (1984: 521) que "Enquanto geralmente merecem o nome de 'sistemas', os ordenamentos de direito tributário não são em regra sistemas monísticos, mas pluralísticos. Fundam-se não apenas em normas que devem remontar a um princípio, por exemplo o princípio de capacidade contributiva, mas também em dispositivos suficientes para caracterizar o princípio do Estado Social, afora dispositivos de simplificação."

Segundo esse autor, há princípios valorativos, como de capacidade contributiva e do Estado Social, e princípios técnicos, os que permitem a praticabilidade da tributação.

Assim, distingue três tipos de normas nos sistemas tributários: "normas com objetivo financeiro", cujo objetivo é essencialmente a arrecadação, sem ter em vista os demais efei-

tos; "normas com objetivo social", cujo objetivo essencial está vinculado à política social e econômica, enfim à redistribuição da renda; e "normas de simplificação" que visam atender às regras de praticabilidade, simplificação e economia da tributação. (TIPKE, 1984: 523-4).

Neste trabalho, as idéias de TIPKE encontram guarida, em sua maior parte, mas o princípio da igualdade terá uma conotação mais abrangente. Assim, diversamente do que diz TIPKE (1984: 527), não entendemos que a "progressividade rompe com a igualdade", mas, ao contrário, a igualdade material depende da implementação da progressividade. Não consideramos necessário justificar esse rompimento, como faz TIPKE, com base no princípio do Estado Social. Na verdade esse último princípio é também vinculado ao da igualdade. De uma forma mais clara e imediata, o princípio do Estado Social justifica a tributação progressiva e extrafiscal, mas o princípio da igualdade já é suficiente para fundamentá-la.

2. O princípio da igualdade em sentido formal e em sentido material.

O princípio da igualdade, no sentido formal, foi expresso primeiramente na Declaração de Independência dos Estados Unidos, de 4 de julho de 1776; e, a 26 de agosto de 1789, na França, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão também consagrava o princípio.

Como observa FARIA (1973: 48), a legislação produzida pela Revolução Francesa estava subordinada ao sentido idealista e formal do princípio:

"Isto significava o primado da tese igualitária, mas unicamente sob o ângulo negativo: da igualdade jurídica ou formal. Tratava-se, conforme oportunas palavras de Calamandrei, de uma concepção que não tinha por escopo a adoção de quaisquer medidas tendentes a diminuir as diversidades sociais e econômicas entre os homens, porém, que se limitava a acentuar a regra da plena nivelção de todos perante a lei".

A partir dessa legislação baseada no princípio da igualdade jurídica absoluta, o instituto do contrato passou,

na prática, a ser instrumento de efetiva exploração da parte mais forte sobre a mais fraca, desprotegida por normas específicas, gerando desigualdade econômica, como salienta FARIA (1973: 51).

Diversos autores passaram a reagir contra essa realidade, que a falácia da igualdade formal em sentido absoluto apenas servia para ocultar.

As constituições, Mexicana, em 1917, e de Weimar, em 1919, foram pioneiras quanto à vinculação, no direito positivo, do princípio da igualdade à efetiva garantia de direitos sociais e econômicos.

ARISTÓTELES (1985: 206), em Política, já sinalizava que a efetiva igualdade dependeria de luta dos mais fracos:

"Embora seja muito difícil obter o consenso quanto à igualdade e à justiça, é mais fácil chegar a um resultado neste sentido do que persuadir a multidão dos que podem soltar as rédeas de sua ambição a ser comedida; na realidade, os mais fracos buscam sempre a igualdade e a justiça, enquanto os mais fortes não se preocupam com isto de forma alguma".

2.1. Igualdade formal

2.1.1. Noção

O princípio da igualdade, no direito constitucional brasileiro, atualmente está expresso no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

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

Entendemos que nesse dispositivo constitucional estão expressas as duas acepções de igualdade: a formal e a material. A Constituição de 1967/69, no artigo 153, assegurava expressamente a igualdade perante a lei, não garantindo, como a atual, a inviolabilidade do direito à igualdade, de modo abrangente, não apenas perante a lei. Observe-se, contudo, que a doutrina já demonstrara que o citado dispositivo da Constituição anterior devia ser interpretado extensivamente, incluindo a igualdade na lei. Tanto é assim que a justiça distributiva já era considerada, segundo CARVALHOSA (1972:68), como de necessária implementação para a efetiva concretização dos fins previstos na Ordem Econômica, de desenvolvimento nacional e de justiça social, inscritos na Constituição de 1967/69.

Em relação à Constituição de 1988, veremos, no item 4 deste Capítulo, como a igualdade material, além de objetivo

fundamental, constitui-se em princípio da Ordem Econômica.

Observa-se, portanto, que há uma igualdade como situação a ser atingida, uma igualdade material -- o bem-estar concretizado na vida em sociedade; e há a igualdade como princípio constitucional, que significa uma diretriz superior de que a desigualdade deverá ser combatida, reduzida. A essa diretriz deve submeter-se o legislador e o aplicador da lei.

Não se trata de igualitarismo, igualdade absoluta, mas igualdade relativa, nos limites estabelecidos pela Constituição, como se examinará no decorrer deste trabalho. Obriga-se o Estado, porém, por mandamento constitucional, a proporcionar aos indivíduos condições concretas para alcançar, ao menos, a igualdade de oportunidades ou, em outras palavras, a igualdade relativa.

MELLO (1978: 14 e 16), em "O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade", lembra que é de entendimento geral que o princípio da igualdade não se refere apenas à situação dos cidadãos perante a lei existente, mas exige "que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia".

Em seguida, coloca a necessidade de melhor analisar a sempre repetida definição de Aristóteles que entendeu existir a igualdade quando se tratam igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

E indaga, buscando um sentido concreto e operacional àquela definição, como os iguais e os desiguais poderiam ser

distinguidos:

"Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia ?"

No setor específico da tributação, registre-se que a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente..." é vedada pela Constituição de 1988, no artigo 150, II.

MELLO (1978: 24), no seu estudo fundamental, ressalva que as discriminações feitas pela lei

"são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida, por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição".

E a Constituição prevê, além das imunidades tributárias, a possibilidade de concessão de isenções. Esse tormentoso tema, discutiremos nos Capítulos subseqüentes.

Nesse passo, no entanto, é imprescindível registrar as conclusões de MELLO (1978: 59-60), que respondem à questão que o próprio autor propôs, acima mencionada:

"Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I - A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II - A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator "tempo" -- que não descansa no objeto -- como critério diferencial.

III - A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV - A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V - A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita".

O princípio fundamental e específico para definir a igualdade em matéria tributária é o da capacidade contributiva, que será estudado na sequência do trabalho.

O elemento "riqueza", que caracteriza a capacidade contributiva é, então, o critério específico para exercer a função de "discrímen", mencionado por Celso Antônio Bandeira de Mello, para definir as hipóteses de tratamentos diferentes, que permitem concretizar o princípio da igualdade, de acordo com as desigualdades de capacidade econômica.

Mais especificamente, considera FALCÃO (1974: 69), que "será o fato gerador considerado como índice da capacidade contributiva ou econômica a ser adequadamente atingida pelo tributo".

2.1.2. Igualdade perante a lei e igualdade na lei

A igualdade na lei não significa tratar na lei igualmente a todas as pessoas, mas sim verificar a constitucionalidade das leis editadas, ou seja, se essas leis efetivamente atenderam às vedações constitucionais quanto a determinadas discriminações, ou, por outro lado, se atenderam às de-

terminações constitucionais de efetuar certas discriminações.

A igualdade na lei constitui-se em diretriz ao legislador e ao aplicador da lei, no sentido da igualdade material, não apenas formal, como será detalhado neste trabalho. KELSEN (1984:204), como se depreende do texto a seguir transcrito, reduzia o conceito de igualdade à aceção formal do princípio:

"Com a garantia da igualdade perante a lei, no entanto, apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do Direito, somente podem tomar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar. Com isso, porém, apenas se estabelece o princípio, imanente a todo o Direito, da juridicidade da aplicação do Direito em geral e o princípio imanente a todas as leis da legalidade da aplicação das leis, ou seja, apenas se estatui que as normas devem ser aplicadas de conformidade com as normas".

Se nos limitarmos ao entendimento de KELSEN, quanto ao significado da igualdade perante a lei, estaremos preocupados apenas com o correto cumprimento e aplicação das normas jurídicas.

Em relação à tributação, porém, interessa examinar o princípio da igualdade na lei, mediante verificação do grau da eficácia jurídica da norma constitucional da capacidade contributiva como princípio norteador e operacionalizador das re-

tificações das grandes desigualdades econômicas e sociais.

Assim, perante a realidade da necessidade de implementar igualdade de fato, mediante função extrafiscal do tributo, nas VIII Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, em 1975, concluiu-se, conforme citado por COSTA (1984: 259), que:

"Os regimes de incentivos fiscais às vezes contrariam o princípio da igualdade, concebido como princípio de capacidade contributiva; em tais casos deve admitir-se a sua harmonização com outros valores de interesse público consagrados expressa ou implicitamente na Constituição".

Quanto à igualdade na lei, BALEEIRO (1985: 265-6) manifestou-se nos seguintes termos, após estudo da jurisprudência norte-americana:

"À luz desses precedentes, cremos que o poder de interpretação possibilita ao magistrado o controle da lei, que, nos casos de possível aplicação do princípio da capacidade e da graduação, em tributos meramente fiscais, desafiou o regime constitucional. A imposição regressiva, a preferência por critérios reais ou meramente indiciários, sem atenção à capacidade contributiva e outras hipóteses de infidelidade do legislador ordinário encontrariam remédio

judicial. Não se diga que o voto nas eleições representa o veículo da censura do povo aos erros do Legislativo, pois a Constituição, no seu sistema, garante os direitos por ela assegurados à minoria. Se esta se representa efetivamente, nos Parlamentos, pelo sistema de voto proporcional, bem longe está de poder evitar uma tributação anti-democrática e, por isso, infensa à Constituição”.

A parte final da citação mostra que BALEEIRO não se conformava com a garantia do contribuinte apenas no aspecto formal, do princípio da legalidade, mas considerava que o Poder Judiciário poderia fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva quando comprovadamente o legislador ordinário não tivesse cumprido a norma constitucional.

Em relação ao princípio de igualdade, BECKER (1972: 175-6) também não restringe sua análise à acepção formal do princípio, e esclarece que a correção da desigualdade aritmética ocorre pela tendência à igualdade geométrica. Assim, a desigualdade aritmética, sempre existente, será corrigida no interior do Estado, pelo retorno ao indivíduo deficitário de direitos em montante maior que a sua capacidade lhe permite contribuir para o bem comum (capacidade contributiva).

Autor de obra clássica, UCKMAR (1976: 54) também, na mesma linha, distingue dois sentidos do princípio da igualdade que correspondem, respectivamente, à igualdade formal e à ma-

terial:

"a) - em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal;

b) - em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos".

SILVA (1985: 441) traz o posicionamento de Pontes de Miranda, sobre a questão, mostrando um ponto fundamental, e que muitas vezes passa despercebido. É que, nas palavras de Pontes de Miranda,

"A desigualdade econômica não é, de modo nenhum desigualdade de fato, e sim a resultante, em parte, de desigualdades artificiais, ou desigualdades de fato mais desigualdades econômicas mantidas por leis. O direito que em parte as fez, pode apagar e extinguir as desigualdades econômicas que produziu. Exatamente aí é que se passa a grande transformação da época industrial, com a tendência a maior igualdade econômica, que há de começar, como já começou

em alguns países, pela atenuação mais ou menos extensa das desigualdades."

De sua parte, esclarece ainda, SILVA (1985:440), que "a igualdade perante a lei seria uma exigência feita a todos aqueles que aplicam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, ao passo que a igualdade na lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos".

O princípio está expresso na Constituição de 1988, como em todas as anteriores, como igualdade perante a lei, porém, conforme esclarece o citado autor, tanto a doutrina como a jurisprudência já definiram sua interpretação abrangente, no sentido de que aquela expressão inclui a igualdade na lei.

2.2. Igualdade material

2.2.1. Noção

A observação de que além da desigualdade natural há outra, de ordem moral ou política, imposta pela sociedade, que, historicamente, aumentou a desigualdade natural, é tese de ROUSSEAU, no Contrato Social. Ora, se a desigualdade imposta pela natureza pode ser ampliada pela sociedade, através do

Direito, da mesma maneira o inverso pode ser feito. Efetivamente, é o que afirma ROUSSEAU, propondo que a força da legislação deve sempre tender à preservação da igualdade que a convivência em sociedade tende a destruir.

Note-se que já ARISTÓTELES distinguia a justiça cumulativa, ou aritmética, da justiça distributiva, proporcional ou geométrica.

Estudando a ordem econômica na Constituição de 1967/69 que, também, como na atual Carta Magna, devia subordinar-se aos ditames da justiça social, CARVALHOSA (1972: 58) destaca a influência das encíclicas Rerum Novarum, Quadragésimo Ano e Mater et Magistra Gentium, através das quais a Igreja reagiu à concepção vigorante no Estado neoliberal, defendendo que não apenas a otimização da produção, mas a distribuição das riquezas era condição da justiça social, de uma vida digna para os homens.

Assim, afirma o autor que:

"A partir da crise mundial que se seguiu a 1929, no plano político, econômico e legislativo, passam a traduzir-se concretamente os princípios éticos aventados pela Igreja, que já nos fins do século XIX alertava para a função distributiva da economia como imperativo de justiça social." (CARVALHOSA, 1972: 59).

Na sua exposição sobre o tema demonstra o autor que, modernamente, no plano econômico, a justiça social traduz-se

como justiça distributiva.

Trata-se, aqui, da evolução do Estado de Direito para o Estado Social o qual

"insere-se no Estado de Direito, na medida em que, longe de negar as proposições formais deste no campo dos direitos e garantias individuais, acrescenta-lhe um conteúdo sócio-econômico." (CARVALHOSA, 1972: 65).

E, conclui CARVALHOSA (1972: 68) que a eficácia das normas garantidoras dos direitos e garantias individuais e da justiça social está fundada na efetiva realização da justiça distributiva.

Como elucida FARIA (1973: 48 e 54), a evolução do conceito negativo de igualdade que, formalmente, vedava as desigualdades, sem "adoção de quaisquer medidas tendentes a diminuir as diversidades sociais e econômicas", até sua conceituação positiva, passa por duas tendências: a da igualdade absoluta, seja formal (idealistas) ou material (socialistas), e a da igualdade material mas numa concepção realista, sem o sacrifício da liberdade.

Segundo SILVA (1985: 439), a compreensão do dispositivo constitucional que determina a igualdade perante a lei (artigo 5º), modernamente, não deve ser restrita:

"O intérprete há que buscar aferi-lo com as exigências da justiça social que constitui um dos fins da ordem econômica e social estruturada na Constituição."

Considera também o autor que o legislador, ao não levar em conta as desigualdades entre grupos sociais, mas só as individuais, pode provocar distorções que, apesar da igualdade formal, acabam por provocar aprofundamento de desigualdades reais.

O direito do trabalho é um exemplo citado como necessário tratamento desigual para determinados grupos, que permita corrigir discriminações reais.

Em relação à Constituição anterior, SILVA diz que a isonomia formal era temperada com as normas que vedavam a diferença de salários e de critérios de admissão por motivo de sexo, cor e estado civil, e a distinção entre trabalhos manual ou intelectual.

Na Constituição atual estão inscritos, no artigo 3º, entre outros objetivos fundamentais da República, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos sem quaisquer formas de discriminação.

A Ordem Econômica, conforme o artigo 170 da Constituição, é "fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social", devendo ser observados, entre outros princípios, o da função social da propriedade, e o da redução das desigualdades regionais e sociais.

Está repetida, como princípio, a redução das desigualdades, já expressa como objetivo fundamental, no artigo

3º, e, ainda, a Ordem Econômica deve se conformar aos "ditames da justiça social".

São objetivos que, obviamente, pressupõem a utilização de instrumentos eficazes, que efetivamente proporcionem o progresso no sentido da igualdade. Entre esses instrumentos estão a tributação e o gasto público.

Não trataremos nesse trabalho da orientação constitucional em relação ao gasto público, a não ser quando necessário. Em relação à tributação, importa verificar as restrições constitucionais, específicas e gerais e, também, o aprofundamento dado pela Constituição, quanto à função a ser desempenhada pela tributação no sentido dos objetivos fundamentais citados.

A definição dos limites em que deverá ser implementada a igualdade é uma questão política que se baseará em um privilegiamento de valor. Assim, não há como desconsiderar o aspecto axiológico das leis tributárias. Não há neutralidade na tributação. As leis tributárias agirão sobre as diversas manifestações de capacidade contributiva conforme os valores preponderantes da sociedade que, contudo, estão delimitados pela Constituição.

2.2.2. A igualdade material e a progressividade

O artigo 145, § 1º, da Constituição, diz que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do con-

tribuinte. Trata-se, portanto, do estabelecimento constitucional de um critério para determinar as obrigações tributárias.

Inicialmente, verifica-se o cumprimento, pelo princípio de capacidade econômica, de sua função básica, de legitimador do imposto. Só é legítimo o imposto cuja hipótese de incidência esteja fundada em uma manifestação de capacidade econômica.

Na citada norma constitucional não está expresso que a carga tributária deverá ser proporcional à capacidade econômica, mas graduada.

Portanto, o dispositivo constitucional estabelece a progressividade, pois à medida que aumenta a capacidade econômica, deve haver outro "grau" de tributação. Não se trata de simples proporcionalidade.

Contudo, é possível que o sistema tributário como um todo seja regressivo, embora existindo impostos progressivos. Assim, embora a Constituição não determine expressamente a aplicação da progressividade em relação a todos os impostos, é necessário ter em vista princípios superiores ao da capacidade contributiva, quais sejam o da igualdade, amplo, e o da igualdade tributária, especificado no inciso II do artigo 150, nos seguintes termos: (é vedado) "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente..".

Portanto, definida pelo princípio da capacidade econômica a "situação" como não equivalente, mas de superioridade de nível de renda, o tratamento poderá ser desigual, abrindo

campo à progressividade a todos os tributos.

Temos assim o princípio da capacidade contributiva servindo como base à aplicação do princípio da igualdade; mas este vai além, para possibilitar que o sistema tributário seja efetivamente justo, proporcionando condições para concretizar a igualdade material. É objetivo fundamental da República "reduzir as desigualdades sociais", conforme inciso III do artigo 3º da Constituição.

A progressividade, então, é uma exigência derivada do princípio de igualdade, na condição de técnica que permite a implementação e o cumprimento desse princípio, que cumpre o papel de "inspirador del sistema tributário y al servicio de una efectiva igualdad de hecho". VALCÁRCEL (1981: 61).

Nesse sentido, permanecem válidas e importantes as interpretações de juristas pátrios, entre os quais BALEEIRO, de que, embora não constasse da Constituição de 1967, expressamente, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade o comportava, e estava, assim, implícito.

VALCÁRCEL (1981: 60), menciona que o fato de a Constituição da Espanha constar expressamente o princípio de progressividade do sistema tributário atende mais à consciência política e social da sociedade, para marcar a modernidade do texto Constitucional, do que a razões técnicas. E conclui, veemente: "ahora bien, desde um punto de vista técnico, la referencia expresa a la progresividad no es en modo alguno necesaria".

Assim, para atender ao princípio e objetivos fundamentais constitucionais de igualdade, não apenas formal, mas material, a progressividade é um critério vinculado ao princípio da igualdade tributária, aplicável a todo o sistema tributário.

2.2.3. Igualdade e legalidade

Se a tributação deve submeter-se ao princípio de igualdade, com base na capacidade econômica das pessoas físicas e jurídicas, e é orientada pelos princípios gerais da atividade econômica, quanto aos aspectos extrafiscais, na busca da justiça social, conclui-se que a Constituinte de 1988 não prescreveu o cumprimento apenas da igualdade em sentido jurídico, formal, mas também em sentido econômico, sob os ângulos do grau de contribuição para os encargos públicos e dos efeitos extrafiscais da tributação, tendo em vista a justiça fiscal como um instrumento da justiça social.

A tributação, a partir da Constituição de 1988, portanto, não pode ser restritiva dos objetivos da Constituinte.

Em relação à legislação tributária, cabe, portanto, ao juiz, perquirir não apenas se atende aos preceitos formais, de anterioridade e de legalidade, mas também ao princípio da igualdade.

Tratando do princípio da legalidade, diz VILLEGAS, (1980: 84): "Naturalmente, tal princípio nada mais é do que

uma garantia formal de competência em relação ao órgão produtor da norma; não se constitui, porém, em si mesmo, numa garantia de justiça e razoabilidade na imposição (cf. Hensel, *Diritto..* p.54; Sainz de Bujanda, *Hacienda*, t.3, p.253). Por isso, as constituições incorporam também o princípio da capacidade contributiva que se erige no limite material, quanto ao conteúdo da norma tributária (assim como o princípio da legalidade ou de reserva de lei é o limite formal, em relação ao sistema de produção dessa norma). Ambos os princípios constituem o estatuto básico do contribuinte, que a Constituição ampara."

FALCÃO (1981: 325) em "Tributação e Mudança Social" entre as conclusões do seu trabalho afirmou que "A liberdade não se garante apenas pela legalidade. Às vezes, sói acontecer o contrário: a lei, como norma estatal que é, tende a prestar-se para canalizar desmesurados apetites estatais, ou estampar ganâncias particularistas, sob o pretexto de interesse coletivo, chancelado pelo Estado".

3. A igualdade na tributação. O princípio e a sua abrangência: os diversos enfoques

3.1. Democracia, justiça distributiva e liberalismo

BOBBIO (1986: 112) observa que,

"a passagem do estado liberal para o estado social é assinalada pela passagem de um direito com função predominante protetora-repressiva para um direito cada vez sempre mais promocional."

O mesmo autor, estudando o futuro da democracia, toca em pontos essenciais a uma visão abrangente da correta inserção do papel da tributação no Estado Social.

Coloca assim a questão:

"De qualquer modo: grande ou pequena que seja a função positiva do estado (não só impedir mas também promover, não só proteger mas também exigir), a verdade é que já não basta mais a justiça comutativa (para retomar a distinção tradicional, sempre válida), que consiste em fazer corresponder ao bem (ou ao mal) realizado um bem (ou mal) igual e contrário com base no critério da igualdade aritmética. Para

que uma sociedade qualquer permaneça reunida é preciso que se introduza também algum critério de justiça distributiva. Aqui, como todos sabem, começam as dificuldades. Distribuir: mas com qual critério? O debate atual sobre o estado social nasce da divergência de respostas a esta simples pergunta." (BOBBIO, 1986: 112-3).

Nesse sentido, de maneira geral, RAWLS (1981: 68), entende que uma concepção ampla de justiça compreenderia que:

"Todos os valores sociais -- liberdade, oportunidade, renda, bens e as bases do respeito próprio -- deveriam ser distribuídos igualmente, a menos que uma distribuição desigual de um destes valores, ou de todos, viesse a trazer vantagens para alguns. A injustiça, então, é apenas a desigualdade que não traz benefícios para todos."

Mais especificamente, ao analisar os fundamentos institucionais da justiça distributiva, RAWLS considera que, como pressuposto mínimo, exista uma constituição justa, com garantia à igual cidadania e também uma justa igualdade de oportunidades, efetivamente proporcionada, inclusive através de recursos suplementares da renda individual, transferidos como imposto negativo.

E, para operacionalizar essas condições, o Estado deverá atuar através de quatro ramos: o de alocação, o da estabilização, o de transferências e, o que diretamente se vincula ao tema deste trabalho, o ramo da distribuição.

Segundo RAWLS (1981: 216) o papel da distribuição é cumprido pelo Estado através da tributação e de "ajustes" em relação ao direito de propriedade.

Ressalta RAWLS que a equitativa igualdade de oportunidades é ameaçada por elevados níveis de concentração de riqueza, e consenqüentes desigualdades, com efeitos perversos inclusive sobre a liberdade política. Como medida aplicável, para prevenir que sejam ultrapassados limites de desigualdades de riqueza que quebram a equitativa igualdade de oportunidades, RAWLS vislumbra a tributação sobre heranças e doações, cujo objetivo é extrafiscal, não de arrecadar, mas de corrigir a distribuição da riqueza sendo utilizável o princípio da progressividade.

Quanto à distribuição da renda, RAWLS entende que os impostos podem ser progressivos ou proporcionais. Na linha do neoliberalismo, prefere que sejam aplicados impostos proporcionais ao consumo total, a um imposto de renda, embora ressaltando que faz tais propostas presumindo a situação de uma sociedade bem ordenada, e não quando a injustiça for um fato concretamente verificável.

De qualquer maneira, na sua proposta, RAWLS (1981: 216) prevê que o Estado deve arrecadar recursos para efetuar os gastos públicos, "desde que o peso da contribuição seja

justamente compartilhado e vise ao estabelecimento de justos acordos."

No entanto, a visão liberal de RAWLS permite-lhe considerar, em princípio, melhor o imposto proporcional ao consumo total que o imposto de renda.

É de se considerar que sua análise, a nível teórico, como ele próprio ressalva, não cogita das situações de extremas desigualdades de fato.

A importância da justiça distributiva é claramente definida, na opinião de BOBBIO (1986:128):

"Em poucas palavras, trata-se de ver se, partindo da mesma concepção individualista da sociedade, que é irrenunciável, e adotando os mesmos instrumentos, estamos em condições de contrapor ao neocontratualismo dos liberais um projeto de contrato social diverso, que inclua em suas cláusulas um princípio de justiça distributiva, e, portanto, seja compatível com a tradição teórica e prática do socialismo."

Sob qualquer dos enfoques entendemos que o grau de progressividade do sistema tributário, incluindo questões como da tributação das grandes fortunas, admissível pela Constituição de 1988, depende de decisão política, e varia de acordo com a predominância das forças políticas no poder.

A Constituição, contudo, não pode ser agredida, principalmente em seus princípios fundamentais. É certo que a

igualdade jamais se pretende absoluta, mas o legislador brasileiro não pode refugir à ordem expressa no artigo 3º, inciso III, de que um dos objetivos fundamentais da República é "reduzir as desigualdades sociais".

O fato é que igualdade, hoje, não pode ser entendida dentro apenas de estreitos limites da ideologia liberal. A igualdade que a democracia modernamente busca é, no mínimo, sócio-econômica, de uma maneira concreta. Essa idéia perpassa todas as discussões ligadas à tributação.

Assim é que as diferenças da repartição da renda nacional preocuparam o constituinte de 1988 que procurou dar à nação um sistema tributário capaz de reduzi-las. Cabe-nos interpretar a Constituição, seus princípios gerais e tributários, buscando os fundamentos de leis tributárias infraconstitucionais que efetivamente os operacionalizem.

As distorções existentes e que vierem a existir, podem e devem ser combatidas, na busca de uma consciência tributária, evitando-se o desvio da vontade do constituinte, que pode ocorrer quando a regra da capacidade econômica na tributação for considerada apenas como programática, e quando o princípio da igualdade for entendido apenas como formal, ou limitado às fronteiras restritas da ideologia liberal.

Na tributação, os já referidos objetivos fundamentais da Constituição imprimem um sentido e marcam os limites.

As restrições inscritas na Constituição -- propriedade, imunidades tributárias, princípio da livre iniciativa -- são aspectos a serem considerados para implantar o parâmetro

que limitará a função redistributiva da tributação. Ou seja, sendo fato que a República não é socialista, é preciso porém ter em conta até que ponto poderá o legislador tributário avançar, na utilização dos impostos, para proporcionar instrumentos favoráveis aos objetivos fundamentais constitucionais.

Está claro, portanto, que o princípio da igualdade tributária estará ligado ao princípio constitucional de igualdade, mais abrangente.

O objetivo deste trabalho, contudo, está restrito à análise, especificamente, do princípio de igualdade em matéria de tributação.

E, no decorrer da análise desse princípio, sua inserção no amplo conceito de igualdade demarcado pela constituição será verificada, quando tal for necessário para justificar seu papel efetivo na distribuição da renda e, enfim, na redução das desigualdades reais.

3.2. A crítica de James O'Connor

Em "USA: A Crise do Estado Capitalista", James O'Connor, a partir de uma anatomia do capitalismo norte-americano, estuda as relações entre o poder político e o controle orçamentário para, então, analisar as despesas e a origem dos recursos que financiam o orçamento.

As premissas utilizadas por O'CONNOR para seu esquema teórico são as seguintes:

1ª Premissa: Que o Estado capitalista tem de desempenhar duas funções básicas e contraditórias: a acumulação e a legitimação.

Por isso "o sistema tributário é nominalmente progressivo e teoricamente baseado na 'capacidade de pagar', embora na realidade seja regressivo" (O'CONNOR (1977: 19)).

O Estado quer proporcionar condições à acumulação de capital mas pretende "parecer" que seu objetivo é exclusivamente a harmonia social.

2ª Premissa: Que a análise da crise fiscal deve ser feita com base em categorias econômicas marxistas, adaptadas por O'CONNOR. Assim, para o autor, correspondem às funções básicas do Estado, de acumulação e legitimação, os seguintes tipos de despesas públicas: a) Capital Social: é despesa necessária à acumulação de capital, e se divide em: a.1 - investimento social que "consiste nos projetos e serviços que aumentam a produtividade de um dado montante de força de trabalho e, sendo iguais os demais fatores, ampliam a taxa de lucro. Bom exemplo disso são os parques de desenvolvimento industrial financiados pelo Estado." (O'CONNOR, 1977: 20). a.2 - consumo social "indica projetos e serviços que rebaixam o custo de reprodução do trabalho e, mantidos iguais os outros fatores,

ampliam a taxa de lucro. Exemplo disso é o seguro social, que expande o poder reprodutivo da força de trabalho e, ao mesmo tempo, reduz os custos do trabalho." (O'CONNOR), 1977: 20).

b) Despesas sociais: "compreende projetos e serviços exigidos para a manutenção da harmonia social -- para cumprirem a função de "legitimação" do Estado." (O'CONNOR, 1977: 21). O exemplo é o sistema previdenciário. O autor observa, ainda, que toda despesa estatal envolve parcela das duas categorias. Por exemplo, as estradas enquadram-se, ao mesmo tempo como capital social e, em parte, como despesas sociais.

E as teses desenvolvidas no trabalho de O'CONNOR podem ser assim resumidas:

1ª Tese - Os setores monopolista e da produção total crescem à medida que o Estado efetua os dois tipos de despesas. Por sua vez, o gasto estatal tem seu crescimento estimulado por essa expansão do capital monopolista. Ocorre, assim, cada vez mais, a socialização dos custos do crescimento econômico, que exige do Estado mais gastos com investimento social e consumo social. "Em suma, a oferta de capital gera a demanda de gastos sociais". (O'CONNOR, 1977: 21).

2ª Tese: "a acumulação de capital social e de despesas sociais é um processo contraditório que cria tendências

para crises econômicas, sociais e políticas”.

Isso porque “A socialização dos custos e a apropriação privada dos lucros geram uma crise fiscal, ou uma “brecha estrutural” entre as despesas do Estado e suas rendas”. (O’CONNOR, 1977: 22).

A luta do contribuinte pela correta divisão da carga tributária, segundo a capacidade de pagamento, surgirá e aumentará na mesma medida do desenvolvimento da consciência tributária. Nos Estados Unidos, por exemplo, os contribuintes moradores em subúrbios contestam que devam contribuir para as despesas relacionadas especificamente com os centros urbanos. Ou seja, no âmbito dos contribuintes, sua conscientização leva ao debate quanto à divisão da carga tributária e, também, da despesa estatal, segundo o orçamento.

Por outro lado, o contribuinte de fato, que sofre tributação indireta, ainda a mais importante, no Brasil, pode ser aqui nomeado: são trabalhadores, de todos os setores, inclusive estatal. Portanto, a consciência tributária envolve visão política e atividade política: as prioridades orçamentárias e a divisão da carga tributária devem ser analisadas globalmente, devendo a classe trabalhadora posicionar-se em bloco, buscando redistribuição de renda, através da tributação ou do direcionamento compensatório dos gastos públicos, entre as classes trabalhadora e proprietária dos meios de produção e não entre setores dos próprios trabalhadores. Ou seja, as classes mais pobres devem reivindicar distribuição vertical, e não apenas a horizontal.

À medida que se efetua a "operação desmonte" do governo federal, o que significa transferir aos governos estaduais encargos que antes eram atendidos pela União, os Estados necessitam de maiores receitas tributárias. Considerando que o imposto fundamental dos Estados é o ICMS, indireto, constata-se que o sistema tributário brasileiro está envolvido por uma camisa-de-força que impede o aumento de seu grau de progressividade: é que a tributação indireta não pode ser reduzida, por mais que aumente a tributação sobre a renda, na área federal. (A não ser que consideremos a hipótese de que essa receita federal fosse distribuída aos Estados, até o ponto de efetivamente compensar a redução da receita do imposto indireto estadual.)

Essa contradição ocorre igualmente nos Estados Unidos, pois como demonstrou James O'Connor, o crescimento econômico permite que, naturalmente, o governo federal obtenha maior arrecadação através do imposto sobre a renda. Esse crescimento econômico é favorecido também pelas despesas dos Estados, tanto de cunho social quanto de capital, o que implica maior necessidade de receitas tributárias, voltando a aumentar a tributação regressiva. Assim, como conclui O'CONNOR (1977: 214):

"o capital monopolista obriga os trabalhadores e pequenos empresários a financiarem sua expansão, mas não amplia a capacidade deles para suportar as despesas de capital e as despesas correntes de cunho social".

Ficando a maior parte das receitas tributárias em poder do governo federal, os governos estaduais norte-americanos dependem de sua participação na parcela das receitas federais que são com eles partilhadas, conforme programas que devem se submeter a um planejamento global.

O'CONNOR chama a atenção para um aspecto da lei norte-americana de distribuição da receita federal, de 1972, que vinculava o aumento da participação dos Estados a um efetivo esforço de aumento de receitas tributárias próprias. No Brasil, a participação na arrecadação de impostos federais é definida na Constituição, mas não há exigência de esforço para aumento de arrecadação própria, aos governos destinatários, o que pode implicar acomodação dos Estados menos desenvolvidos. É que esse esforço exige administração tributária eficiente com conseqüente ação fiscalizadora, o que obviamente provoca reações dos contribuintes locais.

Ao analisar a ideologia do princípio da capacidade contributiva O'CONNOR (1977: 205) destaca que há uma premissa oculta no conceito do princípio de capacidade econômica: é o de que a cobrança de imposto de acordo com a capacidade de cada contribuinte significaria que a aplicação pelo Estado dos recursos assim obtidos, beneficiariam a sociedade também igualmente.

E conclui: "Portanto, a doutrina da capacidade de pagar é ideológica, não por ser ilógica, mas porque sua premissa é falsa".

Observe-se contudo que, no Direito Tributário, entende-se que a validade jurídica do princípio independe da aplicação efetiva dos recursos. Essa é uma questão política, que não invalida o princípio.

O'CONNOR, ao tratar de tributação da classe capitalista, demonstra que nos Estados Unidos a carga tributária é elevada apenas superficialmente, porque as possibilidades de evasão legal e os incentivos fiscais são tantos que, ao final, a alíquota média dos rendimentos mais altos não ultrapassa a 20%.

Destaca ainda que a carga tributária é suportada pelos trabalhadores, tanto em relação aos impostos indiretos quanto aos diretos, que as empresas acabam repassando aos preços, ou, ainda, aos assalariados, mediante redução dos salários, para cobrir o ônus fiscal que compete à empresa.

O'CONNOR lembra que o critério da igualdade, no período feudal, inseria-se na ideologia das classes dominantes na época, impondo a aceitação de que as classes diferentes tinham direitos diferentes que serviriam para resguardar suas funções na sociedade, sob a justificativa de que isso era benéfico às outras classes.

Posteriormente, a tributação regressiva ou, como diz O'CONNOR, a exploração tributária, passou a ser dissimulada, porque aquelas justificativas não eram mais aceitáveis, face à evolução histórica. Mas, como as classes mais pobres, dos assalariados, ainda não possuíam força de pressão suficiente pa-

ra impor, através do poder legislativo, uma tributação da renda, os recursos eram buscados através dos impostos indiretos.

E nos países capitalistas modernos continua a dissimulação do sistema tributário, pois através dos impostos indiretos a carga tributária continua regressiva.

3.3. O princípio da igualdade tributária. Seu alcance superior

Contemporaneamente, o princípio da igualdade tributária passou a ser defendido como o princípio reitor da justiça tributária porque ele consegue abranger e refundir diversos princípios cujos significados variavam entre os diversos autores: generalidade, proporcionalidade, progressividade.

Permite assim uma compreensão global da tributação e sua inserção nos objetivos superiores da sociedade, como previstos na Constituição e, assim, da justiça, não somente tributária.

O princípio da igualdade tributária, ultrapassando sua identificação ou vinculação exclusiva com o da capacidade contributiva, passa a ser uma especificação do princípio constitucional da igualdade.

No Brasil, país em desenvolvimento, com extremas desigualdades, a constitucionalização do princípio da capacidade contributiva tem um significado fundamental: a Constituinte de 1988 mandou imprimir à tributação a igualdade material, mandou corrigir distorções. Não foi por acaso que inscreveu o princí-

pio no texto constitucional.

Foi para deixar indelevelmente marcada -- e juridicizada -- a sua determinação.

E esse princípio constitucional assim juridicizado se compatibiliza com os objetivos fundamentais da República, que lhe são superiores, mas os quais ele instrumentaliza.

Entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressos no artigo 3º da Constituição de 1988, estão: "construir uma sociedade livre, justa e solidária", e "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais."

O princípio da igualdade na tributação enquadra-se, portanto, nos objetivos fundamentais constitucionais, pois é ele a diretriz que, na área tributária, deve ser seguida para alcançar tais objetivos. A justiça na tributação, entre outros princípios, está vinculada à efetivação da igualdade, tanto formal quanto material; e a redução das desigualdades sociais implica a aplicação da progressividade.

Portanto, subjacente aos princípios fundamentais constitucionais está o da igualdade tributária que, também, está expresso no texto constitucional.

Além disso, tendo-se como premissa que a redução das desigualdades sociais é objetivo fundamental da República que, no campo da tributação, será alcançado mediante implementação de um sistema tributário efetivamente progressivo, pode-se concluir que a progressividade na tributação constitui-se em regra aplicável a todos os tributos.

Está claro, portanto, que a função do tributo não será meramente a de arrecadar.

O princípio da igualdade, por ser mais abrangente que o da capacidade contributiva, resolve impasses a que a aplicação deste último, na condição de princípio único da tributação, leva os estudiosos, legisladores e aplicadores da lei.

Inicialmente, ficariam afastadas as dúvidas e questões quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, se a todos os tributos ou apenas aos impostos, basicamente os pessoais; todos devem submeter-se à igualdade tributária.

A função extrafiscal dos tributos, por sua vez, não geraria dúvidas aos legisladores, face à maior abrangência do princípio da igualdade em relação ao da capacidade contributiva.

O princípio da igualdade, na condição de princípio fundamental da tributação, tem ainda as vantagens de concentrar em si diversos princípios aplicáveis ao ordenamento jurídico tributário, tais como os da progressividade e da generalidade, e de integrar o sistema tributário a toda a estrutura jurídica, submetida também ao princípio da igualdade constitucional.

O princípio da igualdade elimina, por exemplo, qualquer dúvida quanto à aplicação da progressividade, por ser este um instrumento indispensável para atingir efetivamente a igualdade. Assim o princípio da igualdade cumpriria duas fun-

ções fundamentais e irrestritas:

- preservar as situações de igualdade; e,
- corrigir as situações de desigualdade.

Portanto, a aplicação do princípio de capacidade contributiva ficaria sujeita à primazia do princípio da igualdade, sem contudo ser abandonado. É que, para atender à primeira função, de preservar as situações de igualdade, bastaria a aplicação pura do princípio da capacidade econômica, visto que a tributação proporcional seria suficiente. Contudo, a segunda função do princípio da igualdade, de corrigir situações de desigualdade, exige outro tipo de tributação, mediante aplicação de uma progressividade em certos casos forte, ou seja, deverá o imposto ser aplicado em relação à capacidade econômica, mas de maneira desigual.

Chama a atenção VALCÁRCEL (1981: 51) que o princípio da igualdade, colocado em nível superior ao da capacidade econômica, legitima os tratamentos discriminatórios, embora evidentemente não arbitrários, necessários à efetivação da correção de situações discriminatórias existentes na sociedade.

A Constituição de 1988, ao determinar que será aplicado o princípio da capacidade econômica, sempre que possível, ao contrário de estar permitindo uma possível interpretação -- aos incautos -- de que pode ser justificada uma tributação, por exemplo, regressiva, está, muito ao contrário, valorizando o princípio da igualdade em nível superior.

É o que se depreende do disposto no inciso II do artigo 150, da Constituição: (é vedado) "instituir tratamento

desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente"...

Logo, tratamento desigual é admitido quando a situação for de discriminação, de desigualdade. Nesse caso o tratamento tributário poderá ser desigual, tendo, como diretriz, os objetivos fundamentais constitucionais, entre os quais o de "reduzir as desigualdades sociais", do inciso III do artigo 3º, da Carta Magna.

Conclui-se, assim, que a progressividade e a função extrafiscal do tributo estarão a serviço dos objetivos maiores do Estado brasileiro, para atingir a igualdade possível, dentro dos parâmetros definidos pela Constituição, sem limitações que porventura seriam colocadas com base no princípio da capacidade contributiva.

4. A Ordem Econômica e o princípio da igualdade

Os princípios gerais da atividade econômica constituem-se em normas que, de forma indireta, limitam o poder de tributar do Estado e, também, fornecem diretrizes para a tributação extrafiscal e para a concessão de benefícios fiscais, inclusive isenções; enfim, delimitam o espaço de elaboração da Política Fiscal e da correspondente legislação tributária.

Numa análise preliminar, chama-nos a atenção, no caput do artigo 170, a afirmação de que a ordem econômica deve assegurar existência digna a todos, mediante efetiva justiça social. Contemporaneamente, está muito claro para a sociedade que a justiça social só será concretamente alcançada (mesmo que apenas a justiça possível) mediante aplicação justa de um sistema tributário justo. Sem pretender entrar na análise detalhada das expressões contidas no parágrafo anterior, tem-se como pacífico que uma aplicação justa de legislação tributária está vinculada a uma administração do tributo eficiente e eficaz, desde o cadastramento, o lançamento, até o contencioso administrativo; sistema tributário justo, por sua vez, tendo-se como pressuposta a legitimidade das normas constitucionais, significa a existência de normas instituidoras da obrigação tributária ou de sua exoneração, perfeitamente de acordo com essas normas, sejam elas expressamente vinculantes do legisla-

dor tributário ordinário, ou indiretamente vinculantes, como os citados princípios da Ordem Econômica.

De pronto, fica evidenciado que a tributação não poderá ser exercida no sentido de eliminar a propriedade privada, visto ser esta um princípio constitucional da Ordem Econômica. A Constituinte, porém, mostrou as diretrizes que deve ter em vista o legislador quando exercer sua competência, que são muito mais amplas que a proteção da propriedade. Esta, constitucionalmente, deve ter função social, por isso não é exercida de maneira absoluta, mas em sintonia com os interesses sociais, conforme a lei.

FALCÃO (1981: 326), afirma que "Se entendida em sua função social, a propriedade, que não passa de uma construção do Direito, não constituirá óbice intransponível à ação tributária tendente à mudança".

Tratando-se, a livre concorrência, também de princípio da Ordem Econômica, depreende-se que as leis tributárias não poderão, na sua função extrafiscal, estimular formação de monopólios e integração das empresas.

A defesa do consumidor, outro princípio, pode ser entendida, sob o ângulo da tributação, como um alerta ao legislador para não sobrecarregar de tributos indiretos o destinatário das mercadorias e serviços produzidos e prestados pelas empresas. Está claro que o consumidor não pode suportar toda, ou quase toda, a carga tributária, até porque reduz-se sua capacidade de compra, prejudicando a própria economia. Deve o legislador buscar outras bases tributárias, quais sejam a

renda e o patrimônio, hipóteses em que os proprietários das empresas seriam tributados diretamente, sem possibilidades de praticar a repercussão do ônus fiscal sobre os consumidores.

Deve ser mencionado, nesse passo, o parágrafo 5º, do artigo 150, da Constituição, que dispõe "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços".

Essa norma constitucional reforça a possibilidade de efetivação do princípio da capacidade contributiva, mediante maior conscientização dos consumidores dos encargos financeiros correspondentes aos impostos indiretos (ICMS, IPI, ISS), ou dos diretos repassados aos contribuintes. Os consumidores, esclarecidos da carga tributária que lhes é imposta, poderão reivindicar, ou a redução desta, via aperfeiçoamento da legislação tributária e, portanto, da justiça fiscal, ou a aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado segundo um orçamento que privilegie efetivamente o interesse coletivo. Poderão também, os contribuintes/consumidores, contestar os benefícios fiscais concedidos sem utilização efetiva de critérios da extrafiscalidade justos.

A defesa do meio ambiente, consagrada como princípio da Ordem Econômica, efetivamente é de fundamental importância para a própria economia, consideradas as contemporâneas teorias sobre os limites do desenvolvimento econômico. A nível mundial discute-se a introdução de específica tributação nessa área. Efetivamente, a empresa que produz mas simultaneamente provoca graves prejuízos ao meio ambiente, estará prejudicando

a sociedade como um todo. Pode-se cogitar que caiba incidência progressiva do imposto sobre a renda, por exemplo; ou, tributação reduzida sobre imóveis, para estimular investimentos na preservação do meio ambiente.

A redução das desigualdades regionais é princípio de grande repercussão na área da tributação, e deve preocupar o Senado, quando tratar de decidir sobre as alíquotas interestaduais do ICMS, por Resolução, como lhe compete. Esse princípio influencia a tributação, desde o próprio texto constitucional, como, por exemplo, no inciso I, do artigo 151, onde é "admitida concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País".

Ao tratar da repartição das receitas tributárias, estabeleceu a Constituição que a União entregará três por cento do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, para aplicação em programas de financiamento ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste (artigo 159, I,c).

A redução das desigualdades sociais, constitui-se em princípio de igualdade material, ou seja, a Constituição ficou mais clara, neste ponto, em relação à Constituição anterior: trata-se de uma determinação para que a Ordem Econômica seja estruturada de tal maneira que efetivamente ocorra, material e concretamente, redução de desigualdades. E não haverá justiça social sem justiça distributiva que efetivamente permita reduzir desigualdades. E o tributo surge aqui como um instrumento

fundamental para as políticas decididas sob essa diretriz constitucional.

Também são princípios da Ordem Econômica a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

As microempresas e as empresas de pequeno porte têm, no artigo 179, prevista a possibilidade de tratamento jurídico no sentido de simplificar, reduzir ou eliminar, entre outras obrigações, as tributárias.

Em relação aos estrangeiros, em matéria tributária, não há referência quanto a tratamento diferenciado, no tocante às pessoas físicas. Quanto às empresas estrangeiras, um tratamento desigual para empresas em situação equivalente não está vedado, com objetivos extrafiscais, visto que a própria Constituição distinguiu entre empresa brasileira, e brasileira de capital nacional, no artigo 171, admitindo que em relação às últimas a lei conceda "benefícios especiais temporários para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do País".

Por outro lado, no artigo 172, está prevista a possibilidade do favorecimento ao reinvestimento de capital estrangeiro, com base no interesse nacional.

Os princípios gerais da atividade econômica, portanto, fornecem diretrizes para o exercício da tributação extrafiscal, que devem se compatibilizar com o princípio da igualdade tributária e, no nível mais elevado das garantias democráticas, com o princípio amplo de igualdade.

O legislador ordinário, assim, ao elaborar leis tributárias, deverá ter em vista os efeitos extrafiscais e não apenas os de arrecadação imediata, que possam direcionar a economia e a sociedade rumo à justiça social, -- fundamento da existência digna de todos -- o objetivo da Ordem Econômica Constitucional.

CAPÍTULO III

A IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1. O princípio da capacidade contributiva

1.1. Observações preliminares

Quando a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, revogou o artigo 202 da Constituição de 1946, que determinava a graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, muitos juristas brasileiros defenderam a tese de que o princípio permanecia implícito na Constituição de 1967/1969, com base no princípio da igualdade, conforme BALEIRO (1985: 255).

Na Constituição de 1988 volta o princípio a constar expressamente do sistema tributário, no artigo 145, § 1º:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...”

Neste trabalho, no entanto, veremos que autores contemporâneos, como o espanhol Carlos Palao Taboada, entendem que o princípio da igualdade possui conteúdo próprio, que dispensa a consagração expressa do princípio da capacidade contributiva, sem prejuízo às garantias do cidadão e à vinculação dos Estados democráticos à justiça fiscal. A capacidade contributiva, segundo TABOADA (1978: 134), explicita que a tributação deve relacionar-se com a manifestação de riqueza das pessoas, mas essa vinculação pode ser também deduzida da idéia de justiça e da idéia de igualdade.

Conforme lembra BECKER (1972: 437) o princípio da capacidade contributiva é antiquíssimo e, provavelmente, já vigorava entre os egípcios. E a justiça distributiva estava já presente nas propostas dos filósofos gregos.

A partir da "Declaration des Droits" de 1789, em cujo artigo 13 constava que o tributo "doit être également répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés", muitas constituições estabeleceram a vinculação da tributação à capacidade econômica dos particulares. É sempre mencionado, nesse passo, UCKMAR (1976: 64-6) ao relatar que as constituições contemporâneas, em geral, prevêm essa norma.

1.2. Significado do princípio

As locuções "capacidade contributiva", ou "capacidade econômica", são consideradas ambíguas, por grande número de

autores.

O italiano Emilio Giardina na obra "Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva", citado por BECKER (1972: 443), embora critique essa ambigüidade, entende que a regra constitucional não é apenas programática, mas dotada de eficácia jurídica, e explica: "Mas, se se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda."

De sua parte, os financistas têm demonstrado que são várias as hipóteses de concreta aplicação do princípio na distribuição da carga tributária.

DALTON (1972: 94-5), sinteticamente, explica que, para medir a capacidade contributiva, ao nível dos indivíduos, parte-se do pressuposto de que o tributo corresponderá a um sacrifício para "então, deduzir de algum princípio relativo a esse sacrifício um plano de distribuição de carga da tributação." E prossegue: "De acôrdo com o princípio de sacrifício igual, o ônus monetário direto da tributação deveria ser distribuído de modo que fôsse igual o ônus real para todos os

contribuintes; consoante ao princípio de sacrifício proporcional, de modo que o ônus real para cada contribuinte fôsse proporcional ao bem-estar econômico que o mesmo auferir de sua renda; de acôrdo com princípio do menor sacrifício, a que já nos referimos, de modo que o ônus total direto, real, para os contribuintes em conjunto fôsse o menor possível; segundo o princípio de 'deixe-os como estão', de modo que a desigualdade das rendas não aumentasse nem diminuísse em consequência da tributação". E, com base na "relação entre a renda monetária e o bem-estar econômico resultante" o sistema tributário poderá ser proporcional, progressivo ou regressivo. "Com imposto proporcional, todos os contribuintes pagarão na mesma proporção das respectivas rendas; com imposto progressivo, quanto maior for a renda do contribuinte, maior será a proporção que êle pagará; com imposto regressivo, quanto maior for sua renda, menor será a proporção que pagará."

Cabe lembrar, aqui, ainda, que o sistema tributário poderá ser progressivo em seu conjunto, embora determinados tributos sejam regressivos.

Ao final de sua análise, DALTON (1972: 98) ressalva que "Nada existe de especialmente sagrado (nem qualquer razão para esperar encontrar equidade) na distribuição pré-tributária da renda. Tampouco é muito provável chegar-se à equidade simplesmente mediante a transição, seja por que fórmula for, para a distribuição pós-tributária."

O financista inglês, lembrando que a distribuição pode ser modificada através da tributação e do gasto público,

de forma combinada, ressalta que o mais lógico é decidir primeiramente qual a distribuição desejada como mais equitativa, o que, na verdade, politicamente será aquilo que as classes no poder decidirem que seja. A partir dessa decisão o sistema tributário será concebido de modo a atuar na distribuição, através de maior progressividade ou não, na busca do objetivo conjunto do sistema de finanças públicas que, para DALTON (1972: 35) será o "Princípio do Maior Benefício Social". E sintetiza: "O melhor sistema de finanças públicas é o que assegura maior benefício social como resultado das operações que leva a efeito."

De sua parte, afirma UCKMAR (1976: 70), que "economistas e juristas estão quase concordes em afirmar que o preceito constitucional relativo à distribuição proporcional dos ônus fiscais -- formulado de diversas maneiras, mas que se pode reduzir a dois esquemas (tipos), 'proporcionalidade às possibilidades econômicas' ou 'proporcionalidade à capacidade contributiva' -- não contém critério apto a definir concretamente as características técnicas do ordenamento tributário. A referência à capacidade contributiva absoluta, de per si, é vazia de significado; seria, quando muito, mais compreensível, como critério de distribuição, a referência à capacidade contributiva relativa, isto é, em relação ao consumo diferenciado dos serviços públicos."

Ressalve-se, contudo, a importância fundamental do princípio da capacidade contributiva como limite específico que permite a aplicação do princípio genérico da igualdade.

Assim, PEREZ DE AYALA (1968: 87), revela seu entendimento de que a capacidade econômica é que permite, concretamente, realizar-se a igualdade tributária, ao conceituar este último princípio da seguinte maneira: "todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad en relación con su capacidad económica. Este principio, pues, es incompatible con ciertas formas de discriminación fiscal (las que no se justifiquen en una diversa capacidad económica), y exige, en cambio, otras (las que están motivadas por aquella diversidad)."

1.3. Eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva

1.3.1. A doutrina

De acordo com UCKMAR (1986: 8), estudioso italiano dos princípios constitucionais, as normas jurídicas inscritas na Constituição podem fornecer diretrizes, seja de modo a se constituir em um limite ao legislador ordinário, servindo de controle da legitimidade constitucional da norma tributária, seja como diretrizes programáticas, que não vinculam juridicamente o legislador, mas, na condição de princípio valorativo, influenciam na interpretação das leis.

Assim, considerado limite específico de caráter concreto ao poder de tributação, é preciso verificar se o princípio da capacidade contributiva se caracteriza como uma dire-

triz de eficácia jurídica, limitando o legislador, ou apenas como princípio útil à interpretação, restando, assim, na condição de norma programática.

Nesse passo, divide-se a doutrina em duas correntes.

1. Diz BECKER (1972: 444) que a maioria dos juristas considera o princípio da capacidade contributiva, embora constitucionalizado, como mera norma programática, sem juridicidade, sem coercibilidade. Adotam esse posicionamento Rubens Gomes de Souza, Pontes de Miranda, Carlos Maximiliano, Benedito Cocivera, Achile Donato Giannini.

2. Consideram que o princípio tem natureza jurídica, que vincula o legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade, e que obriga juridicamente também o juiz, segundo BECKER (1972: 445), entre outros autores, Aliomar Baleeiro, Emilio Giardina, Antonio Berliri, Amílcar de Araújo Falcão.

De sua parte, BECKER (1972: 445 e 451) critica as duas correntes doutrinárias e, considerando que diversas constituições modernas contêm o princípio, ocorrendo, na sua opinião, a "constitucionalização do equívoco", face à ambigüidade da locução capacidade contributiva, admite que na regra constitucional "ainda se encontra um mínimo de certeza e praticabilidade que revela a sua natureza jurídica e fixa sua restrita eficácia jurídica."

É que a juridicização do princípio, que é de origem jusnaturalista, somente pode se dar mediante determinado grau

de deformação constritora, para que possa efetivamente a norma de direito positivada proporcionar um mínimo de certeza e praticabilidade, que lhe garanta a condição de norma jurídica.

Resta a verificar o grau de eficácia jurídica que tem o princípio que, obviamente, não poderá ser o mesmo que teria enquanto princípio de Direito Natural. Não obstante, é preciso ressaltar que o princípio constitucionalizado imprime uma orientação marcada pela Constituinte, que visa alcançar a justiça fiscal.

Nesse sentido, cabe registro a lição de PEREZ DE AYALA (1968: 88-9) segundo o qual, o princípio da capacidade econômica: a) "puede o no considerarse un principio ético, según el concepto de Justicia del que se parta. Personalmente creo dos cosas: una, que, desde luego, es una exigencia ética de la Justicia. Otra, que ya va siendo hora de que la Ciencia no tema demasiado vincularse a juicios de valor"; b) "puede ser o no puede ser un principio jurídico-positivo. Depende de que esté o no esté consagrado expresamente en el ordenamiento positivo, dentro de un precepto legal susceptible de exégesis y análisis por los conceptos y métodos propios de la Ciencia del Derecho"; c) "es siempre y 'per se' un principio económico-financiero. Porque parte de la idea fundamental de que cada posible contribuyente tiene unos medios limitados para atender a sus necesidades privadas y a las necesidades públicas. Y que la financiación de estas últimas debe repartirse entre los diversos miembros de la comunidad según sus necesidades privadas y los medios de que dispone para satisfacerlas."

Portanto, tratando-se de um princípio econômico-financeiro com um sentido, ao menos em certo grau, delimitador do poder de tributar do Estado, tem-se que, quando juridicizado, a legislação deve submeter-se a esse sentido.

UCKMAR (1976: 54) deixa claro que o princípio permite operacionalizar a igualdade no sentido econômico vindo daí seu "significado mais alto", ao ser um dos garantidores da prática da democracia, não apenas com base em igualdade formal.

Apesar de muitos autores considerarem o princípio sem eficácia jurídica, UCKMAR lembra que a tributação realizada por imposto de capitação, ou seja, a aplicação de um quantum igual para todos, é nitidamente ilegítima pois não considera a capacidade econômica, diferente de fato entre as pessoas. Assim, também seria ilegítima a graduação do imposto de renda, por exemplo, que não levasse em conta a capacidade econômica.

O mesmo autor, em recente trabalho, menciona que durante muito tempo os financistas consideravam o conceito de capacidade contributiva como uma "empty box", na qual se inseria qualquer proposição, enquanto os constitucionalistas e tributaristas não admitiam eficácia jurídica bastante ao princípio para vincular o legislador.

Na condição de norma programática colocava-se como um princípio valorativo ao legislador ordinário, dando apenas a idéia genérica de que a tributação deve ser igual segundo igual capacidade contributiva. Doutrinariamente solucionou-se

a questão, segundo UCKMAR (1986: 10 e 11), com o entendimento de que os resultados dos estudiosos de outra área "têm valor no âmbito das premissas postas e não podem estender-se para um campo no qual o dado primário é a norma."

Conclui o autor italiano que a constitucionalização do princípio impõe ao legislador ordinário a obrigação de "não exorbitar no exercício do poder tributário, dos limites expressos dos recursos econômicos dos contribuintes". E que, portanto, deve haver vínculo efetivo entre as prestações tributárias com a capacidade econômica de cada contribuinte, conforme previsto na lei de cada imposto.

Assim, o princípio da capacidade contributiva "impõe ao legislador, além da obrigação de não impor prestações que estejam em contraste com os princípios fundamentais sancionados pela Constituição e tutela das pessoas, também a obrigação de medir a carga tributária de modo uniforme em relação aos diversos sujeitos, quando seja possível encontrar para os mesmos uma perfeita identidade da situação de fato tomada em consideração pela lei com a finalidade de impor o tributo". Em suma, havendo capacidade contributiva, a tributação será considerada legítima e, como corolário, onde não houver capacidade econômica não deveria surgir obrigação tributária.

VILLEGAS (1980: 89) considera o princípio da capacidade contributiva a "base fundamental de onde partem as garantias materiais diretas, que a Constituição outorga aos particulares, tais como a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e o não confisco".

E posiciona-se, ao contrário de BECKER, favoravelmente à constitucionalização do princípio, dizendo: "quando o princípio está "constitucionalizado", seja de forma expressa, como o fazem algumas Constituições (por exemplo, Itália, Equador, Venezuela, etc.), seja de forma implícita (por exemplo, a República Argentina), não se pode fechar os olhos à "juridicização" do mesmo. Uma coisa é a eficácia operativa da capacidade contributiva, que pode tropeçar com dificuldades para sua aplicação concreta e outra, distinta, é negar-lhe relevância jurídica sob o pretexto de que é um conceito econômico e indefinido (cf., Sainz de Bujanda, Hacienda..., t.3, pp185 e ss.)."

JARACH (1967: 20) destaca que na Argentina o princípio da igualdade tributária se constitui em verdadeira norma jurídica que vincula o poder fiscal, exercido através do poder legislativo, de tal maneira que a lei que o viola, por tratar-se de princípio constitucional, torna-se inválida.

Chama a atenção, esse autor, que a consequência dessa importância do princípio é a necessidade do estabelecimento de uma interpretação objetiva do que seja, efetivamente, a igualdade. Na condição de norma jurídica, o princípio destina-se tanto aos legisladores como aos juízes. Os primeiros, ao editarem as leis, sofrem as restrições impostas pelo princípio, e os segundos, ao aplicar o princípio, face às leis editadas, não podem fugir dos limites do princípio constitucional.

Em seguida, constata que a Ciência das Finanças, por mais esforço que tenham feito os seus autores, não contém um

critério definitivo para definir objetivamente o que seja o princípio da igualdade.

Entende, ainda, JARACH (1967: 27), que a adoção irrestrita de critérios dados como científicos pela Ciência das Finanças implicaria considerar quase a totalidade dos impostos como desiguais, e restaria apenas uma expectativa inalcançável de atingir-se o ideal da política tributária que seria um utópico imposto "ótimo". Conclui, então, que apenas com base no estudo da evolução da jurisprudência é que será possível encontrar o critério que efetivamente é aplicado em relação ao princípio da igualdade. Ao estudar a evolução da jurisprudência argentina, constata, inicialmente, que mais recentemente "el Supremo Tribunal estableció que el impuesto se funda en el critério de la capacidad tributaria y, por tanto, el criterio de igualdad significa que en iguales condiciones de capacidad tributaria con respecto a una misma clase de riqueza, deben aplicarse iguales impuestos."

E deduz: "Queda, así, precisado el criterio de la diferenciación constitutiva de los diversos casos y el de la relación que debe existir entre las clasificaciones y los deberes tributarios. Es evidente que el nexo racional entre los distingos que hace el legislador y el tratamiento fiscal a aplicar debe ser que estos distingos sean relevantes, tengan una explicación lógica con respecto a la obligación de pagar tributos. Y cuál es la relación lógica? La diferente capacidad contributiva."

E, por fim, sintetiza: "Por lo tanto, igualdad tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva." (JARACH, 1967: 28).

Por outro lado, o critério da capacidade contributiva deve ser aplicado tendo em vista diversas condições do contribuinte e os objetivos extrafiscais do legislador.

JARACH (1967: 35) resume assim a sua análise: "En resumen: la evolución de la jurisprudencia ha establecido la posibilidad de formación de distingos y categorías de contribuyentes, siempre que dichos distingos y categorías sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la capacidad contributiva es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación. Se llega, pues, a la conclusión de que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden."

O conceito e o alcance da eficácia jurídica do princípio de capacidade contributiva são analisadas, por BECKER com base no livro de Emílio Giardina, como segue.

As deformações constritoras que atingem o conceito da capacidade contributiva, face a sua juridicização, são as seguintes:

a) "Proporcionalidade a um único tributo"

"Quando o princípio da capacidade contributiva penetra no mundo jurídico, a primeira deformação constritora que este princípio sofre é a seguinte: a riqueza de um determinado indivíduo é relacionada a um único tributo. No plano jurídico, a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada tributo tomado isoladamente dos demais". (BECKER, 1972: 453).

b) "Fatos-signos presuntivos de renda ou capital"

"A riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou capital." (BECKER, 1972: 453).

c) "Mínimo indispensável"

"Renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável". (BECKER, 1972: 454).

Em relação ao alcance da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, na condição de regra constitucional, BECKER, com base em GIARDINA, relaciona quatro situações:

1º alcance: essa regra jurídica constitucional tem eficácia somente em relação ao legislador ordinário. O juiz está obrigado a considerar ocorrida a incidência do tributo mesmo quando constatar, de fato, a não existência da capacidade contributiva presumida pela lei tributária porque ela é regra jurídica que "tem uma estrutura lógica e uma atuação dinâmica idêntica à das regras jurídicas que estabelecem presunção juris et de jure". (BECKER, 1972: 454).

"Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital." (BECKER, 1972: 454).

2º alcance. o legislador se obriga, pela regra constitucional da capacidade contributiva, a "escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital acima do mínimo indispensável." (BECKER, 1972: 455).

E, quando não se pode presumir que foi resguardado o mínimo indispensável, o legislador "está juridicamente obrigado a criar isenções tributárias" com esse objetivo.

3º alcance: a progressividade deve acompanhar a capacidade contributiva, conforme a grandeza presumível da renda ou de capital do contribuinte, e não em sentido inverso.

4º alcance: na hipótese de o legislador utilizar a sistemática da substituição tributária deverá instituir a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído "outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído".(BECKER, 1972: 456).

1.3.2. Inconstitucionalidade material

Um debate que cremos ainda não solucionado é o da possibilidade de o Judiciário examinar "in concreto" o excesso da carga fiscal sobre um determinado contribuinte, individualmente. OLIVEIRA (1988: 62-6), com base em BILAC PINTO, entende que "O que está em causa é a efetividade do princípio da capacidade contributiva e, para que este se realize, não se pode prescindir da verificação concreta da conformação dos tributos 'à capacidade econômica do contribuinte' individualmente considerado". Trata-se, nesse caso, de verificação da inconstitucionalidade material que é a constatada em cada caso particular, somente quando submetido ao Judiciário, mediante comprovação de que, embora a lei esteja formalmente correta e, por-

tanto, constitucional, naquele caso específico será ineficaz, por determinação judicial. Tendo como premissa que o princípio da capacidade contributiva consubstancia garantia individual do administrado, conclui OLIVEIRA (1988: 65): "Trata-se, segundo entendemos, de suspender a eficácia da lei, ou negar-lhe efeitos no caso concreto, por incidência do princípio constitucional da capacidade contributiva. Na Itália, o grande Berliri concorda com esta postura ao ensinar que 'embora não olvidando a dificuldade do problema, parece-nos que isto deve resolver afirmativamente, pensando que, em realidade, quando se sustenta que, em certas hipóteses, o fato concretizado pelo legislador, idôneo em abstrato para revelar uma capacidade contributiva, não a tem em uma situação concreta, não se faz mais que sustentar, ainda que seja limitando-se a algumas hipóteses, a mesma questão que se trataria quando se impugnasse o imposto sobre os calvos ou o imposto de capitação."

Portanto, num caso concreto, o juiz, apesar de admitir que, em tese, o tributo está baseado em manifestação efetiva de capacidade econômica e não é confiscatório, poderia decidir que em relação ao caso a ele submetido aquele contribuinte não tem capacidade econômica para suportar a incidência do tributo.

Conforme OLIVEIRA, em certos casos a inconstitucionalidade material será apenas parcial e, nesse caso deverão ser preservados os efeitos legítimos da lei, embora parcialmente, face à existência de alguma capacidade econômica.

Nessa hipótese o crédito tributário deverá ser reduzido ao valor compatível com a efetiva capacidade econômica, conforme ficar comprovado no caso concreto.

Em relação a essa questão, BALEEIRO (1985: 296) se posicionou favoravelmente à decisão judicial: "Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional, ou "Standard", também para o juiz: não nos parece que lhe seja lícito quedar indiferente ao apelo de quem estabelece a evidência do "più iniquo o antieconomico dei tributi", em desafio àquele dispositivo tão rico de consequências fecundas quanto a vaga cláusula do "due process of law" do Direito americano."

Em última hipótese, diz BALEEIRO, com base no Código Tributário Nacional, o juiz aplicaria a equidade na interpretação fiscal.

No nosso entender, verificar a existência da capacidade contributiva em casos específicos, apesar de formalmente válida e legítima a lei, ao mesmo tempo que pode significar equidade, pode, ao contrário, retirar da lei a sua característica de generalidade. Trata-se de problema cuja solução dependerá de construção jurisprudencial e doutrinária, que compatibilize o poder do Judiciário examinar os casos concretos, com a lei tributária que não pode perder a sua característica de criar a obrigação tributária, pela ocorrência do fato gerador.

1.3.3. Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva

Referindo-se a decisão da Corte Constitucional italiana, de 1972, relativa a violação de direito fundamental por ausência de previsão legal de um sistema de atualização monetária, ATALIBA e GIARDINO (1986: 145), ressaltam que "vai surgindo a elaboração que tende a levar a consciência jurídica moderna a tentar sanar os problemas das deficiências sistemáticas, que terminavam por reduzir a meras proposições retóricas os preceitos constitucionais mais importantes, e, portanto, mais dignos de plena eficácia."

Também a Constituição brasileira, assim como a portuguesa de 1976, prevê um instrumento processual para o problema da inconstitucionalidade por inércia do legislador. Trata-se do mandado de injunção, previsto no artigo 5º, LXXI, nos seguintes termos: "conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania."

Tratando-se o princípio da capacidade contributiva de uma garantia constitucional de que a tributação vincula-se a uma efetiva manifestação de riqueza, como pressuposto da obrigação tributária, não pode o legislador ordinário, utilizando-se do estratagema da lacuna intencional, permitir que a legislação assim deficiente, implique tributação a maior do que a que expressa a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse caso, tem direito o contribuinte de, através do mandado de injunção, se couber, conforme o caso concreto, exigir que o Estado, através do Poder Judiciário, produza norma concreta, através de sentença judicial.

Hipótese enquadrável ao que nos referimos, é a não realização de ajustes das tabelas relativas à retenção do imposto de renda, em período altamente inflacionário, provocando pagamento de imposto sobre base econômica apenas nominal.

1.3.4. Eficácia do princípio. Resumo

Portanto, em suma,

O princípio da capacidade econômica:

- especifica as condições de fato para operacionalizar o princípio da igualdade;
- somente pode ser instituído tributo em relação a fato que tenha significação econômica (riqueza);
- deve ser considerado sob dois aspectos: um relativo à tributação de uma pessoa considerada isoladamente, outro relativo à distribuição entre as pessoas, mediante análise das cargas tributárias relativas ou comparativas (NEUMARK, 1974: 167);
- aplica-se a todos os tributos;
- impõe tratamento tributário desigual para contribuintes com capacidade econômica desigual;

- informa sobre categorias de contribuintes, em relação às quais deverá ser respeitada a igualdade, podendo haver discriminações em categorias diferentes;
- a isenção é instrumento para correção de desigualdade de capacidade econômica;
- maior capacidade econômica relativa implica sujeição a tributação em nível mais que proporcional, para efetivamente corrigir desigualdades (progressividade);
- a extrafiscalidade implica quebra da igualdade, somente justificável por princípios constitucionais;
- a constitucionalização do princípio implica que o legislador ordinário somente pode instituir tributo com base em índices de manifestação de capacidade econômica, sob pena de inconstitucionalidade da norma tributária.

1.4. Aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos

Inicialmente é preciso registrar que, diferentemente da Constituição de 1946, que expressamente previa a graduação dos tributos, a atual refere-se apenas à graduação dos impostos.

Com base na classificação dos tributos, de sua própria lavra, em vinculados e não vinculados, ATALIBA (1985: 135), entende que somente aos impostos é aplicável o princípio da capacidade contributiva. A obrigação de pagar o imposto não está vinculada a qualquer atividade estatal que beneficie o contribuinte, diretamente; basta que ocorra o fato-signo presuntivo (BECKER) de capacidade contributiva, previsto em lei, para que surja a obrigação tributária.

a) Quanto ao critério para dimensionar a carga tributária correspondente à taxa, em relação ao contribuinte, diz ATALIBA (1985: 135), que se obtém a igualdade pelo critério da compensação de despesas.

Já VILLEGAS (1975: 82), admite a utilização do princípio e cita jurisprudência da Argentina, de 1973, em que "el alto tribunal ha sostenido que resulta equitativo y acetable que para fijar la cuantía de una tasa retributiva de servicios públicos se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, estimada en funcion de los ingresos brutos originados por la actividad industrial o comercial desarrollada en la sede del municipio."

Portanto, a taxa poderia ser graduada com base não apenas no critério da compensação de despesas, ou seja, tomando-se em conta a importância do serviço, seu custo, como quer ATALIBA, mas também, ao mesmo tempo, tomando-se em conta a capacidade contributiva dos contribuintes diretamente atingidos pelo benefício do serviço. Essa capacidade contributiva será

medida conforme as circunstâncias da pessoa e/ou dos bens do contribuinte, a exemplo do entendimento da jurisprudência argentina.

TORRES (1986: 305), tanto em relação às taxas quanto às contribuições de melhoria, diz que sua imposição sujeita-se aos princípios do custo/benefício e, também, da capacidade contributiva.

Considera, o citado autor, que também no tocante à taxa deve prevalecer a justiça fiscal, visto tratar-se de um tributo que não se pode descaracterizar a ponto de ser tratado como preço.

Vinculada à questão da capacidade contributiva, surge a questão da eventual incapacidade econômica de algum cidadão pagar a taxa correspondente a determinado serviço público.

Tratando-se de serviços públicos considerados essenciais, inerentes às funções do Estado, este não pode estabelecer valores de taxas proibitivos. Nesse quadro, torna-se evidente a possibilidade de aplicação da graduação, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Questão específica é a da taxa judiciária e sua relação com os direitos individuais de acesso à justiça.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição", conforme transcreve TORRES (1986: 368).

b) Quanto à contribuição de melhoria, ATALIBA (1985: 135) adota o entendimento de que a igualdade na tributação será obtida mediante aplicação do critério do benefício, não se aplicando o princípio da capacidade contributiva, por tratar-se de tributo vinculado à atuação do Estado.

VILLEGAS (1975: 82), cujo pensamento é de que todo tributo se subordina ao princípio da capacidade contributiva, explica que o benefício, inerente à contribuição de melhoria, poderá ser concretamente verificado ou previsível diante da atividade do Estado, mas, enfim, haverá uma valorização patrimonial.

Portanto, conforme VILLEGAS (1975: 69), a forma em que esteja "estructurado o integrado el hecho imponible no influye en la esencia del tributo; si esa circunstancia fáctica hipotética se somete a la tributación es siempre por una misma razón justificativa: porque el legislador juzga que quien se ha encuadrado en la circunstancia fáctica o hecho imponible, tiene potencialidad económica suficiente para contribuir a los gastos estatales." Cita BERLIRI, SAINZ DE BUJANDA, PÉREZ DE AYALA, CORTÉS DOMINGUEZ, LLAMAS LABELLA, como autores que adotam a mesma posição.

Efetivamente, PEREZ DE AYALA (1968: 84), ao afirmar que a razão última da definição legal de um fato imponível é que este fato corresponda à existência de uma capacidade contributiva, acrescenta:

"Esta afirmación es válida, no sólo para el impuesto, sino para los demás tributos. El concepto de capacidad

contributiva ha de tomarse para ello en un sentido amplio (comprendiendo en el mismo tanto los llamados principios de capacidad contributiva en sentido estricto de "capacidad de pago", como el del beneficio: es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, renta, etc., o por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público."

TORRES (1986: 385), contudo, considera que o princípio somente será aplicável, no caso da contribuição de melhoria, com eficácia negativa, ou seja, nas hipóteses em que o eventual contribuinte não teria capacidade econômica para pagar a contribuição, não pode o Estado deixar de realizar a obra. E, muitas vezes, ocorre que as obras sejam necessárias exatamente em regiões pobres. Nesse caso, a ausência da capacidade contributiva serviria para justificar a não cobrança do tributo.

Em relação à igualdade cabe observar que, quando há benefício para alguns proprietários, a desigualdade de tratamento, tributando-os, será necessária justamente para se concretizar o princípio da igualdade.

1.5. Capacidade contributiva e base de cálculo do tributo

É forte o vínculo existente entre a capacidade contributiva e a base de cálculo da hipótese de incidência.

VILLEGAS (1980: 84) destaca o fundamental papel desempenhado pelo princípio da capacidade contributiva, ao dar garantia de "justiça e razoabilidade" à tributação, o que o princípio da legalidade isolado não pode fazer, pois só cumpre sua função de limite formal. O princípio da capacidade contributiva é que constitui o "limite material, quanto ao conteúdo da norma tributária".

Os dois princípios correspondem ao estatuto básico do contribuinte.

Os autores que defendem a autonomia científica do Direito Tributário baseiam-se, também, na capacidade econômica como uma característica diferenciadora do objeto desse ramo do Direito, que permite a sua normatização num subsistema distinto, embora não delimitado ou estanque.

CARVALHO (1985: 208) considera a base de cálculo como fundamental para a análise das características do tributo. O autor distingue a capacidade contributiva absoluta ou objetiva "que se consubstancia na singela participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza" da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que significa o dimensionamento da participação econômica nos fatos econômicos selecionados pelo legislador. A carga tributária poderá assim ser distribuída segundo a intensidade da capacidade contributiva de cada participante, vinculada à manifestação de riqueza.

O princípio da igualdade poderá servir-se, então, de um dado concreto, para sua efetiva realização.

E conclui ressaltando que "No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade." (CARVALHO, 1985: 209).

Em relação à última parte desse parágrafo, cumpre mostrar alguns aspectos trazidos por VALCÁRCEL (1979: 15-6), quanto "à discussão sobre se o legislador pode utilizar -- sem que isso suponha violar o princípio da capacidade econômica -- magnitudes não referidas ao elemento material do fato impositivo, para definição da base".

Sinteticamente, VALCÁRCEL considera os seguintes tipos de capacidades econômicas que o legislador pode tomar como objeto de tributos: a) capacidades econômicas reais, podendo então de forma exata ser fixada a base, "diretamente referida ao elemento material do fato impositivo." "Nesses tributos, assim mesmo, a realização do princípio de capacidade econômica se apresenta como mais segura, e o maior ou menor ajuste da obrigação tributária à capacidade econômica do contribuinte dependerá somente da maior ou menor precisão com que se consiga medir, ao longo do procedimento de gestão, essa capacidade econômica." b) Capacidades econômicas médias ou presumidas, que não poderão ser apuradas exatamente, mas, mediante utilização de sistema de estimativa igual para todos os contribuintes, quando a base será apurada também com cumprimento do

princípio da capacidade contributiva. Ocorre que essa estimativa poderá basear-se em técnica que utilizará "não dados integrantes do aspecto material da hipótese de incidência, senão a uma série de circunstâncias mais ou menos relacionadas com ela, mas que não formam parte da mesma". Nessa hipótese é que surge o fulcro do debate proposto por VALCÁRCEL, pois fica claro que a base não está correspondendo à medição monetária do aspecto material da hipótese de incidência.

Como exemplo deste problema, o autor analisa a tributação, na Espanha, de rendimentos de farmacêuticos, com base no número de habitantes da cidade em que situado o estabelecimento, concluindo que, para avaliar-se o descumprimento ou não do princípio da capacidade econômica, é necessário verificar se a magnitude estabelecida pela lei, embora estranha ao aspecto material, é capaz de revelar corretamente o rendimento médio tributável.

Basicamente, de uma efetiva operacionalização do princípio da capacidade contributiva depende a concretização do princípio da igualdade tributária, em seu amplo sentido, compreendendo a generalidade, a proporcionalidade e a progressividade.

VILLEGAS (1975: 190) demonstra, sumariamente, como esses princípios dependem do critério específico fornecido pelo princípio da capacidade contributiva: na generalidade, o tratamento igual é o de acordo com capacidade econômica igual, admitindo-se isenções por motivos justificados; na igualdade, o tratamento tributário é sem discriminação, com base na capa-

cidade econômica; esta também permite calcular a graduação da tributação proporcional e progressiva. O próprio confisco é detectado quando se comprova que o tributo ultrapassa a capacidade contributiva correspondente à manifestação de renda ou riqueza considerada.

Por outro lado, para comprovar-se que determinado tributo, mesmo tratando-se de imposto indireto, é invalidável judicialmente, deverá ser utilizado o critério específico da capacidade econômica. OLIVEIRA (1987: 187) relaciona algumas hipóteses: bens de consumo de primeira necessidade, com imposto indireto embutido, onerando o consumo de assalariados de renda até menor que o salário mínimo, ou de desempregados; dedução de despesas necessárias à sobrevivência, quanto ao imposto de renda, incidente sobre salários, mesmo baixos; tributação sobre salários inferior à incidente sobre lucros e ganhos e rendimentos de capital; a tributação sobre acréscimos correspondentes apenas à atualização monetária.

Outra hipótese em que cabe a impugnação judicial é a da tributação indevida por inércia do legislador. É de examinar-se a possibilidade de utilização de mandado de injunção (Art. 5º, LXXI da Constituição), porque efetivamente o princípio da igualdade resta atingido, quando a ausência de regulamentação implica desigualdade entre as categorias de contribuintes.

Em relação ao tema é de utilidade conhecer o parecer elaborado por ATALIBA e GIARDINO (1986: 143-50), sobre a tri-

butação ou não do montante dos acréscimos advindos dos reajustes de ORTNS, em aplicação financeira.

Os autores fazem uma sintética retrospectiva da doutrina internacional acerca do princípio da capacidade econômica. Fica perfeitamente demonstrado, como já o fizemos neste trabalho, que o pressuposto de fato, ou o objeto do tributo, somente pode ser uma renda, patrimônio, ou, simplesmente, riqueza. O fato imponible, portanto, deve revelar uma efetiva existência de capacidade econômica.

Com base em formulações de Francesco Moschetti, os autores demonstram como a capacidade econômica efetiva não aumenta face a um incremento puramente nominal.

Demonstram, por fim, que os fatos que não exprimem capacidade econômica não podem ser onerados por tributo, o que agride a Constituição, constituindo-se, inclusive, em confisco.

Quando os acréscimos de valor são apenas nominais, a capacidade contributiva será ilusória, ou aparente. E aparência de riqueza não pode ser tributada, sob pena de inconstitucionalidade, por não tratar-se de efetiva capacidade contributiva.

Assim, por inércia do legislador, pode ocorrer tributação indevida, sobre capacidade contributiva apenas aparente.

1.6. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

Sob o aspecto objetivo, a capacidade econômica, segundo esclarece BALEEIRO (1985: 302-3), "pressupõe, no indivíduo, uma base econômica -- patrimônio ou renda -- apta a suportar o gravame. Já se disse desde ADAM SMITH e repete-se ainda que, afinal, todo imposto, em última análise, subtrai uma parcela da renda, variando apenas o momento ou o aspecto dela. Atingi-la-á, como imposto sobre a renda, pela medida em que a receber o contribuinte, ao cabo de um ano, ou pela acumulação e aplicação em elementos patrimoniais, ou, ainda, ao ser despendida sob várias formas de consumo, investimento etc".

Considerada sob o aspecto estritamente objetivo a capacidade econômica seria base para a tributação incidir proporcional ou progressivamente, sobre o fato gerador, independentemente de condições individuais dos contribuintes. O imposto seria estritamente real, sem utilizar-se qualquer critério pessoal. A avaliação da carga tributária que incide sobre o fato gerador, que permite presumir a capacidade contributiva, mediante critérios pessoais, como o porte da empresa, a idade, o estado civil ou o número de dependentes da pessoa física, indica a consideração subjetiva da capacidade econômica. Dela não pode esquecer o legislador ordinário para graduar a carga tributária com justiça.

BALEEIRO (1985: 295), com base nas formulações de GRIZIOTTI, adota a orientação causalista da obrigação tributá-

ria e após análise da bibliografia estrangeira e brasileira sobre o tema, conclui, ao final, que "O aperfeiçoamento do conceito de causa assentada na capacidade contributiva talvez venha a ser a solução possível para o legislador ordinário, num futuro próximo, já que o estado atual da elaboração doutrinária não fornece base segura como o demonstra a viva controvérsia já exposta."

O tributarista brasileiro formula a seguinte questão: "Por que tal indivíduo é obrigado a pagar um tributo?" E responde: "Porque, vinculado pessoalmente, ou por seus interesses, a um grupo político, a sua capacidade econômica o indicia, através de fatos previstos em lei, como capaz de suportar uma parcela do custo dos serviços públicos, organizados pelo governo daquele grupo, no interesse direto ou indireto de todos os membros que o constituem. Em última análise, paga "porque" tem capacidade contributiva. A capacidade contributiva é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária. O "fato-condição" apenas exterioriza esse atributo, revelando-o ao fisco."

2. A progressividade

2.1. Progressividade e capacidade contributiva

Conforme esclarece BALEEIRO (1985: 304), quando a Constituição fala em "gradação" segundo a capacidade econômica do contribuinte, está estabelecendo a progressividade, caso em que "a alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais".

Observe-se que o artigo 145, § 1º, trata somente da gradação dos impostos e não de todos os tributos, ao contrário do que previa a Constituição de 1946.

Além disso, a Constituição prevê, expressamente, os casos de seletividade de alíquota, ou de progressividade. Entendemos, contudo, que apenas nos casos em que estiver expressamente vedada, na Constituição, não será aplicável a progressividade como critério genérico para a tributação.

Assim, em relação ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I), é permitida a progressividade, "nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade" (art. 156, § 1º). É limitada essa progressividade, portanto, ao estabelecido no § 2º do artigo 182, pelo qual "A propriedade urbana cumpre sua função social quanto atende às exigências fundamen-

tais de ordenação da cidade expressas no plano diretor".

Em relação ao imposto sobre propriedade territorial rural, de competência da União, o § 4º do artigo 153 estabelece que terá as alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (além de não incidir sobre pequenas glebas rurais).

O artigo 186 dá os requisitos atendidos os quais considera-se cumprida a função social da propriedade rural. Entendemos, contudo, que a progressividade não está vedada, podendo ser baseada em outros critérios, como a extensão do imóvel.

Contemporaneamente, não é admissível que não se entenda o sistema tributário, em seu conjunto, como suscetível à progressividade.

Os impostos progressivos, tão contestados historicamente, são hoje universalmente utilizados. Com certeza, mesmo os liberais considerados "paleolíticos" por NEUMARK (1974: 262), percebem que a tributação progressiva é o programa mínimo que os países baseados em propriedade privada podem adotar para evitar exacerbações e conflitos sociais.

Ao analisar a causa do tributo, BALEEIRO (1985: 294) destaca a questão da realidade da sociedade para constatar que o legislador, ao ter diante de si situações econômicas baseadas no princípio da propriedade privada e da livre iniciativa, com as conseqüentes e óbvias disparidades na distribuição da renda e do patrimônio, não poderia editar leis tributárias que implicassem carga tributária uniforme, acirrando a desigualda-

de econômica existente. Como ponto de partida, historicamente a evolução exigiu que, no mínimo, a carga tributária necessária à arrecadação dos recursos para atender serviços públicos fosse proporcional à capacidade econômica de cada um. E acrescenta: "Reduzido a repartir o custo dos serviços em quotas desiguais, pela desigualdade econômica manifesta do grupo político, o governante houve de jungir-se à realidade da capacidade contributiva."

NEUMARK (1974: 232), ao concluir sua análise da tributação possível segundo a capacidade de pagamento, diz que, mesmo nos países menos desenvolvidos, onde a efetiva aplicação desse princípio e, portanto, a própria justiça tributária, pode ser considerada um "luxo" ao menos deveria iniciar-se uma política fiscal voltada a uma justa distribuição da carga tributária, enquanto o desenvolvimento econômico e civilizatório não forneça as condições concretas necessárias para algo melhor.

Assim, ressalta ser inadmissível que, ao menos, apesar das distorções existentes, não se planeje uma Política Fiscal que busque eliminar as injustiças mais gritantes, nem se inicie um processo de estruturação da distribuição mais justa da carga tributária, mesmo que os resultados fiscais imediatos não sejam de grande monta.

É que, em certos casos, a ausência de uma Política Fiscal com essa visão vai mantendo desigualdades e privilégios de grupos que poderiam ser, desde logo, corrigidos.

Segundo NEUMARK, o ponto de partida está em iniciar a redução da regressividade dos impostos indiretos, mediante desoneração dos bens de consumo básico da população de menor renda, ao mesmo tempo em que é aumentada a tributação sobre os bens considerados de luxo ou supérfluos, o que, indiretamente, complementa os impostos sobre a renda, e sobre o patrimônio, caso a carga tributária destes se mantenha em níveis baixos de progressividade.

2.2. Impostos diretos e indiretos

Nesse passo, cabem algumas considerações sobre os critérios para delinear uma distinção entre impostos diretos e indiretos.

Mais comumente é considerada a característica da repercussão do ônus tributário, sobre o adquirente, no caso do indireto; ou a impossibilidade da transferência desse ônus, no caso do imposto direto.

Pode também ser feita essa distinção, sem indagação da possibilidade ou não de transferência do encargo financeiro correspondente ao tributo, adotando-se o critério da exteriorização da capacidade contributiva. É como expõe VILLEGAS (1980: 15):

- a) Ocorrendo a exteriorização da capacidade econômica de maneira direta e imediata, numa situação objetiva que permita a constatação de uma renda

determinada, de bens patrimoniais, de acréscimos patrimoniais, a tributação se dá por imposto direto.

- b) Nos casos das vendas de bens e mercadorias, ou de sua produção, ou exercício de profissões, há indício de que exista capacidade econômica, sem certeza, porém, do "quantum" nem da efetiva ocorrência do lucro ganho ou renda. Há apenas presunção da existência da capacidade econômica para pagar tributo; e o imposto que incide, nessas hipóteses, é o indireto.

Assim, VILLEGAS defende corrente doutrinária segundo a qual a definição da condição de imposto direto ou indireto independe da ocorrência da transferência ou não do ônus financeiro.

Essas considerações ressaltam não ter mais cabimento a distinção absoluta entre impostos diretos e indiretos, porque a repercussão econômica do tributo, em verdade e de fato, é variável, e ocorre também nos diretos, quando as empresas podem embuti-los nos preços das mercadorias ou serviços.

2.3. A progressividade e a função redistributiva do tributo

Admitindo-se o fato de que os impostos sobre as vendas (consumo) não podem, diretamente, ser graduados segundo a

capacidade contributiva visto que à cada compra não seria possível que o consumidor comprovasse características pessoais que implicassem redução ou ampliação de capacidade de pagamento, a redução de tendência à regressividade do sistema tributário global, causada pelos impostos indiretos, somente poderá ser revertida, ao menos parcialmente, adotando-se: a) tributação da renda com progressividade superior à suficiente para atender ao princípio da capacidade de pagamento, de modo a dar-se, efetivamente, uma redistribuição da renda; b) isenção dos bens de consumo essenciais à sobrevivência das classes de baixa renda. (NEUMARK, 1974: 221).

Ao mesmo tempo, deverão ser tributados, em níveis progressivos, os produtos de luxo ou supérfluos.

No mesmo sentido, UCKMAR (1976: 84) faz a seguinte observação:

"Portanto, com o fim de realizar um sistema equanimemente distributivo, é necessário haver impostos diretos pessoais com alíquota progressiva e impostos indiretos (excluindo da tributação os gêneros de primeira necessidade), com alíquotas acentuadas sobre os bens voluptuários."

Quando alguns autores alegam que a carga tributária do Brasil é elevada esquecem, de início, um primeiro aspecto: a carga é mal distribuída e as classes mais altas pagam, proporcionalmente, menos impostos.

NEUMARK, quando analisa a redistribuição da renda e da riqueza, lembra a tese de Adolph Wagner, que destacou as íntimas relações existentes entre a justiça social e a justiça

tributária e que esta somente será um objetivo do sistema tributário quando aquela -- a justiça social -- for um objetivo político efetivo, alcançável através de mudanças econômicas. Assim, o tratamento tributário só será aplicado de modo a provocar efeitos redistributivos da renda e do patrimônio, quando a redistribuição primária for efetivamente considerada injusta pelo governo.

A decisão política é que definirá o grau de redistribuição que será buscado através de medidas tributárias. Contudo, ressalte-se que a distribuição de renda e de patrimônio pode ser feita utilizando-se medidas não tributárias, principalmente através do gasto público direcionado a corrigir distorções sociais.

Há que chamar atenção, também, para a fundamental distinção entre redistribuição horizontal e vertical. É que não ocorre efetiva redistribuição de renda e riqueza quando o financiamento do gasto público é obtido principalmente com base na tributação indireta, cujo ônus recai sobre a massa dos consumidores, ou seja, conforme já analisado neste trabalho, de forma regressiva. Nesse caso haveria apenas redistribuição horizontal, realizada com tributos arrecadados não da população de mais elevadas rendas, mas da própria população de menor capacidade contributiva. A redistribuição vertical é que implementaria a efetiva transferência de parcela da riqueza dos mais ricos, através da tributação progressiva, para os mais pobres, através de gastos sociais.

Contudo, no Brasil, como ocorre nos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, a consciência tributária, seja da população, seja dos políticos, ainda não é suficiente para contestar de maneira eficaz a prática da tributação indireta como fonte principal de financiamento do Estado.

Portanto, a questão mencionada deve ser levada em consideração, na realidade desses países, pois o gasto público ainda é financiado, em parte fundamental, com base na tributação indireta. Acrescente-se que a tributação do próprio imposto de renda, no Brasil, ainda é regressiva, pois pessoas físicas de salários relativamente baixos não são alcançadas por isenção, enquanto nos níveis superiores há pouca tributação e grandes níveis de evasão e elisão, como veremos no capítulo IV, adiante.

Efetivamente, a questão da distribuição da carga tributária deve ser vista globalmente. É o que esclarece UCKMAR (1976: 85):

"Definitivamente, não se pode deduzir das características de cada um dos impostos, se um sistema é informado por critérios de progressividade, de maneira a satisfazer o preceito da tributação segundo as possibilidades econômicas dos contribuintes; como observa D'Albergo com exatidão, usando expressões já proferidas por Barone, "o que importa dados os componentes do sistema (impostos proporcionalmente regressivos, proporcionais e progressivos) é a resultante histórico-estatística que se obtém"; tal "resultante" pode ser completada tomando em consideração -- como se disse -- também a desti-

nação do produto da arrecadação tributária".

FALCÃO (1981: 260) chama atenção para o problema do dimensionamento da carga tributária, em relação à capacidade econômica, considerando a seguinte dificuldade: a necessidade de recursos do Estado são maiores exatamente quando o produto nacional bruto é menor; ou seja, a carga tributária nos países mais pobres teria de ser proporcionalmente maior que dos países mais ricos, nos quais, mesmo com carga tributária percentualmente menor, os recursos obtidos serão, em valores absolutos, de grande monta.

A preocupação de FALCÃO -- a extrafiscalidade -- no nosso entendimento terá maior aplicação quando a carga tributária estiver dimensionada de uma forma mais justa. O que ocorre, atualmente, é que a extrafiscalidade é utilizada como justificativa para manutenção e introdução de privilégios fiscais. Há necessidade, de imediato, de que o sistema tributário nacional (da União, Estados e Municípios) implique carga tributária justa, com aplicação do princípio de igualdade e progressividade como condição para tanto.

3. A regressividade do sistema tributário nacional

1. Carlos A. Afonso e Herbert de Souza, em 1977, realizaram um estudo da crise fiscal no Brasil aplicando a metodologia de O'CONNOR, e cobrindo o período de 1950 a 1975.

De início, destacam os autores que a análise da alocação da despesa estatal, em termos de classes sociais, conforme preconiza a metodologia empregada, é muito difícil de ser realizada no Brasil, porque não fica visível o correspondente volume da receita e da despesa. A destinação dos recursos favorável ao capital é "negada" através de artifícios contábeis ou conceituais. Além disso, no período, muitos dados estatísticos possivelmente sofreram manipulações.

Quanto à estrutura dos impostos, no Brasil, concluem os autores que, no período acima indicado, "mais de 70% da arrecadação federal provém do trabalho, e os restantes 30% provém do capital privado e estatal" (AFONSO e SOUZA, 1977: 114).

Cabe observar que nos cálculos realizados, admitiu-se que os impostos sobre os lucros das empresas não são transferidos para o consumidor final, o que normalmente ocorre.

Em relação à estrutura dos gastos do governo, as tendências constatadas são de expansão das despesas de capital social (que beneficiam as empresas porque economicamente favorecem a taxa de lucro) e de redução dos gastos sociais de pro-

dução (projetos e serviços que não são produtivos mesmo indiretamente).

é o que afirmam AFONSO e SOUZA (1977: 126):

"A expansão dos gastos de capital social está representada basicamente pelas despesas em infra-estrutura física, e cerca de 55% do total de gastos federais de capital são gastos com o desenvolvimento de transportes. Simultaneamente, há uma redução nos níveis de gastos com bem-estar social e uma estabilização no nível de despesas com defesa e segurança."

E concluem os autores: "A regressividade na distribuição da renda junto com a regressividade na distribuição da carga tributária revelam duas características básicas do "modelo brasileiro de desenvolvimento": redução dos custos da produção através de congelamento salarial, e aumento da taxa de lucro através de redução dos tributos sobre o capital." (AFONSO e SOUZA, 1977: 128).

2. FALCÃO (1981: 280), analisando o sistema tributário nacional, em 1981, para verificar suas potencialidades extrafiscais, conclui, no mesmo sentido: "É regressivo como um todo, favorece a concentração de rendas -- o que nem sempre é bom sequer para a economia, em si, imagine-se para determinadas aspirações sociais -- e consagra uma defeituosa discriminação de rendas que aumenta as disparidades inter-regionais, ou interestaduais, além de sacrificar muito os Municípios."

O citado autor, em sua análise, demonstrou como o imposto de renda, apesar de formalmente ser mencionado como

progressivo, na realidade é regressivo.

Inicialmente constata que em relação às pessoas jurídicas é proporcional. Acrescente-se que os impostos diretos que incidem sobre as manifestações econômicas das pessoas jurídicas normalmente são repassados aos consumidores finais, através de acréscimos nos preços.

Constata, ainda, que a progressividade das alíquotas é maior nas classes de rendimentos assalariados, chegando a dobrar de uma classe para outra, o que não ocorre nas classes de altos rendimentos.

Ainda, considere-se que os assalariados sofrem retenção do imposto na fonte. Nada podem sonegar, enquanto elevados rendimentos normalmente escapam à tributação. Anote-se, também, que a partir de determinada classe de rendimento, mais alta, a alíquota permanece a mesma, ou seja, torna-se proporcional.

3. Com base em dados mais recentes, de 1986 (Tabela 1) verifica-se que o imposto de renda contribuiu, nesse ano, com 56,08% da receita. Contudo, a arrecadação correspondente às pessoas físicas totaliza somente 12,9%. E das pessoas físicas, segundo PISCITELLI (1987: 38), aproximadamente 80% declararam rendimentos de trabalho. Do restante da arrecadação do imposto de renda, basicamente de pessoas jurídicas, é preciso ter presente que implica em regressividade, pois trans-

TABELA 1

ARRECADAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA INCLUSIVE INCENTIVOS FISCAIS DO IRPJ

UNIDADE = Cz\$ 1,00	PERÍODO		1/JANEIRO A 31/DEZEMBRO				BRASIL	
	ARRECADAÇÃO NO PERÍODO		PREVISÃO	REALIZ.	COMPOSIÇÃO PERCENT.		COEFICIENTES	
	1986	1985	NO PERÍODO	DA				
	(1)	(2)	1986	IPREVISÃO	1986	1985	(1)/(2)	(1)/(3)
RECEITA			%					
I. IMPORTAÇÃO	16.776.488.211	5.217.817.480	6.003.940.397	104,62	4,92	4,05	3,21	1,05
I.P.I. - TOTAL	83.391.952.606	29.867.259.669	77.755.026.005	107,25	24,45	23,19	2,79	1,07
IPI - FUMO	18.702.979.695	16.983.433.109	19.022.374.322	98,32	5,48	5,42	2,67	0,98
IPI - OUTROS	64.688.972.912	22.883.826.558	58.732.651.683	110,14	18,96	17,77	2,82	1,10
VINC. IMPORTAÇÃO	3.661.707.401	1.212.916.844	3.338.523.546	109,68	1,07	0,94	3,01	1,10
INDUSTRIAL	60.631.796.311	21.475.644.022	55.394.128.137	109,46	17,77	16,68	2,82	1,09
DEMAIS	395.469.198	195.265.693	0	-	0,12	0,15	2,02	0,00
I. RENDA - TOTAL	191.297.254.095	74.777.946.386	173.793.167.567	110,07	56,08	58,07	2,55	1,10
I.R.P.F.	6.144.138.453	2.428.041.805	5.741.229.947	107,02	1,80	1,89	2,53	1,07
ANT. ALUGUÉIS	762.577.749	438.696.702	687.662.724	110,89	0,22	0,34	1,73	1,11
ANT. SERVIÇOS	1.305.415.634	320.783.024	1.057.676.300	123,42	0,38	0,25	4,06	1,23
LANÇAMENTOS	3.515.438.718	1.438.622.490	3.995.890.923	87,98	1,03	1,12	2,44	0,88
DEMAIS	560.706.307	229.939.590	0	-	0,16	0,18	2,43	0,00
I.R.P.J	73.640.763.531	20.616.032.315	68.760.620.094	107,10	21,59	16,01	3,57	1,07
I.R.R.F.	111.512.352.112	51.733.072.264	99.291.317.526	112,31	32,69	40,17	2,15	1,12
REM. EXTERIOR	22.729.687.746	9.771.327.997	20.183.509.619	112,62	6,66	7,59	2,32	1,13
REND. TRABALHO	37.789.474.362	19.768.059.501	35.833.263.392	105,46	11,08	15,35	1,91	1,05
REND. CAPITAIS	46.000.474.492	21.279.193.360	37.192.364.880	123,90	13,51	16,52	2,16	1,24
OUT. RENDIMENTOS	4.587.622.990	786.259.461	6.082.179.635	75,43	1,34	0,61	5,83	0,75
DEMAIS	325.092.523	128.231.762	0	-	0,10	0,10	2,53	0,00
I.U.E. ELÉTRICA	7.869.691.911	2.793.307.549	7.887.226.924	99,78	2,31	2,17	2,81	1,00
I.U. SOBRE MINERAIS	3.254.664.053	1.236.139.753	3.383.093.293	96,20	0,95	0,96	2,63	0,96
I.U.I. COMBUSTÍVEIS	3.535.518.127	1.507.952.947	3.371.533.255	104,86	1,04	1,17	2,34	1,05
I. TERRITÓRIOS	157.159.932	35.654.691	138.090.826	113,81	0,05	0,03	4,40	1,14
I.S. TRANSPORTES	2.887.008.841	899.966.366	2.662.849.813	108,42	0,85	0,70	3,20	1,08
CARGAS	2.178.885.085	663.479.053	1.977.010.416	110,21	0,64	0,52	3,28	1,10
PASSAGEIROS	689.702.540	229.855.605	685.839.397	100,56	0,20	0,18	3,00	1,01
PASSAGEIROS	18.421.216	6.731.707	0	-	0,01	0,01	2,77	0,00
I.O FINANCEIRAS	23.419.474.359	7.181.982.198	24.246.097.082	96,59	6,87	5,58	3,26	0,97
I. EXPORTAÇÃO	1.550.070.415	2.956.993.475	1.254.685.372	123,54	0,45	2,30	0,52	1,24
I.S.S. COMUNICAÇÕES	5.008.050.571	1.674.206.450	4.956.405.607	101,04	1,47	1,30	2,99	1,01
T. MELHORAM. PORTOS	1.972.922.922	621.783.948	1.795.611.196	109,87	0,58	0,48	3,17	1,10
ARREC. TRIBUTÁRIA	341.120.276.044	128.771.010.911	317.247.727.337	107,52	100,00	100,00	2,64	1,08
CONTRIB. P/FINSOCIAL	24.989.350.002	8.070.238.079	23.715.312.726	105,37	-	-	3,09	1,05
RECEITA ADM. P/SRF	366.109.626.047	136.841.248.991	340.963.040.063	107,38	-	-	2,67	1,07

FONTE: SRF/MF - Transcrita por PISCITELLI (1987: 36).

TABELA 2

Nº DE CONTRIBUENTES, RENDIMENTO TRIBUTADO E IMPOSTO DEVIDO
PARTICIPAÇÃO RELATIVA ACUMULADA, POR CLASSES DE RENDIMENTO
BRUTO,
EXPRESSAS EM NÚMERO DE SALÁRIOS MÍNIMOS

EXERCÍCIOS - 1985 E 1986 -

CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO EM SALÁRIOS MÍNIMOS	Nº DE CONTRIBUENTES		RENDIMENTO TRIBUTADO		IMPOSTO DEVIDO	
	1985	1986	1985	1986	1985	1986
1	2,32	1,63	0,11	0,09	-	-
2	5,84	4,34	0,79	0,56	-	-
3	12,97	11,41	3,04	2,66	0,01	0,01
4	26,84	25,47	9,04	8,30	0,18	0,17
5	41,16	39,78	16,97	15,62	0,70	0,63
6	53,06	51,38	25,01	22,87	1,63	1,46
8	69,85	66,77	38,41	34,99	4,84	4,12
10	77,65	75,85	49,09	44,22	9,04	7,69
15	89,85	87,54	64,81	60,40	22,15	18,81
20	93,81	92,84	75,34	70,81	36,07	30,73
25	96,39	95,67	82,41	77,99	48,42	41,46
30	97,83	97,32	87,24	83,12	58,53	50,54
40	99,06	98,84	92,39	89,05	71,45	62,80
50	99,49	99,38	94,75	91,79	78,46	69,43
60	99,69	99,62	96,05	93,24	82,82	73,39
80	99,85	99,81	97,43	94,74	88,02	77,93
100	99,91	99,88	99,13	95,48	90,95	80,40
ACIMA DE 100	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

FONTE: SRF/MF - Transcrita por PISCITELLI (1987: 35).

forma-se em imposto indireto, quando repassado nos preços.

A utilização do critério de "cédulas", na declaração do imposto de renda, permite que a legislação faça tratamentos diferenciados, conforme a cédula.

Desde logo, anote-se que os incentivos fiscais ao agricultor pessoa física têm provocado distorções, como a de permitir que rendimentos obtidos em outras atividades sejam lançados como renda agrícola e de servir de desestímulo à criação de empresas agrícolas. Uma informação importante a considerar é a de que os maiores contribuintes têm grande percentual de sua renda incluída na condição de não tributável: em 1984, 46,1% dos rendimentos declarados eram não tributáveis, conforme dados do CIEF/SRF/MF, transcritos por GIFFONI e VILLELA (1987: 31).

Portanto, na realidade, contribuintes com maior capacidade contributiva podem pagar menos do que contribuintes com rendas menores, pois há muitas isenções e benefícios fiscais, privilegiando os ganhos de capital.

Conforme Tabela 2, em 1986, verifica-se que os contribuintes que percebem até 20 salários mínimos declaram 70,81% dos rendimentos e pagam 30,73% do imposto devido.

Quanto à tributação sobre o patrimônio, como alerta PISCITELLI (1987: 38), "é praticamente inexistente em nosso País. Em 1979, o IPTU, ITR, TRU, contribuição de melhoria e ITBI representaram 0,78% do PIB e 2,5% das receitas fiscais totais. Em 1983, tais percentuais foram de 0,51% e 2,6%, respectivamente," e, em 1984, de 0,51% e 3,6%. O pequeno cresci-

mento em relação às receitas totais, em 1984, comparado com o crescimento econômico havido, demonstra a baixa tributação do patrimônio, no Brasil.

4. Esse quadro de regressividade na tributação da renda não tem perspectivas de melhora, face às alterações na legislação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, a partir de janeiro de 1989. Conforme a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, as alíquotas ficaram reduzidas a apenas duas: de 10% até 200 OTNS e, acima disso, de 25%. Portanto, independentemente de suas efetivas capacidades econômicas, acima do parâmetro mencionado, todos os contribuintes pagarão o imposto proporcionalmente, visto que não haverá graduação. Teremos, portanto, menos progressividade, muito embora haja a perspectiva de que os ganhos de capital passem a ser tributados mais eficientemente.

5. Para a avaliação da efetiva distribuição da carga tributária, no Brasil, há ainda a considerar questões fundamentais, tais como a do federalismo fiscal e a das contribuições sociais.

5.1. O federalismo fiscal, cujo estudo, fundamental para uma visão da igualdade tributária a nível nacional, exigiria, inicialmente, análise dos dispositivos constitucionais referentes à repartição das receitas tributárias, dos dispositivos de lei complementar que definem critérios para a distribuição, além de estudos financeiros para conhecimento da rea-

lidade dos diversos Estados. Neste trabalho, contudo, renunciaremos à análise específica dessa questão. É necessário registrar, porém, que a distribuição espacial da carga tributária, num Estado federativo, será desigual, por múltiplos motivos, como ocorre no Brasil. A legislação relativa aos impostos de competência da União é uniforme, havendo, contudo, benefícios fiscais diferentes, fundamentados nos objetivos constitucionais de redução das desigualdades regionais. O ICMS pretende ter uniformidade, na medida do possível, dependendo a concessão de benefícios fiscais de convênios celebrados por todas as unidades da Federação, na forma prevista em lei complementar. A Constituição de 1988, contudo, admite que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, desde que as alíquotas não sejam inferiores às previstas para as operações interestaduais, podendo as máximas ser fixadas pelo Senado (art. 155, § 2º, III, V, "a" e VI). Essa seletividade poderá, portanto, variar de um Estado para outro.

Os Municípios poderão ter legislações tributárias bastante díspares quanto ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e ao imposto sobre transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, cujas alíquotas não serão estabelecidas por lei complementar.

A carga tributária efetiva pode ser desigual, também, porque cada Estado ou Município tem uma administração tributária com nível de eficiência diferente. E é sempre res-

saltada, pelos autores, ao tratarem de justiça tributária, a implicação concreta da sonegação, e do grau de seu controle fiscal, sobre a igualdade tributária.

Há ainda a considerar, na questão do federalismo fiscal, outro aspecto. Trata-se da possibilidade de que, apesar de existir diferença de carga tributária, esta possa ser, mesmo que aproximadamente, compensada pela maior quantidade ou melhor qualidade dos serviços públicos proporcionados ao contribuinte.

Finalmente, cabe observar que, ao mesmo tempo em que se constata a complexidade do sistema tributária num Estado federativo e, portanto, que a igualdade tributária não se pretende absoluta, tem-se como consequência a necessidade de constante aperfeiçoamento do sistema tributário, quanto à legislação e quanto à repartição das receitas tributárias.

5.2. As contribuições sociais, sem pretender-se aqui analisar quais se caracterizam como tributos ou não, devem ser consideradas na avaliação da carga tributária global. Incluem os fundos patrimoniais (FGTS, PIS-PASEP), contribuições para financiamento da seguridade social, e outros como o FINSOCIAL e o Salário-Educação.

A arrecadação total dessas contribuições atingiu, em 1984, 6,88% do PIB, correspondente a mais de 30% da carga tributária bruta global, conforme estudos do Instituto de Pesquisas do IPEA, do Instituto de Planejamento Econômico e Social.

A Constituição de 1988 determinou que as contribuições sociais a serem pagas pelos empregadores, serão incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Trata-se portanto da possibilidade de diversificação da base para financiamento da Previdência Social, através de redução da alíquota incidente sobre a folha de salários e incidência, para compensar, sobre lucro da empresa. Tal diversificação permitirá, caso efetivamente adotada, maior equidade na carga tributária distribuída entre o capital e o trabalho e, ainda, entre as próprias empresas, visto que as que utilizam intensivamente mão-de-obra têm, hoje, uma sobrecarga em relação às que utilizam equipamentos mais modernos, que dispensam mão-de-obra.

6. A carga tributária bruta, no Brasil, declinou, no período de 1970 a 1984, de 25,7% do PIB para 21,5%; e a líquida, de 15,5% para 6,4%. No mesmo período, conforme Mário Tino-co da SILVA (1986:3-13), aumentaram os subsídios e, também, os encargos da dívida pública. Isso significa que ao invés do aumento da carga bruta optou-se pelo financiamento da despesa através da dívida pública e da expansão das emissões. Essa opção, por sua vez, implicou uma maior carga tributária através do mais regressivo dos impostos: o imposto inflacionário. Ao mesmo tempo, os serviços públicos sofreram um processo de deterioração assim como os investimentos foram reduzidos, o que torna a carga tributária aparentemente mais elevada, quando o que ocorre é a regressividade na tributação e a não ampliação dos serviços públicos. Cabe observar que a carga tributária

bruta, em 1981, no Brasil, era de 28,1%, enquanto nos Estados Unidos era de 35,2%; no Reino Unido, de 46,9%; na Alemanha Ocidental, de 46,3%. Ressalte-se que, nos países mais avançados, o percentual maior de carga tributária é efetivamente suportado em maior parte pelos contribuintes de maior capacidade econômica.

Enquanto isso, a concentração da renda e da propriedade, no Brasil, tem aumentado, estimando-se uma concentração patrimonial "da ordem de 45% e 80% do capital nacional, respectivamente para os 1% e os 10% dos proprietários mais abastados." (PISCITELLI, 1987: 39). Em relação a renda no Brasil, em 1983, a concentração era de 46,2% em poder dos 10% mais ricos (correspondendo aos 5% mais ricos destes, 33%), enquanto apenas 13,6% da renda cabiam aos 50% mais pobres. (JAGUARIBE, 1986 :18). Essa concentração de renda, no quadro comparativo elaborado pelo Banco Mundial, em 1985, era a maior do mundo.

Fica claro, portanto, que a tributação, no nosso país, não tem contribuído para a redistribuição da renda; ao contrário, a regressividade da tributação indireta e as distorções da progressividade na tributação da renda, além da ausência da tributação sobre o patrimônio líquido, têm contribuído para a concentração da renda e da propriedade.

Como exemplo específico e direto das distorções provocadas por benefícios fiscais podem ser mencionados os incentivos fiscais ao setor agropecuário do Nordeste. Conforme VILLELA (1986: 47), o FINOR agropecuário orientou-se para as propriedades com superfície média superior a 4.500 ha enquanto a

média, na região, em 1980, era de 37 ha. Assim, o Estado renunciou a uma arrecadação, significando gasto tributário, para consolidar grandes latifúndios, ao mesmo tempo em que não existem recursos para efetuar a reforma agrária.

Não pretendemos, nesta dissertação, detalhar todas as questões específicas que implicam distorções da progressividade e da igualdade tributária pois cremos estar evidenciada uma realidade muito diversa, de fato, do que é formalmente previsto, tanto na Constituição anterior quanto na atual.

Não podem mais ser aceitos argumentos favoráveis à manutenção da regressividade, que, no período de autoritarismo, ganharam feição de científicos, contribuindo para a concentração de capital, sob alegação de ser esta pressuposto do crescimento econômico.

A economia brasileira está entre as dez maiores do mundo e, no entanto, a distorção do sistema tributário, que leva a uma tributação efetiva proporcionalmente menor sobre os detentores de maior capacidade econômica, é tão gritante que tem sido alvo de críticas de diversos estudiosos de outros países.

Hoje, um sistema tributário efetivamente justo é condição prioritária para o desenvolvimento do mercado interno e, portanto, constitui-se em instrumento essencial integrante de um projeto dotado de racionalidade e não imediatista.

4. A redução da regressividade na tributação indireta

Na nossa opinião, no caso específico do Brasil, onde convivem regiões economicamente desenvolvidas e regiões de extremo atraso, no que se convencionou chamar de "os dois brasis", a correção da regressividade talvez não se dê pelo caminho da redução da tributação indireta.

Em resumo, coloca-se assim a questão, concretamente: a tributação indireta não pode ser, nem será, reduzida no Brasil, enquanto perdurar a atual estrutura tributária. É que o ICMS se constitui praticamente em fonte única de recursos tributários dos Estados, e fundamental para os municípios e, principalmente nas regiões menos industrializadas, não é possível renunciar à tributação sobre os produtos de primeira necessidade. Por outro lado, é fato inafastável que as isenções muito pouco, ou nada, beneficiam os consumidores, principalmente em situação inflacionária. A receita do IPI também é importante para os Estados e Municípios, por sua participação na repartição constitucional.

Além disso, a definição de produto supérfluo ou de luxo é muito relativa; cigarros, por exemplo, tributados pesadamente, são consumidos em níveis elevados por pessoas de baixa renda.

Assim, admitindo-se a impossibilidade de reduzir a carga da tributação indireta, restam outros caminhos para re-

duzir a regressividade do sistema tributário:

a) pela mão das receitas, mediante:

- 1º) aumento de carga tributária incidente sobre o patrimônio (imposto sobre grandes fortunas, sobre heranças, sobre propriedade rural e urbana), sobre a renda proveniente do capital (lucros, ganhos e rendimentos) e através da efetiva utilização da contribuição de melhoria;
- 2º) redução da carga tributária incidente sobre o trabalho (salários), mediante aumento da faixa de isenção e de redução das alíquotas nas faixas inferiores, e da correção monetária atualizada das deduções relativas aos gastos para sobrevivência, de maneira a reduzir muito a parcela do salário retida na fonte;
- 3º) redução ou eliminação, quando possível, e é em muitos casos, dos incentivos fiscais;
- 4º) aumento efetivo das alíquotas sobre produtos de luxo; e

b) pela mão das despesas públicas, mediante direcionamento do dinheiro público, arrecadado sob a marca da regressividade tributária, em gastos e investimentos sociais, que beneficiem as classes sociais de baixa renda, aplicando-se, então, nessa área, a progressividade, para compensar as distorções do sistema tributário.

5. As isenções tributárias

5.1. Justificativa das isenções

A generalidade da tributação é um aspecto do princípio da igualdade jurídica tributária, que impõe a adequação do regime tributário à capacidade contributiva das pessoas, físicas ou jurídicas. A observação do princípio da capacidade contributiva significa um tratamento tributário genérico, igual para aqueles que estiverem em situação igual; não pode significar um tratamento tributário igual quando as condições dos contribuintes sejam, em termos de capacidade contributiva, diferentes.

As isenções, portanto, não podem ser decretadas pelo poder legislativo afrontando o princípio da igualdade e da generalidade, ou seja, as isenções não podem proporcionar um tratamento privilegiado ou favorecido a determinados contribuintes.

Na verdade, as isenções são um instrumento do legislador para, retirando determinadas categorias de contribuintes do tratamento genérico, proporcionar a efetivação da igualdade tributária. Ou seja, a existência de um déficit de capacidade contributiva apta a suportar determinada carga tributária, deve ser considerada pelo legislador para que seja garantida a igualdade, através da isenção, ou exoneração do ônus tributá-

rio.

Muitas vezes justifica-se a instituição de isenções, nos impostos indiretos, como um meio de reduzir os preços ao consumidor; porém, por total impossibilidade de controle da efetiva redução dos preços, não ocorre transferência de benefício da isenção tributária ao consumidor.

A conclusão é que, em termos de justiça fiscal, é preferível, ainda, restringir a concessão de isenções e corrigir as distorções sociais através da destinação orçamentária dos recursos provenientes dos impostos.

Outras vezes, a concessão de isenção é justificada pelas dificuldades de determinado ramo de atividade empresarial. Nessa hipótese há aspectos a verificar. Assim, pode ocorrer que algumas empresas desse ramo não estão bem administradas, e socorram-se da permissão legal para incorporação à receita da empresa do valor do imposto que deveriam recolher aos cofres públicos, ou seja, de uma isenção que compensa a má administração. Trata-se, nessa hipótese, de uma manifestação do capitalismo cartorial, pelo qual procura-se socializar os prejuízos. Há que afastar os favores fiscais concedidos apenas na condição de resíduo histórico do privilegiamento aos "nobres".

Além dessa possibilidade, é preciso considerar que a evolução do capitalismo, muitas vezes, implica em desaparecimento de algum tipo de atividade, cujo modo de produção não seja econômica ou financeiramente viável. Não entendemos que compete ao Estado intervir para forçar a permanência dessa

atividade; não é fácil defender que essa manutenção seja de interesse coletivo pois, a nível macroeconômico, pode ser o contrário. Verificando, os empresários, que determinada atividade não mais compensa, a não ser se for subsidiada, ou isenta de impostos, e não havendo esses incentivos fiscais, podem optar por deslocar os capitais para outro investimento.

Assim, a instituição de isenções deve ser restritamente utilizada, pois pode distorcer a evolução da economia; se para melhor ou pior nem sempre é claramente verificável.

Cabe ainda destacar que, em última análise, mesmo comprovado que foi ferido o critério de repartição dos encargos tributários, caberá ainda verificar-se o objetivo final da isenção: se beneficia as classes dirigentes, determinados grupos ou se efetivamente é de interesse coletivo.

Nessa última hipótese um outro critério vem respaldar a quebra da generalidade e da igualdade: um critério de justiça social, ao invés de uma justiça tributária, tornando-se aquela isenção legitimada socialmente.

5.2. Isenção do mínimo vital

O princípio da isenção do mínimo necessário à existência decorre do princípio da capacidade contributiva, pois a sujeição à tributação implica a ocorrência de renda ou patrimônio em valor superior ao necessário para a sobrevivência.

Em relação ao imposto sobre a renda, o princípio do mínimo vital é universalmente aplicado, por se tratar de imposto pessoal que permite a apuração direta do quantum reservado à existência.

Quanto aos impostos indiretos, para preservar-se o mínimo vital o tratamento fiscal tecnicamente aplicável é a isenção.

É amplamente reconhecido que os impostos indiretos são regressivos, porque atingem fortemente as classes pobres que dispendem toda sua renda na aquisição de bens tributados indiretamente.

A não tributação dos bens de primeira necessidade poderia aliviar o ônus tributário sobre essas classes se efetivamente tivesse reflexos na redução dos preços das mercadorias, o que é muito improvável.

A Constituição de 1946, art. 15, § 1º, expressamente previa esse princípio, dispondo: "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."

Há doutrinadores, como BIELSA, citado por BORGES (1980: 49) que defendem, havendo uma mínima capacidade contributiva, uma correspondente mínima tributação.

Esta poderia ser praticada no caso do imposto direto e, assim, haveria exceção ao princípio da igualdade. Considerar, porém, atingido o princípio da igualdade quando se preserva da tributação o mínimo vital, é esquecer que a igualdade

é alcançada também mediante tratamento desigual aos que tiverem capacidade econômica diversa. O mesmo tratamento tributário, nessa hipótese, é que implicaria desigualdade da tributação.

Assim, apesar de ter deixado de ser preceito constitucional desde que rapidamente revogado por Ato Complementar o dispositivo que constou da Constituição de 1967 (e não estar inscrito na atual), o princípio do mínimo vital é vinculado ao princípio da capacidade contributiva. Compete ao legislador ordinário estar atento ao problema e, aos contribuintes de fato, ou aos seus representantes políticos, demonstrar distorções na carga tributária e reivindicar correções. Observe-se que, curiosamente, no século passado, conforme BALEEIRO (1985: 301), "recomendava-se, pelo contrário, como regra financeira calcada no princípio da generalidade, a de que o imposto de consumo atingisse mercadorias de uso generalizado, como o sal."

BORGES, na obra "Isenções Tributárias", expõe as doutrinas que entendem caracterizar-se as isenções como um favor fiscal e como um privilégio legal.

A exoneração do ônus tributário de alguns contribuintes enquanto outros, em idêntica situação, permanecem sujeitos ao gravame, constitui-se em concessão de favor fiscal; nessa condição fica quebrado o princípio de igualdade e, portanto, inconstitucional a lei.

Alerta o citado autor que, fosse considerada a isenção como favor legalmente estabelecido, caberia ao Poder Judi-

ciário apreciar apenas os casos de infração formal ao princípio da legalidade; não caberia controle jurisdicional quanto ao cumprimento do princípio da igualdade material. Ou seja, admitindo-se tratar-se a isenção de um favor, a decisão de isentar não estaria vinculada a princípios capazes de restringir a discricionariedade da concessão dos benefícios e tampouco ao controle do Poder Judiciário. (BORGES, 1980: 60).

5.3. Privilégio legal

BORGES (1980: 63), baseando-se em GRIZIOTTI, sistematicamente conceitua o instituto do privilégio fiscal como o que se refere a benefícios fiscais que "se fundamentam unicamente na outorga de favor a classes e contribuintes que têm plena capacidade contributiva".

Não deve ser esquecido, porém, que a origem das isenções de tributos, historicamente, foi a concessão de franquias tributárias a classes, numa estrutura social e política em que os critérios de justiça vigentes aceitavam tais privilégios como necessários àquela determinada ordem estatal.

Diz BORGES (1980: 65) que "A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios até a Revolução Francesa". E ilustra sua afirmação, com o seguinte trecho de Benvenuto Griziotti, extraído de "Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda": "Pero estos privilegios eran la transformación de antiguas y legítimas exenciones

cuando en el Estado feudal nació el impuesto como tributo extraordinario de guerra que los nobles no pagaban por participar ellos mismos en la guerra con elementos armados por su cuenta, ni el clero, que por la naturaleza de su misión, no tenía que participar de la guerra. Más tarde el impuesto se convirtió de extraordinario en ordinario y continuo, y en vez de proveer a los gastos de la guerra, tenía por misión cubrir las necesidades comunes de la Administración pública. En esta nueva situación, sólo por una abusiva tradición histórica, se conservó la regla de que los nobles y el clero no debían pagar impuesto, mientras que habiendo cambiado la situación ofrecían plena capacidad contributiva; de aquí que las exenciones se transformaran en privilegios, que fueron una de las causas de la Revolución francesa".

As isenções hoje, só podem ser admitidas quando não há capacidade econômica, ou por interesse público, mesmo extrafiscal, obedecendo-se, assim, o princípio da igualdade tributária, sob pena de inconstitucionalidade. As isenções subjetivas, estabelecidas em consideração às condições pessoais dos contribuintes, beneficiando igualmente determinada categoria, justificam-se, para não constituir-se em privilégios, somente pela valoração positiva dos fins visualizados pelo legislador.

5.4. Isenções e extrafiscalidade

Nesse ponto, cabe analisar as características das isenções extrafiscais. Tais isenções não se fundamentam em preocupações com a capacidade contributiva, ou a ausência desta; as considerações do legislador baseiam-se em interesse coletivo, como instrumento de intervencionismo econômico e social do Estado.

BORGES (1980:70) chama a atenção para a possibilidade de quebra do princípio da igualdade jurídica tributária, pela utilização da isenção com objetivos extrafiscais, baseado em SAINZ DE BUJANDA, que considera esse tipo de incentivo tributário capaz de sacrificar a justiça tributária, em nome da justiça social, mas sem comprovação concreta de sua efetiva realização. O fato é que a isenção com objetivo extrafiscal quebra a regra da repartição da carga tributária.

Lembra BORGES (1980:70) que SAINZ DE BUJANDA "qualifica como problema terrível o da adequação das isenções extrafiscais aos princípios de justiça tributária, precisamente porque essas exonerações provocam alteração radical nos critérios de repartição dos encargos tributários".

É o caso da isenção pela instalação de indústrias novas. Efetivamente há interesse público em incentivar tais empreendimentos. É preciso porém que o legislador não proporcione vantagens exageradas, sem a devida atenção às implicações e conseqüências, por exemplo, em relação às empresas já existentes.

Por outro lado, BALEEIRO (1975: 140) considera que o tributo indireto não deveria ser incluído entre os encargos a

serem liberados, nesses casos, pois, na verdade e de fato, são pelas empresas repassados aos consumidores. "Isenções desses impostos são verdadeiros subsídios, dádivas à firmas. Nesse caso, mais vale conceder ostensivamente o subsídio e cobrar o imposto, o que possibilita o cálculo de custos".

A função extrafiscal do imposto deve ser utilizada com parcimônia, pois a história da tributação, no Brasil, tem sido de concessão de isenções, benefícios e subsídios de forma desordenada, constituindo-se muitas vezes em privilégios que perduram no tempo e, em muitos casos, sem justificativa de ordem econômica importante; ao contrário, muitos provocam efeitos perversos na economia. É preciso considerar que os efeitos nem sempre são os imaginados pelo político fiscal ou pelo legislador tributário.

6. A capacidade contributiva face ao sistema constitucional tributário. Alguns aspectos

1. Ao constatar-se que a capacidade contributiva se constitui no critério tecnicamente mais apto a operacionalizar e dar efetividade ao princípio da igualdade, constata-se, também, a necessidade de definir-se qual o melhor modo de quantificar a capacidade contributiva. Em resumo, deve-se optar entre as possíveis manifestações econômicas da capacidade contributiva, ou seja, a renda, o consumo e a propriedade.

No Brasil, há ainda, é útil lembrar, outras questões a considerar quanto aos critérios para quantificar a capacidade contributiva. Observe-se que em relação às três esferas de governo, União, Estados e Municípios, a Constituição definiu competência para a instituição de determinados impostos, baseados nas citadas manifestações da capacidade contributiva:

- a) o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União (renda);
- b) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes, interestadual e intermunicipal e de comunicação, dos Estados (consumo);
- c) o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de

bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, ambos dos municípios (propriedade).

Verifica-se que, basicamente, a cada esfera de governo da Federação, compete uma das manifestações da capacidade contributiva. Em relação aos impostos sobre o consumo, contudo, permaneceu sob competência da União o imposto sobre produtos industrializados - IPI, e sob competência dos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS, além da introdução, pela Constituição de 1988, do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, sob competência também dos municípios. Em relação à propriedade, cabe à União a tributação sobre a territorial rural.

Portanto, percebe-se que é muito complexa uma avaliação da distribuição da carga tributária, no Brasil, principalmente quanto ao grau de sua regressividade.

A realidade do sistema tributário brasileiro deve ser analisada em seu conjunto, tanto no que se refere às normas para sua instituição, como às variações de alíquotas e de tratamento tributário nas diversas esferas de governo e, ainda, quanto a sua efetiva implementação, conforme o grau de eficiência da administração tributária.

Assim, é preciso considerar a hipótese de que determinados Municípios ou Estados não administrem devidamente seus impostos, implicando menor carga tributária para os respecti-

vos contribuintes em relação aos demais. Ou, ao contrário, a eficiência administrativa implica menor evasão e, conseqüentemente, carga tributária relativamente maior.

2. Sem pretender, contudo, analisar neste trabalho a questão do federalismo fiscal, algumas considerações sobre os índices de capacidade contributiva adotados pela Constituição de 1988 para definir o sistema tributário serão feitas, na tentativa de delinear as possibilidades de efetivação do princípio da igualdade.

2.1. - ESTADOS

Os Estados, para obterem receitas tributárias necessárias ao atendimento de seus grandes encargos, que aumentam à medida em que se processa o "desmonte" ou seja, a transferência de funções pelo governo federal, praticamente dispõem apenas do ICMS.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é indireto, pois o encargo financeiro correspondente é repassado ao adquirente da mercadoria ou serviço; não é pessoal pois incide sobre o valor da operação ou prestação efetuada por qualquer contribuinte, independentemente de considerações relativas à pessoa.

Como já observado anteriormente, tratando-se de imposto indireto a carga tributária correspondente a esse impos-

to incide proporcionalmente em grau maior sobre as classes de menor renda. É que todo ou quase todo o salário é empregado na aquisição de mercadorias ou serviços e, assim, na condição de contribuinte de fato, o consumidor de baixa renda não escapa à tributação total desse imposto quando gasta seu salário, sua renda. Enquanto isso, as pessoas que obtêm rendas elevadas não as destinam exclusivamente ao consumo, escapando assim do ônus financeiro embutido no preço das mercadorias que deixam de adquirir.

Com relação ao ICMS convém lembrar que as propostas técnicas apresentadas à Constituinte defendiam a substituição do ICM por outro imposto sobre o valor adicionado -- IVA -- que incluiria em seu âmbito de incidência os minerais, os combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica, e todos os serviços. Efetivamente, foram abrangidos pelo ICMS a energia elétrica, os minerais, os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de comunicação, os combustíveis e lubrificantes. Após reivindicação dos grandes Municípios, porém, a Constituinte votou favoravelmente à permanência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, sob competência municipal, exceto quanto aos demais serviços mencionados.

As distorções que a exclusão desses serviços de um IVA abrangente provoca são conhecidas há muito tempo pelos estudiosos do assunto, nacionais e estrangeiros. É o que constatou PANTZIER (1980: 112), após análise detalhada dos impostos sobre o valor agregado vigentes na Europa, comparados ao antigo ICM, sugerindo a incorporação, à base tributária desse im-

posto, dos serviços tributados pelos municípios.

Efetivamente, em relação à igualdade tributária é preciso considerar que as classes de renda mais alta utilizam-se mais desses serviços, o que significa que sua tributação ineficiente agrava a regressividade do sistema tributário. Portanto, a hipótese desses serviços virem a ser abrangidos pelo ICMS, futuramente, não deve ser completamente descartada, como medida de aperfeiçoamento da equidade na tributação.

Inovação do novo sistema constitucional tributário é a seletividade do ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Sua efetiva aplicação, contudo, não é tão simples. Assim, a elevação de alíquotas em relação a alguns produtos considerados supérfluos ou de luxo pode provocar dificuldades para as indústrias do ramo, quando o mercado não permitir efetuar a repercussão do ônus tributário. Outros produtos considerados supérfluos, como o cigarro e algumas bebidas alcoólicas, mesmo tributadas mais pesadamente, são consumidos por classes de renda baixa, implicando incremento da regressividade do sistema. Por outro lado, a exoneração do tributo sobre produtos de primeira necessidade muito dificilmente será implementada pelos Estados, que não podem renunciar à receita resultante de sua tributação. E, mais ainda, a exoneração desses produtos, ou a redução das respectivas alíquotas, como já fartamente comprovado pela experiência do ICM, constitui-se em benefício fiscal que não é repassado ao consumidor. Além disso, tratando-se de mercadorias de consumo geral, a exoneração do imposto significaria renunciar à tributação do

consumo realizado também pelas classes de rendas elevadas.

Essas dificuldades concretas deixam claro que, muito provavelmente, não será cumprida uma condição fundamental do princípio da capacidade contributiva: a preservação do mínimo indispensável à sobrevivência. Ou seja, qualquer consumidor, por menor salário que obtenha, adquirirá os produtos necessários à sobrevivência pagando impostos embutidos no preço. Observe-se que mesmo a Constituinte abdicou de expressamente garantir imunidade ao consumo dos produtos de primeira necessidade.

Sob esse raciocínio, porém, a conclusão lógica é que no âmbito do ICMS seria conveniente não haver nenhuma isenção. Há, contudo, as imunidades, como as das exportações, de que trataremos no item 7 deste capítulo. Além disso, há ainda isenções, concedidas por convênios celebrados por deliberação de todos os Estados, mas que devem ser reavaliados, sob a ótica acima esboçada. Efetivamente, apesar de tratar-se de imposto indireto, pode haver casos em que a função extrafiscal supere os demais aspectos. O Estado renuncia, então, à tributação, (embora o benefício muitas vezes não seja repassado ao consumidor através da redução dos preços) quando determinado setor precisa desse tipo de tratamento fiscal para subsistir, sendo esse objetivo importante para a sociedade. O que não pode é haver tratamento fiscal favorecido apenas a grupos que exerçam pressão nesse sentido, sem justificativa social.

Quanto à imunidade relativa às exportações é importante observar que se trata de tratamento tributário qualifi-

cado constitucionalmente que, de qualquer maneira, obriga os Estados a participarem, forçosamente, da política econômica do governo federal, que objetiva estimular as exportações, mesmo com consequências negativas, entre as quais, a perda de arrecadação. Em consequência, essa política tem reflexos na regressividade da carga tributária sobre os produtos de consumo popular.

Os demais tributos de competência estadual representam muito pouco no volume de arrecadação. Contudo, alguns aperfeiçoamentos, sob a ótica do princípio da igualdade, podem ser feitos.

O imposto sobre herança e doações pode ser transformado em efetivo instrumento de redistribuição da riqueza, se houver vontade política para tanto. Conforme a Constituição, compete ao Senado Federal fixar suas alíquotas máximas que, no nosso entender, poderão adotar o critério da progressividade, com base no artigo 145, § 1º, pelo qual, sempre que possível os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica. Em relação ao imposto considerado, essa possibilidade é clara. A tradição brasileira, contudo, é de reagir à tributação sobre a propriedade.

Observe-se que, caso venha a ser implementado o imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, de seu valor deverá ser deduzido o pago sobre heranças e doações.

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores também é pouco significativo no total de arrecadação dos Estados.

Além disso, atinge todos os proprietários e, no caso dos automóveis de passageiros, com a mesma alíquota, independentemente da base de cálculo, o que implica características de regressividade.

O adicional do imposto pago à União sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, apesar de também representar pouca arrecadação, poderia ter sua alíquota elevada, no caso de Santa Catarina, por exemplo, de 3% para 5% correspondente ao máximo previsto na Constituição.

Por fim, resta a contribuição de melhoria, cuja aplicação é restringida por dificuldades técnicas e pela sistemática reação dos proprietários dos imóveis beneficiários.

A Constituição de 1988 não exige que haja uma valorização ou benefício à propriedade, pela construção da obra.

Como meio de obtenção de recursos para obras públicas, a efetiva aplicação desse tributo poderia permitir ao Estado a alocação de recursos do ICMS de maneira a resolver outros problemas sociais.

2.2. MUNICÍPIOS

Quanto ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, a Constituição de 1988 prevê que poderá ser progressivo, tendo em vista assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Esse imposto, portanto, potencialmente, poderá ser fonte importante de recursos para o tesouro municipal. Os Municípios tem a enfrentar a forte reação dos proprie-

tários, principalmente os economicamente mais importantes, e necessidade de boa legislação e administração do tributo. A tributação da propriedade no Brasil sempre foi tímida, o que é causa de elevação do grau de regressividade do sistema tributário como um todo, pois a renúncia à tributação da propriedade implica em buscar recursos na tributação indireta. No caso dos Municípios significa dependência dos recursos advindos do ICMS, através da participação de 25% de sua arrecadação, como constitucionalmente determinado.

Como não há restrição constitucional à instituição da alíquota aplicável sobre o valor da propriedade, pelo Município, pode ser levantada uma questão: estariam os Municípios aptos, através dessa competência outorgada pela Constituição, a transformar esse tributo num verdadeiro imposto sobre o patrimônio? Inicialmente é preciso observar que se trata apenas de propriedade de imóveis urbanos, excluindo-se portanto, os demais itens que correspondem ao patrimônio (inclusive propriedade rural). De qualquer maneira, a ocorrência de constante valorização de determinada área do município, poderia implicar elevação do nível de tributação. E cremos que a progressividade admitida pela Constituição poderá ser aplicada tendo em vista a maior valorização de determinada área, geograficamente determinada.

Há, ainda, a considerar, que compete também ao Município tributar as transmissões de imóveis "inter vivos", e de direitos reais, o que significa que a capacidade contributiva, caso seja mais difícil determinar pelo simples exercício do

direito de propriedade, será sem dúvida facilmente determinada por ocasião da transmissão do imóvel.

Poderiam surgir conflitos de competência com o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União, que incide sobre o lucro imobiliário. Além disso, o que se constata é que o imposto sobre a propriedade, de competência do Município, é aplicado de forma tímida, tradicionalmente, pela proximidade e influência política dos contribuintes.

Por outro lado, a Constituição de 1988 estabeleceu competência à União para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Não obstante, no tocante à propriedade do imóvel, mediante utilização de alíquotas progressivas, os Municípios poderiam fazer incidir o imposto correspondente, de forma a ficar sob competência da União a tributação das demais parcelas do patrimônio, além do correspondente à propriedade territorial rural.

No entanto, como já observamos no item 2.1, deste capítulo, a progressividade no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana está vinculada ao cumprimento da função social, ou seja, quando "atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor." (Art. 182, § 2º).

Ao imposto sobre serviços de qualquer natureza já nos referimos, quando tratamos do ICMS.

Acrescente-se que é comum a ineficiência da administração tributária dos Municípios, o que implica quebra da

equidade do sistema, face às possibilidades maiores ou menores de evasão.

2.3. UNIÃO

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, contemporaneamente, é considerado o que tem melhores condições de basear-se na capacidade contributiva, com avaliação o mais exata possível, porque permite levar em conta as circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte. Além disso, constitui-se no imposto sobre o qual o princípio da progressividade pode ser mais corretamente aplicado.

Sem pretender registrar todas as vantagens da utilização desse imposto é preciso constar que, por sua característica de permitir a melhor quantificação possível da capacidade contributiva, como consequência, é o que melhor permite reduzir as desigualdades econômicas e, assim, cumprir o princípio da igualdade.

Portanto, para efetivar a progressividade é preciso intensificar a tributação sobre a renda, de modo a permitir menor tributação sobre o consumo, que é regressiva. Ao mesmo tempo, para completar o âmbito da capacidade contributiva, deve ser intensificada a tributação sobre o patrimônio. Há consciência entre os tributaristas e financistas, hoje, que o imposto sobre patrimônio não favorece o crescimento da arrecadação, função que desempenha eficientemente o imposto sobre a renda; mas complementa a tributação com base na capacidade econômica. Portanto, há necessidade de que, no Brasil, breve-

mente seja editada lei complementar instituindo o imposto sobre grandes fortunas, pois do contrário a capacidade contributiva que se presume existente pela propriedade de um elevado patrimônio, independente de suas rendas geradas, ficaria sem tributação, como ocorre hoje.

3. Outros problemas surgem pelo fato de estarem as manifestações da capacidade contributiva, renda, consumo e patrimônio, a grosso modo, divididas entre as esferas do governo, na Federação brasileira. Destaque-se, principalmente, a questão já observada da impossibilidade dos Estados renunciarem a tributação, ao nível atual, do ICMS. É que, mesmo que a tributação da renda e do patrimônio aumente, o produto de sua arrecadação não será repassado aos Estados, a não ser quanto às participações determinadas pela Constituição.

Conclui-se que, à medida que os legisladores das três esferas de governo buscarem intensificar a progressividade da tributação, problemas advirão dos tratamentos tributários diversificados, o que deverá levar a uma reavaliação do sistema tributário nacional. Nesse caso, retornarão à tona as diversas propostas para um sistema tributário que permita maior grau de progressividade e de redistribuição, para efetivação do princípio da igualdade.

Isso só será possível com a consciência de que a justa distribuição da carga tributária tem primazia sobre as demais funções do tributo. Na prática, porém a urgência da ar-

recadação ainda impede a implementação da justiça fiscal.

Nesse quadro, a compatibilização do sistema tributário com os objetivos de redistribuição da renda e da riqueza pode ser alcançada através da despesa pública. A aplicação do dinheiro público, de acordo com um orçamento que privilegie a solução de problemas de classes sociais desfavorecidas, portanto, poderá ser o meio de corrigir a regressividade do sistema tributário, no seu conjunto.

De outra parte, os diversos mecanismos para redução da carga tributária, tais como isenções e estímulos fiscais, além de flexibilidade na determinação das alíquotas do imposto sobre a renda e do IPI, comprovam que o objetivo de justiça tributária, de redistribuição da renda e da riqueza pode ser priorizado ou não, conforme decidir a classe política no poder, em correlação com seus interesses econômicos.

Por isso afirma-se que a análise do sistema tributário vigente em um país e do seu orçamento indicará, com maior certeza que outros tipos de análise, qual a classe política no poder e qual a correlação de forças dominante.

Assim, a possibilidade de implementação de efetiva igualdade tributária depende mais da conjuntura política e do domínio do poder econômico que do sistema tributário disposto na Constituição: depende de decisão da classe dominante. Se esta é também do poder econômico, suas decisões vão orientar-se sempre por uma distribuição da carga tributária favorável aos seus desígnios que, obviamente, não são de redistribuição

de renda. A partir de determinado ponto esta poderá ser julgada perigosa para a manutenção do poder econômico e político, e, portanto, sua implementação corresponderia a um suicídio político ou a um auto-sacrifício.

7. O ICMS E AS IMUNIDADES

1. Analisando-se as normas constitucionais relativas ao ICMS verifica-se que o inciso X, do art. 155, estabelece a não incidência "sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar"; "e sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica", e, "sobre o ouro", quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Em relação a essas imunidades, tecemos os seguintes comentários:

1.1. A não-incidência sobre operações de exportação de produtos industrializados tem objetivos políticos e econômicos, e se insere no contexto de uma visão de desenvolvimento e de planejamento econômicos, mas não se relaciona, obviamente, com o princípio de capacidade contributiva. Cabe aqui indagar se o imposto indireto é passível de utilização com objetivos extrafiscais.

Inicialmente, havia entre os tributaristas brasileiros a idéia de que o ICM seria um imposto neutro.

Porém, é consenso hoje que a função extrafiscal do ICM e, agora, do ICMS, é inegável.

O que pretendemos discutir são as implicações da utilização do imposto com essa função extrafiscal em relação aos princípios da igualdade e da generalidade do tributo.

Assim, do ângulo do contribuinte de fato: os produtos são destinados ao exterior sem o imposto que o obriga a pagar um ônus tributário no mesmo produto adquirido no país. Ou seja, há um tratamento desigual sob o ângulo do consumidor. Do ângulo do contribuinte de direito, o benefício fiscal, além de ser constitucional e, portanto, indiscutível, fundamenta-se nas peculiaridades da comercialização para o exterior, face à forte competição, sendo grande a dificuldade para repassar o encargo do tributo ao adquirente no exterior (que, lá, não poderá beneficiar-se do princípio da não-cumulatividade). Porém, alguns autores defendem que a diferença da carga tributária entre os diversos países é compensada pelas variações cambiais.

Há ainda a considerar o aspecto do ICMS ser um imposto de características tais que sua aplicação seria apropriada a nível de União e não a cada Estado: assim a imunidade nas exportações faz parte de uma política econômica da União que prejudica a arrecadação do imposto estadual. Anote-se que a Constituição previu a criação de um fundo para compensação dos Estados exportadores, é certo, mas que não proporciona reposição efetiva da receita perdida.

1.2. A segunda imunidade tributária citada é das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. A preocupação da Constituinte fundou-se no fato já mencionado de ser o ICMS um imposto com característica nacional mas utilizado em cada Estado federado: não houvesse imunidade nas operações interestaduais e surgiriam distorções na tributação, face à existência de Estados produtores e industrializadores de combustível e de Estados apenas consumidores.

O objetivo da imunidade é, portanto, de preservar a estrutura de preços de um produto de extrema importância na dinâmica do sistema econômico, como o combustível derivado do petróleo.

A energia elétrica, além disso, é produzida, no Brasil, concentrada em grandes usinas, como a de ITAIPU, para a construção das quais a União proporciona créditos subsidiados. Portanto, caso incidisse o ICMS nas operações interestaduais haveria um grande acúmulo de valor arrecadado em alguns Estados, enquanto os Estados consumidores teriam redução de sua arrecadação face à não-cumulatividade do imposto que implicaria em aproveitamento do valor pago referente energia elétrica, como crédito, nas operações subsequentes. O mesmo raciocínio aplica-se aos combustíveis.

1.3. A imunidade das operações relativas ao ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, conquanto norma constitucional, serve para proteger o sistema financeiro cuja função social pode e deve ser debatida e rediscutida, no nosso entender.

Ou seja: a Constituição garantiu a exoneração do ônus tributário nas operações com ouro, na hipótese descrita, para não dificultar sua utilização como ativo financeiro ou instrumento cambial, mas não garantiu a exoneração do tributo dos gêneros de primeira necessidade.

É uma questão que pode ser aprofundada, é certo, pois em termos globais a exoneração do ouro prejudica menos a arrecadação imediata dos Estados do que a exoneração de produtos de consumo geral.

De qualquer maneira, em relação ao ouro está a Constituição a preocupar-se com aspectos econômicos, mas não há relação com o princípio da capacidade contributiva. Na verdade poderia ser rediscutida a necessidade dessa desoneração do ônus tributário. É que a permanência da incidência não impediria a função do ouro como ativo financeiro; o que de fato ocorreria seria somente a redução de lucro entre os participantes daquelas operações. Enfim, apesar de tratar-se de tratamento tributário constitucional, em termos teóricos, a igualdade da tributação pode ter sido ferida. Argumentação contrária seria no sentido de que a norma constitucional buscou atender o interesse coletivo.

Considerada como uma exoneração de objetivo extra-fiscal, a consequência será a afetação do princípio da isonomia, e da justiça de repartição do ônus tributário. Tratando-se de norma constitucional, sob o aspecto jurídico não cabe discussão; cabe a análise, contudo, em termos globais do sistema tributário nacional.

2. Além dessas imunidades, o art. 150 da Constituição, que trata das limitações do poder de tributar, veda aos Estados instituir impostos sobre os serviços, prestados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, e, ainda, sobre os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Essas imunidades são a seguir analisadas:

2.1. A vedação à instituição de impostos sobre os serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios está estabelecida na alínea "a", do inciso VI, do artigo 150 da Constituição e, conforme o parágrafo 2º, do mesmo artigo, "é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes." Acrescenta o parágrafo 3º: "As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao pa-

trimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."

A área de incidência do ICMS abrange as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que, porém, nas hipóteses acima descritas não podem ser tributados.

Observa-se que a não incidência dos serviços prestados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios é delimitada, só cabendo quando os serviços forem "vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes", e não se aplicam quando forem atividades econômicas semelhantes às do setor privado ou em que haja cobrança de preços ou tarifas.

Acrescente-se a essa delimitação as normas do parágrafo 1º e 2º do art. 173. Diz o § 1º: "A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias." E dispõe § 2º: "As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."

Portanto, a imunidade dos serviços mencionados não pode ferir o princípio da igualdade, e a Constituição efetivamente não deixou margem a privilégios tributários às estatais.

Esse tratamento tributário é consequência dos princípios gerais da atividade econômica inscritos na Constituição de 1988. Assim, o artigo 170 diz que a Ordem Econômica é fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, observado, entre outros princípios, o da livre concorrência.

Reforçando essa norma, o artigo 173, caput, diz: "Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei."

A partir dessas normas constitucionais, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias e fundações, não podem tributar os serviços enquadrados nos requisitos acima descritos; por outro lado, não pode estender-se a imunidade às empresas públicas e às sociedades de economia mista, nem tampouco considerar-se imunes serviços que não satisfizerem os citados requisitos.

2.2 - A imunidade referente às prestações de serviços "dos partidos políticos inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei", prevista na alínea c do inciso VI do artigo 150, é restringida, pelo parágrafo 4º do mesmo artigo, aos "serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Como os serviços abrangidos pelo ICMS são apenas os de transporte e de comunicação, e somente quando relacionados com as atividades essenciais daquelas entidades, a imunidade, de características nitidamente extrafiscais, não tem grande significação. (Observar que os fretes relativos aos bens destinados a essas entidades são normalmente tributados pelo ICMS pois a não-incidência atinge apenas o contribuinte de direito, e não o de fato).

Entendemos que o princípio da igualdade, em termos gerais, não é afetado por essa imunidade porque se trata de situações desiguais que assim tiveram tratamento diferenciado.

No entanto, cabe analisar mais profundamente uma certa contradição quando o dispositivo menciona que essas entidades não devem ter fins lucrativos, mas estarão exoneradas da tributação se obtiverem renda. Aqui me parece que o princípio da igualdade pode ser considerado afetado pois se alguma dessas entidades obtiver renda, e mesmo que não a distribua, poderá estar concorrendo com outra entidade de maneira favorecida. É o caso das instituições de educação.

Mesmo as privadas podem não dividir lucros, por uma política de reinvestimento, fazendo seus sócios retiradas apenas mediante salários. É o que pode ocorrer com essas entidades ditas de fins não lucrativos: podem distribuir seus lucros através de salários aos seus dirigentes. O caso é que quando ocorre renda, existe capacidade contributiva. Em relação aos serviços prestados pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios e suas autarquias, não perdura a imunidade quando há

cobrança de preço ou tarifa: essa restrição não foi feita na hipótese ora considerada.

2.3 - A imunidade dos impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, tem objetivos extrafiscais, relacionados com os valores da cultura e da liberdade de expressão. A Constituinte considerou fundamental manter expressa essa imunidade, já existente desde a Constituição de 1946.

CAPÍTULO IV

A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

1. As relações entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva

No presente tópico do trabalho, faremos uma revisão crítica das relações entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, com base nas formulações do Prof. Carlos Palao Taboada, da Universidade de Zaragoza, que examinou a evolução histórica dessas relações na sua obra "Apogeo e Crisis del Principio della Capacità Contributiva", cuja síntese apresentou e debateu em conferência proferida em 1978, em São Paulo.

Como pano de fundo da questão está a tensão permanente entre a discricionariedade do legislador, correspondente ao poder de tributar do Estado, e a limitação desse poder, exigida à medida que evolui o Direito, nos Estados democráticos; limitação que se tem baseado no princípio da capacidade contributiva.

TABOADA divide a evolução histórica das relações dos dois princípios, em três fases doutrinárias.

A primeira fase está ligada à concepção bastante intuitiva, desde os primórdios da civilização, de que, havendo algum tipo de tributo, este tinha referência com a riqueza dos indivíduos que deviam pagá-lo. Na filosofia medieval já foram elaboradas formulações mais aperfeiçoadas, mencionando-se textos de Santo Tomás de Aquino que faziam referência ao pagamento "secundum facultatem" ou "secundum equitatem proportionis".

Na primeira fase ainda, a ciência clássica das Finanças, no século XIX, dá origem à noção de capacidade contributiva como teoria.

A partir da concepção positivista do princípio da igualdade, ou seja, como noção formal, sem conteúdo material, a doutrina buscou um critério de justiça, que pudesse concretamente subsidiar as decisões quanto às situações iguais ou desiguais.

A introdução do conceito de capacidade contributiva, no Direito Positivo, já existente na Ciência das Finanças, deveu-se ao tributarista italiano BENVENUTO GRIZZIOTTI, da Escola de Pavia.

Esse autor erige a capacidade contributiva como "conceito técnico fundamental em sua concepção da obrigação tributária: a causa da obrigação tributária." (TABOADA, 1978: 128).

A contestação da concepção causalista chegou ao extremo de negar-se, juridicamente, qualquer possibilidade de

emitir juízo acerca da justiça do tributo. É famosa a colocação de ACHILE DONATO GIANNINI, de que não perde sua validade jurídica mesmo o imposto mais iníquo ou mais antieconômico, pois a única fundamentação da criação do imposto seria o próprio poder de império do Estado.

O conteúdo jurídico do princípio da capacidade volta a ser considerado pela doutrina, através da obra do italiano EMILIO GIARDINA, que apresenta argumentos demonstrando que o princípio possui alguma eficácia jurídica. Do contrário não haveria como contestar juridicamente a instituição de imposto sobre pessoas apenas pela cor dos olhos ou dos cabelos, por exemplo.

Nesse momento, o princípio atinge seu apogeu, correspondente à segunda fase doutrinária, passando a ser considerado o único critério capaz de proporcionar condições de aplicabilidade do princípio da igualdade que, na verdade, ficou absorvido por aquele.

Assim, qualquer violação do princípio da capacidade significa, também, agressão ao princípio da igualdade.

Surgem problemas, contudo, a partir da noção de que o princípio da capacidade, constitucionalizado, determinava a repartição da carga tributária, conforme a noção originária da Ciência das Finanças. Discute-se quanto à aplicação do princípio em relação aos impostos somente, ou às taxas; aos diretos, ou também aos indiretos; à carga tributária global de cada pessoa, ou a cada tributo; à concessão de benefícios fiscais ou não.

Surge então o momento de crise, quando separam-se os dois princípios. O da capacidade contributiva, com a conotação de justiça distributiva, tem eficácia até certo ponto, impondo certos limites ao legislador, mas, a partir dali, intervém o princípio da igualdade, sendo este, agora, meramente formal, conforme a obra do italiano SALVATORE LA ROSA.

TABOADA chama a atenção para o seguinte ponto: as concepções do princípio de igualdade vigentes tanto no momento do apogeu quanto no de crise são estritamente positivistas. Pretende-se, assim, que o legislador esteja adstrito à norma constitucional, o que, ao final, significa a redução do princípio da igualdade ao da legalidade.

Porém, diz TABOADA (1978: 132), "Estas várias concepções positivistas do princípio da igualdade não conseguem satisfazer plenamente por uma razão fundamental: em última instância, sempre acabam por recair os autores na necessidade de fazer uma remissão a critérios de decisão que estão fora do âmbito do direito positivo."

O autor explica a fase que ocorre a partir dessa situação: "A terceira e última fase -- refiro-me a fases lógicas, não é propriamente que a doutrina tenha abraçado esta nova concepção -- consiste em entender que o princípio da capacidade contributiva não é mais do que a especificação concreta de um princípio da igualdade que já não se concebe -- de maneira positiva -- como um princípio meramente formal, mas como um princípio dotado de um conteúdo autônomo.

Portanto, um princípio que não necessita de nenhuma concreção material; um princípio que tem, em si mesmo, um conteúdo determinado" (TABOADA, 1978: 127).

Por essa nova concepção, é abandonado o positivismo, e o princípio da igualdade deixa de ser apenas formal, mas passa a desempenhar função de princípio reitor da justiça tributária num sentido mais amplo, visto que é princípio genérico que perpassa toda a estrutura do Estado democrático. TABOADA afirma que se trata de uma concepção jusnaturalista do princípio da igualdade, não mais vinculado a princípios outros que lhe sejam exteriores.

A ocorrência de situações de injustiça são incompatíveis com o princípio da igualdade, sem necessidade de utilização do princípio da capacidade econômica. É, na visão do autor, um princípio superior, a que se recorre quando surgem situações evidentemente injustas.

O trabalho criador da jurisprudência é que irá compatibilizar o sentido do princípio com a consciência jurídica, com a idéia de justiça vigente na comunidade.

A reflexão que podemos tentar, em relação às idéias de TABOADA, prende-se a uma comparação com a situação no Brasil.

A nova Constituição, promulgada em 1988, a nosso ver estabeleceu o princípio da igualdade, também, material, ao dispor que é objetivo fundamental da República reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, III), repetindo o mesmo objetivo, na condição de princípio de ordem econômica (art. 170,

VII). Ora, o alcance desse objetivo implica em proporcionar justiça social, ou seja, justiça distributiva.

Outros dispositivos constitucionais reforçam a determinação da Constituinte em corrigir as desigualdades extremas presentes na realidade sócio-econômica.

Portanto, não se trata, na Constituição do Brasil, de um princípio meramente formal. Ninguém pode tentar restringí-lo dessa maneira.

Sua amplitude contém inclusive uma concepção jusnaturalista. Nesse aspecto é que os positivistas podem demonstrar uma perspectiva de ineficácia do princípio. Caberia, então, lembrar as colocações de TABOADA de que a eficácia surgirá da criação jurisprudencial, e estará estimulada (ou não) pela consciência jurídica da comunidade.

Segundo MELO (1981: 76) a categoria "consciência jurídica social" advém da experiência obtida com o desempenho dos papéis sociais e a receptividade dos discursos teóricos e ideológicos recebidos, forma, em cada um de nós, a consciência jurídica individual. Do ponto de vista social, toda a comunidade detém uma série de experiências acumuladas, tradições culturais e alocações de valores capazes de formar a sua consciência jurídica."

Entendemos que o princípio da capacidade contributiva tem uma função importante a cumprir, em nosso país, no qual, a "consciência jurídica social" muito precisa evoluir.

Algumas questões práticas examinadas neste trabalho, demonstram a importância e aplicabilidade do princípio da ca-

pacidade econômica.

Contudo, a brilhante e contemporânea formulação teórica de TABOADA mostra um passo a avançar. A partir dessa visão o princípio da capacidade econômica não pode, em hipótese alguma, servir a interpretações restritivas do princípio maior da igualdade.

Como já observamos no item 1.4 do capítulo III, há autores que consideram a capacidade contributiva como o critério único para a concretização da igualdade tributária; outros, que entendem que esse princípio serve de parâmetro apenas quanto aos impostos, indicando, como critério para a instituição de taxas e da contribuição de melhoria, o da compensação das despesas e do benefício, respectivamente. Outra corrente considera que a função extrafiscal do tributo que tem justificativas que suplantam o princípio da capacidade contributiva.

A conclusão que se impõe, contudo, é que o critério, o parâmetro, o princípio operativo adotado pelo legislador ao instituir qualquer tributo deverá, por fim, objetivar e alcançar o cumprimento da diretriz constitucional do princípio da igualdade.

Nesse ponto, cremos que nos aproximamos da questão da eficácia do princípio da igualdade: essa determinação constitucional é superior a todas; a igualdade é fundamento da democracia. O princípio da capacidade econômica e sua aplicabilidade devem enquadrar-se nos objetivos superiores da Constituição.

2. Eficácia jurídica e eficácia social

2.1. Conceituação

Ao analisar a potencialidade do princípio da igualdade tributária, como princípio retor para a efetiva implementação de uma igualdade material, no setor tributário, tem-se um ponto de partida seguro na seguinte proposição de José Afonso da Silva, na sua obra "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", citado por MELLO (1981: 238): "Temos que partir, aqui, daquela premissa já tantas vezes enunciada: não há norma Constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre numa inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da Constituição a que aderem, e na ordenação da nova ordem instaurada."

No seu estudo fundamental, SILVA classifica em três grandes grupos as normas constitucionais, no tocante à sua eficácia: a) normas constitucionais de eficácia plena; b) normas constitucionais de eficácia contida; c) normas constitucionais de eficácia limitada, subdivididas em declaratórias de princípios institutivos ou organizativos e declaratórias de princípios programáticos.

A eficácia, segundo o mesmo autor, pode ser social e jurídica.

A eficácia jurídica corresponde à qualidade da norma vigente em produzir efeitos jurídicos.

Já a eficácia social, conforme DINIZ (1989: 56) "diz respeito à relação semântica da norma (signo) não só com a realidade social a que se refere, mas também com os valores positivos (objetos denotados)". Característica essencial à eficácia social é que seja efetivamente obedecida. Esclarece, ainda, DINIZ (1989: 57) "Requisito essencial da eficácia social é a efetividade da aplicação jurídica, pois só se verifica na hipótese da norma, com potencialidade para regular certas relações, ser realmente aplicada a casos concretos."

A eficácia social do princípio da igualdade tributária poderá ser verificada através do grau de efetiva aplicação em casos concretos ou, em outras palavras, através de sua efetiva obediência pelo legislador, pelos juízes e pelo poder executivo.

Alerta, nesse sentido, DINIZ (1989: 59): "Todas as normas constitucionais têm eficácia jurídica e social, ante a conexão que esses sentidos apresentam. Contudo, é preciso salientar que pode ocorrer que as normas constitucionais tenham eficácia jurídica, sem ter a sociológica, não sendo por isso aplicadas efetivamente, no seio da coletividade, a casos concretos."

Constata-se que a Constituição de 1988 tem como objetivo a instauração da igualdade material, ao verificar que é considerado objetivo fundamental da República a redução das desigualdades sociais, o que também está consagrado como prin-

cípio da Ordem Econômica (art. 170, VII).

Destaque-se que a redução das desigualdades regionais e sociais não estava estampada na Constituição anterior como princípio da Ordem Econômica, embora nela, como na atual, constasse a justiça social como objetivo.

Diversas outras normas, do sistema constitucional tributário ou mais genéricas, examinadas no decorrer deste trabalho, estão a demonstrar que a Constituição Federal preconiza a igualdade material, também incluindo o setor tributário, na condição de fundamental instrumento da justiça distributiva.

O princípio constitucional da igualdade tributária se constitui em norma que reflete a realidade social subjacente (situação fática) e valores sociais (elemento axiológico) defendidos pela maioria da população. De acordo com a teoria da tridimensionalidade, constitui-se a norma em "solução superadora e integrante nos limites circunstanciais de lugar e de tempo (concreção histórica do processo jurídico, numa dialética de implicação e complementariedade)." (REALE, 1980: 57).

Trata-se de norma constitucional que tem fundamento, no dizer de REALE (1980: 15), em valores capazes de dotar a norma de legitimidade.

E por que a eficácia dessa norma será limitada?

Não se pretende imaginar que, imediatamente, após a promulgação da Constituição, somente seria considerado eficaz o princípio da igualdade se houvesse sido concretizada em todas as relações sócio-econômicas a igualdade material.

Efetivamente, a própria Constituição impôs limites, que relativizam essa igualdade. Não instituiu o socialismo. Pelo contrário, muito às claras definiu que a Ordem Econômica é baseada na livre iniciativa e na propriedade privada.

Também, em termos estritamente tributários, instituiu imunidades e previu tratamentos diferenciados.

Não tratamos, portanto, de uma igualdade absoluta.

Entendemos, no entanto, que o princípio da igualdade, constitucionalizado, no setor tributário exige: a) elaboração de leis que tenham objetivo de implantar efetiva progressividade no conjunto do sistema tributário; b) evolução da jurisprudência no sentido de proteção e definição concreta do princípio; c) cumprimento da lei pelo Executivo, na administração do tributo, mediante aperfeiçoamento de regulamentação e de fiscalização e controle da elisão e da evasão para evitar desigualdades concretas decorrentes de distorções nas funções citadas.

A ineficácia do princípio poderá decorrer de motivos vários.

Entre eles avulta a ideologia, como analisaremos adiante, que opera sobre os próprios valores, elemento axiológico do direito, através de uma nova valoração, deformada, reduzindo os valores à concepção das classes dominantes.

DINIZ (1989: 60) demonstra que a ineficácia social corresponderá a uma lacuna ontológica, quando ao preceito constitucional não corresponder obediência, pelos motivos seguintes.

"a) Limitação da capacidade de previsão do constituinte, que não pode catalogar as ações passíveis de normação, mesmo que se utilizasse de "standards" jurídicos ou de generalizações padronizantes.

b) Caráter esquemático da norma constitucional, que se apresenta como uma moldura formal, fixando tipos, sendo inidônea para abarcar, na íntegra, a realidade social. Deveras, a norma contém, em si, uma generalidade, procede por abstração, referindo-se a uma série de casos indefinidos. E esse seu processo generalizante implica seu afastamento da realidade fática, gerando sua desobediência.

c) Liberdade do destinatário da norma constitucional (órgãos de competência normativa) de obedecê-la, ou não."

De nossa parte, acrescentamos que a ineficácia se dará, também, por lacunas intencionais, que ocorrem quando o legislador evita editar leis, para dificultar de fato a eficácia. Os regulamentos também podem dificultar a eficácia, de parte do Executivo.

Por outro lado, a ausência de sanção, ou a sanção tardia, induzem à ineficácia.

A inoperância judicial ocorre por indução ideológica sobre o juiz, levando-o a interpretar a norma mediante redução do seu significado.

Além disso, é preciso ter presente que há uma tendência para que as normas que favorecem as classes mais desfavorecidas tenham menor eficácia. (JEAMMAUD, 1983 :65).

é claro que a ideologia exerce sua função, nesse sentido, mas a própria sobrevivência do sistema capitalista exige que não sejam cumpridas, a rigor, as leis que impliquem distribuição da renda e da riqueza.

Nesse passo, sob o ângulo crítico, é preciso notar o papel ideológico exercido pelo direito positivo, através do dogma da plenitude, desfavorável à utilização dos princípios gerais na hermenêutica sob alegação da inexistência de normas específicas e, portanto, a impossibilidade de concretização do Direito. No entanto, como já o dissemos, tais normas não existem intencionalmente, para reduzir a eficácia de um princípio que é desfavorável às classes dominantes. É que a existência de lacunas, proporcionando a ineficácia do princípio, é menos agressiva, aos olhos da população, do que a existência de normas injustas explícitas, que deixariam à vista as desigualdades na lei.

No seu brilhante estudo sobre a eficácia das normas constitucionais relativas à justiça social, MELLO (1981: 255) conclui: "Todas as normas constitucionais atinentes à Justiça Social -- tenham a estrutura tipológica que tiverem -- surtem, de imediato, o efeito de compelir os órgãos estatais, quando da análise de atos ou relações jurídicas, a interpretá-los na mesma linha e direção estimativa adotada pelos preceitos relativos à Justiça Social.

Assim, tanto o Executivo, ao aplicar a lei, quanto o Judiciário, ao decidir situações contenciosas, estão cingidos a proceder em sintonia com os princípios e normas concernentes

à Justiça Social."

Com base em seu estudo, e como consequência da conclusão acima transcrita, MELLO afirma que são inconstitucionais as leis ou atos infralegislativos que agredam as normas constitucionais que prescrevem como objetivo da República a realização de justiça social. Cabe, segundo o autor, ação judicial que vise impugnar comportamentos do Poder Público, ou de terceiro, que firam aquelas normas.

E não pode o Poder Judiciário escusar-se ao dever jurídico de interpretar os atos impugnados, "na mesma linha e direção estimativa para que aponte o dispositivo constitucional." (MELLO, 1981: 239).

Considera ainda, o citado autor, cabível a ação popular, contra atos inconstitucionais, que lesem "este patrimônio comum do povo brasileiro: a Justiça Social, tal como estampada no Diploma Superior do País" (MELLO, 1981: 249).

MELLO tratou da justiça social, enquanto neste trabalho estuda-se o princípio da igualdade. Já vimos, contudo, que a igualdade material significa, exatamente, no seu sentido mais amplo, justiça social. E esta corresponde à justiça distributiva, ou seja, justiça concretamente realizada na sociedade, mediante distribuição da riqueza produzida.

Assim, não obstante referir-se MELLO a dispositivos específicos atinentes à justiça social, suas conclusões são diretamente aplicáveis ao princípio da igualdade tributária e, também, ao instrumento operativo deste, o princípio da capacidade contributiva.

ENTERRIA (1986: 35), em seu estudo sobre o princípio da interpretação conforme a Constituição, de todo o ordenamento jurídico, considera que a unidade do ordenamento tem seu fulcro na Constituição, não pelas normas formais relativas à produção de normas, mas com base em alguns "valores sociales determinados que se proclamam en el solemne momento constituyente como primordiales y básicos de toda la vida colectiva."

Citando esses valores básicos, como destacados na Constituição da Espanha, menciona, entre eles, a igualdade e a liberdade. Em seguida, contesta veementemente a doutrina, que considera falaciosa, e que possui "força inercial", de que essa ordem de valores materiais se constituiria de princípios meramente programáticos, sem eficácia jurídica. Demonstra que, ao contrário, esses princípios fundamentais "son justamente la base entera del ordenamiento, la que ha de prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación."

A consequência do princípio da interpretação conforme a Constituição, conforme ENTERRIA (1986: 38), é uma correlação lógica "en la prohibición, que hay que estimar implícita, de cualquier construcción interpretativa o dogmática que concluya en un resultado directa o indirectamente contradictorio con los valores constitucionales."

2.2. Direitos coletivos e igualdade tributária

Pela nova Constituição pode ser impetrado mandado de segurança coletivo por "organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados." (art. 5º, LXX).

Creemos que se abrem aí perspectivas para exigência junto ao Poder Judiciário do cumprimento dos princípios da capacidade econômica e da igualdade tributária, quando nitidamente agredidos pela legislação infraconstitucional.

A discussão fica em saber-se se os direitos do contribuinte de fato são coletivos ou difusos, mas de qualquer forma, mesmo esses últimos, contemporaneamente, são alvo de estudos que procuram demonstrar sua importância e necessidade de garantia processual. Trata-se de ultrapassar o mero garantismo individual que, desde a Revolução Francesa, tem se baseado em uma perspectiva liberal e individualista, para "passar ao garantismo coletivo, meta-individual, quer coletivo propriamente dito, quer difuso". (FIGUEIREDO, 1987: 114).

No caso da tributação indireta, é preciso ter em conta que a desobediência civil, empregada historicamente em relação a impostos muito pesados e injustos, não é arma utilizável pelo contribuinte de fato, que sofre o ônus tributário, pois somente funcionaria se criasse efetivos problemas à entidade tributante.

Isso só ocorre quando a desobediência civil se concretizar em termos de não recolhimento do tributo aos cofres públicos, ou seja, quando for realizada pelos contribuintes de direito: comerciantes ou industriais.

Por outro lado, a ação dos contribuintes, através de associação, é imprescindível para que a igualdade não permaneça apenas como meta.

Essa ação é, por exemplo, intensa nos Estados Unidos, onde a National Taxpayers Union, uma associação nacional de contribuintes do imposto de renda, mantém, conforme informa a Gazeta Mercantil de 07 de abril de 1988, (Coluna Opinião, p.4), uma atitude vigilante sobre os excessos orçamentários do governo federal. O advogado da associação levantou a questão do fornecimento de urânio enriquecido feito pelo Departamento de Energia dos EUA às empresas privadas de eletricidade. Como resultado da má administração do programa federal do urânio enriquecido, de responsabilidade do Departamento, o contribuinte terá prejuízo de US\$ 9 bilhões. O advogado entende que as empresas privadas devem pagar uma parte do prejuízo porque se beneficiaram com o uso de urânio adquirido a preço mais baixo que o custo real.

2.3. Redução potencial da regressividade na Constituição de 1988

Alguns dispositivos do novo sistema constitucional tributário permitem antever que sua regressividade potencial foi reduzida. Entre eles avulta a competência da União para instituir, mediante lei complementar, imposto sobre grandes fortunas.

Conforme informa o jornal Gazeta Mercantil, de 28 de junho de 1989, o senador Fernando Henrique Cardoso apresentou projeto de lei complementar, dispondo sobre a tributação de grandes fortunas. Pela proposta, serão consideradas grandes fortunas, para efeitos tributários, "os patrimônios cujo ativo, na Declaração de Bens prevista na legislação do Imposto de Renda, exceder NCz\$ 2.000.000,00 no valor corrente de 31 de janeiro de 1989, computados todos os bens e direitos sujeitos a declaração." As alíquotas serão de 0,3% a 0,7%, até NCz\$ 8.000.000,00, e, acima deste valor, será de 1%. Manda, também, que os emitentes de títulos ao portador identifiquem o tomador oficial, fornecendo relação inclusive das pessoas que efetivamente perceberem os rendimentos.

Esse projeto, que provavelmente sofrerá reação dos conservadores, sinaliza a possibilidade muito próxima de introdução de um imposto, em relação ao qual, até há pouco tempo, sequer se admitia discutir a hipótese de sua adoção.

Como já visto neste trabalho, a tributação sobre o patrimônio complementa o imposto de renda, numa visão mais

contemporânea de maior abrangência de seu âmbito de incidência. A tributação apenas do enriquecimento, através do imposto de renda, deixa à margem as fortunas imobilizadas, constituindo-se em política fiscal incongruente, ao tributar a riqueza que participa da economia, e liberar do ônus a não participante. A tributação do patrimônio, por seu alcance extrafiscal, aperfeiçoa a progressividade do sistema tributário, no seu conjunto.

A regressividade potencial do sistema tributário também foi reduzida pela modificação do conceito constitucional de contribuição de melhoria. O texto constante da Constituição de 1967/1969, determinava como limite individual à aplicação do tributo o acréscimo de valor que da obra pública resultasse para cada imóvel beneficiado. Na Constituição de 1988 não há tal vinculação.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba, na sua obra "Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria", ressaltou a importância da isonomia como o mais importante princípio fundamentador do instituto da contribuição de melhoria. Entende o autor que "é a isonomia que está a impedir que se onere a toda a coletividade, quando dessa despesa resulte benefício especial para alguns". (ATALIBA, 1964: 74).

Também se constitui em medida que permitirá reduzir a regressividade do sistema tributário, a possibilidade de adoção de alíquotas seletivas no ICMS.

Na prática, além de legislação que efetivamente operacionalize as possibilidades de redução de regressividade

abertas pela nova Constituição, deverão aumentar e aperfeiçoar-se: a fiscalização e administração tributária, pois quando a sonegação fica impune, os contribuintes honestos acabam por sofrer aumento de carga tributária efetiva, além da relativa; ao mesmo tempo, é indispensável a implementação e agilização da cobrança administrativa e judicial dos débitos não pagos e, ainda, é preciso eliminar a concessão de anistias e remissões.

No sentido de reduzir a evasão tributária, a Constituição prevê expressamente, no artigo 145, § 1º, que fica "facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos", (graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva) "identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

A regressividade do sistema tributário, como já vimos, pode ser corrigida através do gasto público que favoreça a redução de desigualdades. Assim, para que não ocorra o inverso, qualquer renúncia de receita tributária, além de ser feita com base em necessidades reais e objetivos verdadeiramente úteis à sociedade, deverá estar transparentemente informada, como determina a nova Constituição, através de demonstrativo vinculado ao projeto de lei orçamentária, que valerá como um orçamento de gastos tributários, especificando os efeitos sobre as receitas e despesas, "decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira tributária e creditícia" (art. 165, § 6º).

2.4. Outros óbices à eficácia social do princípio da igualdade

A efetivação do princípio da igualdade na tributação pode ser, por muitos, considerada impossível. Como alerta UCKMAR, porém, modernamente, vencidas as reações das classes dirigentes que historicamente têm imprimido à legislação tributária uma tendência à regressividade e aos privilégios fiscais, várias técnicas podem ser adotadas, adaptáveis aos objetivos das classes que dominam o Estado e, conseqüentemente, o poder de tributar.

Conclui UCKMAR (1976: 84): "Portanto, com o fim de realizar um sistema equanimemente distributivo, é necessário haver impostos diretos pessoais com alíquota progressiva e impostos indiretos (excluindo da tributação os gêneros de primeira necessidade) com alíquotas acentuadas sobre os bens voluptuários."

Ao mesmo tempo em que o princípio da igualdade esteve formalizado nas diversas constituições brasileiras, o sistema tributário revelou-se, em seu conjunto, e concretamente, regressivo. Ora, regressividade é resultante de tratamento tributário igual para desiguais, o que fere o princípio da igualdade.

O conflito de objetivos existente entre os princípios de tributação que visam a justiça e os princípios financeiros que pretendem a racionalidade econômica está na base da

maior parte das divergências dos formuladores da Política Fiscal.

Enquanto isso, a concentração da riqueza e renda aumentou, nos últimos vinte anos, no Brasil, ao abrigo do mito de que desse modelo concentrador dependia o desenvolvimento.

SIMONSEN (1982: 668) defende a teoria de que nos países em desenvolvimento o sistema tributário deve ser menos progressivo do que nos países desenvolvidos, apresentando a velha justificativa de que os impostos progressivos, ao reduzirem a renda disponível dos mais ricos "inibem a poupança privada, desestimulam o esforço individual, diminuem a aceitação de riscos e incentivam o aparecimento de toda sorte de mordomias públicas e privadas."

FALCÃO (1981: 287), com outra visão, afirma: "A maior redistribuição a nível individual não determina necessariamente redução dos investimentos. Certamente reduzirá o tamanho dos blocos de investimento por pessoa, mas nada obsta que a soma continue a mesma ou até maior." Como caminho para reunir capital necessário ao investimento, FALCÃO propõe a instituição de fundos de investimento, de preferência oficiais.

Analisando essa questão, a que chama "o eterno problema econômico", BALEEIRO (1985: 315) com base nas idéias de diversos economistas, principalmente na tese de Keynes, resume: "Se os impostos de renda e herança redistribuem os haveres dos mais opulentos, têm o efeito de aumentar a propensão ao consumo e de estimular o incentivo às inversões, o que será

desejável se a situação não for de pleno emprego." Mesmo Keynes, segundo o citado jurista brasileiro, já defendera, antes de publicar a sua obra *The General Theory of Employment, Interest and Money*, em 1936, as teorias favoráveis à desigualdade econômica, como condição ao crescimento econômico. Penitenciou-se dessa posição no prefácio da citada obra, afirmando, categoricamente, que sua tese demonstra ser descabida a argumentação favorável às grandes desigualdades da riqueza.

O princípio da igualdade sofre efeitos distorcivos, também, pela falta de transparência tributária.

NEUMARK (1970: 409) assinala que "Desde la perspectiva de los postulados de juridicidad y de justicia, muy en especial desde la del principio de igualdad, es particularmente grave el hecho de que una y la misma norma jurídico-tributaria, en tanto carezca de precisión y/o de inteligibilidad, haya sentir esta deficiencia de manera distinta a cada contribuyente o grupo de contribuyentes."

O citado autor demonstra como a falta de clareza da legislação tributária, no sentido lato, pode ferir o princípio da igualdade. Assim, muitos tratamentos tributários específicos surgem por influência de "grupos de pressão", cabendo apenas a um restrito número de técnicos de assessoria entender tais normas. Em síntese, a pouca inteligibilidade de legislação provoca desigualdade material, visto que alguns contribuintes podem conhecer determinada interpretação favorável, ou assim a Administração Tributária possa entender, enquanto outros contribuintes não conheçam tal interpretação.

Também é motivo de desigualdade material a quebra do princípio da continuidade da legislação; as mudanças constantes favorecem aqueles que possuem assessoria capaz de acompanhar tais alterações. Em muitos casos tratamentos novos, favoráveis, não são utilizados por contribuintes em inferioridade de assessoria técnica que indique os caminhos da evasão legal.

2.5. Contribuinte de fato e consciência fiscal

Constatado que a graduação da carga tributária varia conforme a conjuntura econômica e política, torna-se necessário chamar a atenção para um aspecto que pode influir no aperfeiçoamento do sistema tributário, na prática. Trata-se de examinar a questão do contribuinte de fato que, num sistema regressivo, sofre, através da repercussão, o ônus do tributo, e a sua influência possível no mencionado aperfeiçoamento.

SCHMOLDERS (1965: 74) pesquisando sobre a consciência fiscal, ou mentalidade fiscal dos alemães, na década de 60, como tal entendido "el conjunto de actitudes que predominan (en una época o pueblo determinados) con relación a la imposición", constatou que a idéia de cada um, internalizada, da carga fiscal, está diretamente vinculada ao grau de informação da pessoa. Verificou, também, que a grande maioria dos contribuintes considera a carga tributária injustamente distribuída e, ainda, pensa que o Estado não dá a efetiva compensação pelo imposto pago. Depois de analisar também a resistência ao im-

posto, conclui: "Son, pues, factores institucionales los que determinam fundamentalmente esa tensión constante entre los ciudadanos y la Hacienda: las desigualdades del sistema tributario constituyem aquí el factor básico. Es, por tanto, decisivo para el progreso de todo sistema tributario el conseguir un justo equilibrio entre los impuestos evadibles y no evadibles y entre las personas que pueden y las que no pueden evadirse, legal o ilegalmente, de esa evasión". (SCHMOLDERS, 1965: 145).

E, em relação a uma possível reforma fiscal, diz: "Lo esencial consistirá siempre en sustituir progresivamente el principio fiscal de la mera igualdad formal por una idea, psicológicamente formada, de la justicia y la proporcionalidad fiscales". (SCHMOLDERS, 1965: 146).

Disso conclui-se que a pretensa racionalidade do sistema tributário deve ser confrontada com a realidade, inclusive psicológica dos contribuintes, e a mentalidade fiscal vigente. É que, caso o contribuinte esteja informado de que efetivamente a carga tributária está dividida segundo critérios justos -- além de que o orçamento seja corretamente aplicado -- a sua resistência ao tributo diminuirá e, conseqüentemente, diminuirá a evasão. Esse fato, por sua vez, reforçará a possibilidade do, na medida do possível, aperfeiçoamento da justiça tributária.

Diante dessas questões, cabe insistir na importância da consciência fiscal do "contribuinte de fato" como fonte de reivindicação para o aperfeiçoamento do sistema tributário,

concretamente ou, de outra parte, do gasto público, mediante orçamento que compense as eventuais distorções do sistema tributário.

A graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, como prevista pela Constituição, significa, ao referir-se a "contribuinte", que está a tratar apenas dos impostos chamados diretos ou também dos indiretos?

É que, juridicamente, contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, vinculada à obrigação tributária, conforme previsto na respectiva norma legal, o que não ocorre com o consumidor que, na qualidade de contribuinte "de fato", suporta o ônus do tributo que lhe é repassado pelo contribuinte "de direito", que vai recolher o tributo aos cofres públicos.

Ao contribuinte "de fato" não é garantida capacidade processual, caso queira discutir judicialmente a tributação.

Porém, o princípio da igualdade não pode estar adstrito ao aspecto formal da condição de contribuinte. Assim, contribuinte, no texto constitucional, deve ser entendido como toda a pessoa que suporta ônus tributário, mesmo que não designada legalmente para efetuar o recolhimento do imposto. Somente assim será possível cogitar-se da implementação efetiva da igualdade tributária.

2.6. Carga tributária objetiva e subjetiva

A carga fiscal corresponde à diferença entre a renda do contribuinte, antes de pagar tributos, e a renda disponível após o pagamento dos impostos diretos e indiretos.

Segundo SCHMOLDERS (1965: 84) a carga fiscal, além do conceito objetivo, acima referido, tem um conceito subjetivo. "El ciudadano concreto tiene una determinada idea personal acerca del montante de sus impuestos en relación tanto de su capacidad contributiva como de los otros contribuyentes. En esta idea se entrecruzan diversos factores objetivos y subjetivos: situación económica; capacidad contributiva; mejor o peor conocimiento de los impuestos que realmente paga; grado de instrucción acerca del estado, la hacienda y los impuestos; temperamento individual y experiencias personales, etc."

Chama, o autor, atenção para a idéia de justiça fiscal, que mais se caracteriza como um sentimento, como um componente da carga fiscal subjetiva -- que difere, comumente, de carga objetiva.

A idéia subjetiva de carga fiscal afasta-se muito da realidade em relação aos impostos indiretos. A dificuldade de percepção, pelo contribuinte de fato, de que está pagando impostos inclusos nos preços das mercadorias que adquire, permite que os governos utilizem a tributação indireta como fórmula de aumentar a carga objetiva sem reação: ou da população ou dos grupos econômicos mais fortes (já que o ônus financeiro é repassado ao consumidor).

Essa imperceptibilidade está ligada à desinformação da carga tributária objetiva; a um Estado democrático não interessaria que assim fosse; ao contrário, deveria buscar esclarecer o cidadão de sua carga tributária para que este possa avaliar a justiça fiscal.

2.7. A resistência à tributação

A chamada resistência fiscal, ou resistência à tributação, é a tendência ao não pagamento dos tributos. Segundo MESTRES (1979) sua origem pode ser atribuída a vários fatores, entre os quais:

a) Natureza egoísta do ser humano. A propensão inata seria de resistir ao pagamento de tributos, de não contribuir em prol da coletividade.

b) Influência do meio ambiente. A natureza egoísta do homem não é a única determinante do comportamento social.

Assim, em certos países, ou regiões, a sonegação é considerada prática condenável, nociva à sociedade. Em outros países, ou regiões, porém, a sonegação é admitida como comportamento não reprovável.

Essas diferentes reações da sociedade influem no comportamento do contribuinte em relação ao grau de resistência tributária.

c) Gasto Público - O que observam os estudiosos do tema é que, nos países onde há mais justiça tributária, austeridade e transparência no gasto público, há, também, ambiente desfavorável à sonegação.

Porém, quando os órgãos encarregados da produção das normas tributárias e da sua aplicação não têm um grau satisfatório de eficiência surgem dúvidas, desconfiança e, conseqüentemente, reação negativa ao cumprimento das obrigações tributárias.

Isso afeta a consciência fiscal, cujo sentido é o da responsabilidade em relação aos tributos. Quando o meio ambiente estimula a prática da sonegação como comportamento normal, a consciência fiscal também sofre distorções.

Na verdade, o contribuinte passa a adquirir consciência negativa de que também deve participar da prática da sonegação, para não haver desigualdade em relação aos demais.

Portanto, a falta de confiança na correção da atividade pública relacionada com a receita e o gasto público origina a resistência ao pagamento de impostos.

Isso ocorre quando a aplicação do dinheiro público não corresponde aos princípios de justiça social e às necessidades públicas, nem está baseada em austeridade; quando não há transparência nem publicidade do destino do dinheiro arrecadado do contribuinte/cidadão; quando é quebrado o princípio de que o Estado deve garantir o máximo de bem-estar econômico com custo social ótimo.

Como superar a resistência à tributação?

As propostas de sistematizar a legislação repressiva dos delitos e ilícitos fiscais, para que os infratores sofram sanções severas precisam ter em vista questões prévias a resolver. Sanções severas criadas quando a sociedade e a administração pública não estão dispostas a levar a sério o problema, quando o meio social ainda é condescendente com a fraude, a sonegação, não teriam eficácia e efetividade.

Então, é preciso que, antes, o Poder Público estabeleça certas premissas:

- 1º) leis tributárias justas;
- 2º) aplicação sem exceção, em todos os casos;
- 3º) receitas tributárias alocadas com justiça e transparência.

Fica, portanto, afastada a tese de que apenas a natureza egoísta do homem é que leva à resistência à tributação: a administração pública deve estabelecer as premissas acima, para proporcionar efetivas condições à redução da sonegação.

Para mudar a mentalidade de aceitação da sonegação, por parte da sociedade, passando a vigorar um "clima fiscal" favorável ao pagamento espontâneo dos tributos, há dois setores nos quais o Poder Público deve atuar.

- 1) Jurídico - Criando normas tributárias e de direito financeiro justas, tanto em relação às receitas quanto aos gastos públicos.
- 2) Educativo: A formação da cidadania envolve uma educação fiscal de acordo com uma moderna noção

do fenômeno tributário, vinculado às normas constitucionais do Estado Social de Direito. Essa educação deve perpassar toda a sociedade: a vida familiar, repartições públicas, universidade. Mas começa desde a infância, quando as crianças são influenciadas pelo ambiente geral de resistência ao pagamento dos tributos.

Portanto, se o Poder Público e, especificamente, a Administração Tributária, estiverem conscientes das efetivas causas da mentalidade tendente à evasão tributária, e atuarem corretamente, com eficiência, poderiam mudar tal atitude e conduta dos contribuintes/cidadãos.

Estes passarão a ver na tributação e na fiscalização meios para uma vida melhor, uma sociedade mais completa e justa. Contemporaneamente, considera-se que a mentalidade de resistência ao imposto está vinculada a um estágio inferior de civilização, cujas causas são as mais diversas.

As causas estruturais dos problemas sócio-econômicos não são eliminadas pela tributação; esta, porém, evolui junto com o país, e sua modernização é, ao mesmo tempo, condição para o desenvolvimento social e econômico.

A crítica ao sistema tributário não pode ficar limitada à visão positivista da restrita observância da legalidade; embora fundamental este princípio, a crítica deve envolver todos os aspectos da tributação, principalmente num país, como o Brasil, onde a consciência tributária da população é mínima ou distorcida, restando aos especialistas e estudiosos uma

responsabilidade maior.

2.8. A revolta tributária

Fizemos uma análise da resistência tributária, de uma maneira abrangente. Em determinadas situações históricas, contudo, tal resistência pode transformar-se em movimentos e revoltas dirigidos concretamente contra os governos, levando-os muitas vezes a perder sua sustentação política.

Não pretendemos incursionar pela História para registrar alguns desses momentos. UCKMAR (1976: 7) faz a seguinte advertência: "As liberdades -- a história o ensina -- são geralmente violadas por disposições fiscais. Numa das principais decisões de direito constitucional tributário -- a decisão da Suprema Corte Americana, pronunciada em 1819, no caso *McCulloch versus Maryland* -- foi lançada a advertência de que: the power to tax involves the power to destroy; tal advertência até hoje bastante válida, sem dúvida, é muitas vezes esquecida por aqueles que elaboram as leis tributárias."

Por sua vez, esse aspecto da tributação é ressaltado por BALEEIRO (1985: 1), ao afirmar que "O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação."

Contemporaneamente, O'CONNOR, a nosso ver, dissecou a tributação no sistema capitalista de maneira a detectar as

verdadeiras causas da desigualdade tributária e a conseqüente revolta tributária, que não mais é apenas do contribuinte que efetivamente recolhe o tributo aos cofres públicos, mas também do cidadão, à medida que adquire consciência da relação direta entre a tributação e o bem-estar da sociedade.

O presente trabalho, ao analisar a eficácia social do princípio da igualdade tributária, não poderia restringir-se à visão formalista do Direito Tributário. Com base no estudo de O'CONNOR, e sob uma visão tridimensional do Direito, considerou-se importante conhecer a realidade subjacente ao sistema tributário. Nesse sentido, é fundamental ter-se consciência não só dos aspectos relativos à tributação na condição de instrumento de receita, mas também dos relativos à destinação do dinheiro público. Essa consciência é amortecida pelo desconhecimento da verdadeira situação da distribuição da carga tributária e pela racionalização ideológica do princípio da igualdade tributária, que "deve" permanecer como norma programática para uma situação "futura" que permita sua implementação.

Segundo O'CONNOR, (1977: 205) a tributação com base na capacidade contributiva somente teria lógica se a premissa do princípio, que não é expressamente citada, fosse verdadeira. Tal premissa oculta, para fundamentar a contribuição de cada um segundo sua capacidade, seria a de que a aplicação dos recursos beneficiaria a toda a sociedade, sem privilégios, sem distorções. No entanto, conforme o citado autor, a alocação dos recursos visa proporcionar condições favoráveis ao cresci-

mento do capital, muito mais do que resolver problemas sociais. A premissa oculta do princípio, conclui O'CONNOR, é falsa, passando a capacidade contributiva a fundamentar uma estrutura tributária regressiva tanto na tributação quanto na aplicação dos recursos.

Nesse quadro, a atuação dos cidadãos e contribuintes no sentido de proteger ou reivindicar efetiva igualdade tributária, dependerá de consciência fiscal e política.

No Brasil, a população que suporta a maior parte da carga tributária não tem ainda essa consciência e não se organiza apropriadamente diante dessa realidade. O amplo conhecimento dessa realidade teria implicações na atuação e programas de partidos políticos e nas próprias eleições.

Enquanto isso, os contribuintes que possuem maior renda e maior riqueza organizam-se para evitar tributação, por exemplo, sobre as grandes fortunas; os incentivos fiscais são permanentemente defendidos como essenciais ao desenvolvimento, embora as distorções tenham sido e são fartamente comprovadas pelos financistas que analisam o tema.

E, o mais grave, ao mesmo tempo em que as classes detentoras de maior riqueza lutam constantemente contra o aumento de sua carga tributária, enquanto os cidadãos/contribuintes "de fato" não o fazem, a alocação dos recursos orçamentários não tem destinação que efetivamente corrija as distorções sociais ou que tenha efeitos distributivos da renda.

O contribuinte de fato, que suporta o ônus financeiro na tributação indireta, como não paga diretamente ao Esta-

do, não tem como praticar desobediência civil, pois sua atitude não teria efeitos concretos em termos de queda de arrecadação. Resta-lhe a participação em associações que discutam a questão no seu sentido mais amplo, incluindo o lado das despesas governamentais.

Hoje em dia, os cidadãos não conseguem escapar à tributação, seja direta ou indireta. Os assalariados recolhem imposto sobre a renda na fonte e pagam impostos indiretos no consumo (que também reduz sua renda). Somente se ficassem à margem da sociedade e da economia poderiam recusar-se a pagar os tributos. Como disse O'CONNOR (1977: 228) "a luta política contra a exploração tributária é, hoje em dia, a única forma significativa de revolta tributária."

Conclui-se que a eficácia social do princípio da igualdade tributária dependerá da ação política dos cidadãos. A consciência fiscal implica consciência política, exigindo que a administração dos recursos públicos seja justa.

Cabe, nesse passo, lembrar outras questões que se vinculam ao tema e que não podem ser deixadas à margem, apenas por serem desagradáveis: a corrupção, a malversação do dinheiro público, o planejamento errado, que se constituem em causas da falta de recursos públicos necessários ao cumprimento da função social do Estado.

A crise fiscal vai assim sofrendo tal incremento que leva o setor público ao excessivo endividamento e, conseqüentemente, à inflação e à desvalorização dos depósitos à vista e do dinheiro em poder do público. Essa desvalorização ou depre-

ciação em função do fenômeno inflacionário é chamada pelos financistas de imposto inflacionário. Significa, de fato, uma retirada de receita do setor privado para o setor público, pesando, fartamente, sobre os assalariados.

Pode-se anotar ainda outra questão. É que o sistema tributário, no Brasil, deve ser analisado tendo-se em conta também o aspecto da dependência em relação à economia internacional.

Assim, certas políticas macroeconômicas são aplicadas no país por pressão de entidades internacionais, com repercussão nas opções dos gastos governamentais e, também, na tributação.

São essas questões de necessário conhecimento dos cidadãos, da sociedade civil, pelos efeitos diretos ou indiretos que produzem na carga tributária e nas despesas públicas. Essa é a razão da crescente importância que vem sendo dada ao tema da tributação pelos programas de partidos políticos.

3. O princípio da igualdade tributária: um mito?

A partir do seguinte trecho do filósofo Merleau-Ponty em "Em torno do Marxismo", citado por WARAT (1983: 146), poderemos ensaiar um exame crítico do princípio da igualdade: "Hoje sabemos que a igualdade formal dos direitos e a liberdade política mascaram relações de forças, em vez de suprimi-las. E, assim, o problema político consiste em instituir estruturas sociais e relações reais entre os homens tais que a liberdade, a igualdade e o direito tornem-se efetivos. A fraqueza do pensamento democrático reside no fato de ser menos uma política e mais uma moral, visto que não coloca qualquer problema de estrutura social e considera as condições do exercício da liberdade como dados com a humanidade."

Observam-se, nesse texto, questões basilares do tema do trabalho. Por estar expresso o princípio da igualdade na Constituição, cria-se uma expectativa, entre aqueles que sofrem desigualdades, mas, ao mesmo tempo, cria-se um sentimento ilusório paralizante de que os problemas foram solucionados. No entanto, as decisões políticas que visam proporcionar correção de desigualdades não são tomadas. Sim, porque não basta constar do texto constitucional o princípio, formalmente, se a população não agir. Como afirmou WARAT (1983: 148) "a longa história das liberdades burguesas, o exercício constitucional do poder político por meio de um princípio constitucional não

nos tem legado tão só um processo de contínuo desconforto; precisamente, um cemitério de desejos."

Eros Roberto Grau entende que a Constituição exerce o papel de um mito quando surge ilegitimamente. "É mito que acalentamos, dotado de valor referencial exemplar, na medida em que contribui eficazmente para a preservação da ordem que não se pretendia instaurar, mas, simplesmente, manter." (GRAU, 1985: 22). Assim, estampado na constituição o princípio da igualdade, sem que o Estado e a sociedade busquem executar as políticas capazes de corrigir desigualdades reais existentes, significa estar o princípio exercendo a função de mito, ao encobrir a realidade, permitindo a continuidade de dominação social.

Não pretendemos duvidar da importância da inscrição do princípio na Constituição, apenas esclarecer que atingir o objetivo de igualdade implica luta que, dialeticamente, pode transformar o Direito -- para tornar o princípio eficaz.

Ao tratar da eficácia político-retórica do princípio da legalidade, Rosa Maria Cardoso da Cunha faz algumas considerações que, a nosso ver, podem em parte ser aplicadas ao princípio da igualdade. A autora destaca a dimensão política do princípio da legalidade, que, por isso, ao invés de cumprir a função expressamente prevista pela dogmática, cumpre uma função não declarada: "a regra da legalidade é um dos princípios ideológicos que na esfera jurídica cria o efeito de reprodução do Estado Liberal." (CUNHA, 1979: 123).

Assim ocorre com o princípio da igualdade, enquanto reduzido a ideário do Estado Liberal: enquanto a tributação indireta e, também, a direta, recaem pesadamente sobre as classes mais pobres, as pessoas portadoras de elevados níveis de renda e patrimônio conseguem, através de grupos de pressão, reduzir a progressividade, ou aumentar benefícios fiscais, além de poderem pagar assessores que elaboram um planejamento tributário. Além disso, as classes mais pobres não escapam da tributação indireta sobre os bens adquiridos, enquanto a sonegação é prática ainda socialmente aceitável.

Contemporaneamente, está claro que a igualdade formal, sem adoção de políticas que efetivamente permitam alcançar a igualdade material, cumpre a função de manter a nível retórico as aspirações por uma sociedade menos desigual.

A igualdade de fato decorre da estrutura sócio-econômica, e sua correção demanda leis apropriadas e decisivas, o que não tem ocorrido tampouco no setor tributário.

Assim, apesar da afirmativa de José Afonso da Silva de que todas as normas constitucionais possuem eficácia, em algum grau, seja plena, contida ou limitada, o que se constata é que o princípio da igualdade tributária não possui eficácia social. A efetividade da igualdade tributária depende de muitos fatores, entre os quais, repetimos, a decisão política do Estado. Mas, como alertou O'CONNOR (1977: 256) estamos "numa época em que a contradição básica é o uso de meios políticos ou sociais para o alcance de fins individuais".

E, diz o citado autor, o mito da "equidade tributária" pode ser preservado à medida que as classes trabalhadoras e de baixa renda, suportam a maior parte da carga tributária, enquanto "os furos", geralmente vistos como aberrações em um sistema equitativo de outra natureza ... são, na realidade, partes normais e necessárias da estrutura do imposto de renda". (O'CONNOR, 1977: 212).

Assim, além de não haver, ainda, praticamente, tributação da riqueza estática, não investida, o próprio imposto sobre a renda, na afirmação de O'CONNOR (1977: 212), que cabe perfeitamente à situação brasileira, "é progressivo na forma, embora regressivo ou proporcional no conteúdo".

4. A transformação do direito: o direito tributário que "deve ser"

O princípio da igualdade, constitucionalizado, mas sem que se editem as leis capazes de concretizá-lo, e sem que essas leis sejam efetivamente aplicadas, passa a cumprir funções ideológicas. Passa, assim, a ocultar a realidade da desigualdade concreta, substituir a luta pela igualdade de fato por uma confiança no efeito das leis, apenas por sua existência formal. E, ainda, passa a ocultar a realidade de que as classes dominantes, apesar de respeitarem formalmente a Constituição, não desistirão de seus privilégios, nem distribuirão a riqueza -- sempre produzida pelo esforço social -- para a redução efetiva das desigualdades, a menos que as leis sejam claras e eficazes, que haja decisão política e um programa para sua implementação.

Conforme diz CHAUI (1982: 79) a ideologia burguesa leva os homens a crer "que são desiguais por natureza, mas que a vida social, permitindo a todos o direito de trabalhar, lhes dá iguais chances de melhorar -- ocultando, assim, que os que trabalham não são senhores de seu trabalho e que, portanto, suas "chances de melhorar" não dependem deles, mas de quem possui os meios e condições do trabalho. Ou, ainda, faz com que os homens creiam que são desiguais por natureza e pelas condições sociais, mas que são iguais perante a lei e perante

o Estado, escondendo que a lei foi feita pelos dominantes e que o Estado é instrumento dos dominantes."

Aplicam-se essas observações em relação ao setor tributário, visto que, como historicamente sempre aconteceu, o tributo está no centro da questão do poder e da dominação. Comunistas e reformistas sociais, chegaram a pensar no tributo como instrumento capaz de retirar a riqueza das mãos das classes dominantes, possibilitando transformação da sociedade. Essa função não cabe ao tributo, de maneira tão radical. A tributação progressiva e a função extrafiscal do tributo, são capazes, no decorrer de algum tempo, conforme o grau da progressividade e a correlação das forças políticas no poder, e seu projeto sócio-econômico, de redistribuir a renda, reduzir a concentração da riqueza e da renda. Aos resultados da tributação devem somar-se os provocados por um gasto público efetivamente destinado à correção de desigualdades e solução de problemas sociais.

Falamos em hipótese, avaliando a importância e os efeitos possíveis da tributação, na correção das desigualdades, visto que há um limite além do qual passam a ser utilizadas outras formas de arrecadação de recursos para o Estado. Poder-se-á falar, então, de desapropriação, encampação, estatização, ferramentas utilizáveis em uma situação revolucionária, pois, constitucionalmente, a tributação não pode tornar-se confisco.

Em relação à transformação do direito, inicialmente, deve-se ter em conta as proposições da Política Jurídica. ROSS

(1977: 343), ao estudar a possibilidade da Política Jurídica "entre el destino y la utopia", resume: "la política jurídica es posible porque el legislador no es impotente. Las posibilidades de la política son limitadas, porque el legislador tampoco es todo poderoso. Éste encuentra fuerzas sociales (en particular la conciencia jurídica, los intereses económicos y las relaciones de poder) que no pueden ser exorcizadas con meras palabras. Por otra parte, no hay tampoco una barrera permanente e infranqueable. La conciencia jurídica y las fuerzas económicas son en sí mismas, en cierta medida, productos de la evolución del derecho, de la evolución de la legislación contemplada en su continuidad histórica. Las diversas fuerzas sociales -- la ideología política, la conciencia jurídica y los factores económicos -- operan juntas en interacción mutua. Las barreras, por lo tanto, no deben ser consideradas como diques permanentes, que encierran un canal. Representan un punto de inercia en la interacción recíproca y pueden ser comparadas con las márgenes de un río, que están determinadas por la erosión de la corriente y sus depósitos y, al mismo tiempo, determinan el curso e las aguas."

ROSS chama, no trecho transcrito, a atenção para a questão da ideologia. Todavia, compara a evolução do direito a um rio que se restringe às margens, mas provoca erosão, e altera, aos poucos, o curso.

Entendemos, porém, que a mudança do direito pode ocorrer sob as leis da dialética.

Conforme esclarece KONDER (1981: 58) a primeira das leis gerais da dialética, expostas por Engels "se refere ao fato de que, ao mudarem, as coisas não mudam sempre no mesmo ritmo; o processo de transformação por meio do qual elas existem passa por períodos lentos (nos quais se sucedem pequenas alterações quantitativas) e por períodos de aceleração (que precipitam alterações qualitativas, isto é, "saltos", modificações radicais)."

A visão dialética, em relação ao nosso tema, fundamentalmente interessa para ressaltar que a evolução não se faz apenas espontaneamente, mas a ação dos indivíduos organizados pode influenciá-la. É importante reter essa idéia para que o "status quo" não permaneça como um entrave às proposições transformadoras.

Conforme demonstrou COELHO (1983: 63) a teoria crítica do direito procura desvendar o véu da realidade imaginária, afastar os mitos do Direito, para confrontá-lo com a realidade social concreta. E afirma: "Daí o papel transformador que a teoria crítica reserva ao jurista, transformador do direito vigente e da sociedade, por meio do direito. O direito deixa então de ser o lugar da manutenção dos privilégios de uma classe ou estamento, ou outros grupos microssociais, mas um espaço de luta, o lugar da conquista dos direitos e da dignidade humana."

As preocupações aqui expostas, em relação ao direito tributário que "deve ser", para que o princípio da igualdade ganhe efetividade, inserem-se no entendimento de MELO (1987:

12) sobre Política Jurídica, que, apoiando-se, também, em Miguel Reale, assim sintetiza: "Entendo sim que o estudo da Política Jurídica se possa fazer em três planos: no epistemológico, onde cabe a análise axiológica do "direito que é"; no psicossocial onde se verifica não só a existência das representações jurídicas já configuradas, mas também de quaisquer manifestações da consciência jurídica da sociedade; e, finalmente, no campo operacional, onde se montam as estratégias para afastar o direito "que não deve ser" e criar o direito "que deve ser". E esclarece o citado autor: "O caminho tradicional do jurista que, por privilegiar os aspectos formais, aguarda a agressão das mudanças para normar sobre os novos fatos e depois dedicar o seu tempo e seu labor na interpretação da norma que vai ficando velha rapidamente, deverá ser substituído por uma atitude preventiva e preservacionista, consciente, liberta dos dogmas que os concílios do positivismo jurídico geraram." (MELO, 1987: 13).

No setor tributário, cabe ao político do direito ter presente os valores que efetivamente devem orientar a elaboração das leis para possibilitar a concretização do princípio da igualdade tributária, operacionalizado pelo da capacidade contributiva.

5. Eficácia social do princípio da igualdade tributária. Considerações finais

A eficácia social do princípio da igualdade tributária está condicionada a que o sistema tributário, no seu conjunto, adote como premissa a redistribuição da renda e do patrimônio. A Constituição de 1988 afasta qualquer pretensão de grupos de pressão no sentido de impor como verdadeira a crença de que o desenvolvimento depende de concentração da renda e do patrimônio, como já esclareceu Aliomar Baleeiro.

É importante observar, nesse passo, que as críticas, sob o ângulo da dogmática do Direito Tributário, à divisão dos impostos em diretos e indiretos, não devem afastar das considerações do legislador tributário esse fato econômico-financeiro da repercussão do ônus do tributo. É que a desconsideração desse aspecto, sob um prisma estritamente jurídico, pode contribuir para a ocultação da realidade da carga tributária suportada, de fato, pelos consumidores. Mais que isso, na realidade, os impostos diretos incidentes sobre os lucros, ganhos e rendimentos das pessoas jurídicas também são repassados ao consumidor, contribuinte de fato, sempre que o mercado o permita (e os monopólios conseguem impor essa situação favorável), transformando-os, na prática, em indiretos.

A legitimidade do sistema tributário, portanto, poderia ser contestada, pelo contribuinte de fato, em que opor-

tunidade? Por ocasião da realização de eleições? Na democracia representativa, a resposta é positiva. Mas, igualmente, tendo-se consciência de que a transformação do Direito ocorre não linearmente, mas dialeticamente, fica claro que a efetivação do princípio da igualdade dependerá da conscientização e da ação dos contribuintes, inclusive dos repercutidos, através de associações e de cobrança de atuação dos representantes no legislativo. A revolta tributária será a opção, caso perdure a exploração tributária, conforme demonstrou O'CONNOR.

De qualquer maneira, reafirma-se mais uma vez que a garantia do contribuinte não pode se restringir ao aspecto formal e, principalmente, o que seria um dogmatismo radical, unicamente ao princípio da legalidade, sem qualquer consideração à legitimidade do tributo.

ATALIBA (1985: 135), coloca claramente essa questão: "Daí a afirmar-se que a legalidade, tal como plasmada pelo nosso Texto Magno -- na consonância dos postulados do moderno constitucionalismo -- é a mais alta e perfeita expressão do anti-arbitrio, o que tecnicamente se obtém pela correta observância (pelo legislador e pelos aplicadores) do princípio da isonomia, como critério de legislação e de aplicação da lei."

O estatuto do contribuinte, portanto, repousa sobre dois pilares: o da igualdade e o da legalidade.

As construções dogmáticas que desqualificam a função distributiva do princípio contribuem para o ocultamento do direito positivo constituído por normas que favorecem as classes dominantes. Face às desigualdades reais, para as quais contri-

buem tais normas jurídicas, o Direito deve ser um Direito Desigual.

O princípio reflete valores sociais que devem influenciar a hermenêutica levando à construção de uma jurisprudência que não torne o mandamento constitucional inócuo.

O legislador ordinário tem na Constituição respaldo e princípios retores a seguir, no sentido de aumentar a progressividade do sistema tributário, mediante aperfeiçoamentos na tributação de renda, implementação do imposto sobre grandes fortunas, adoção de seletividade nos impostos indiretos, utilização efetiva da contribuição de melhoria. As contribuições sociais, necessárias ao custeio da previdência social -- tão imprescindível à manutenção do próprio sistema econômico capitalista -- também devem seguir aquela premissa apontada.

A consciência fiscal, no Brasil, admite, com condescendência ainda, a sonegação como prática não grave, o que tem implicações diretas na quebra do princípio da igualdade. Por isso, o investimento na administração tributária para evitar sonegação, que causa desigualdade de fato, é indispensável para a efetivação da igualdade.

A tributação regressiva não é contestada eficientemente pela grande massa de consumidores, que suporta a maior parte da carga tributária.

Ao mesmo tempo, o gasto público não é fiscalizado pelo povo, para que sua destinação seja efetivamente a compensação da regressividade do sistema tributário.

A consciência da questão fundamental que é a tributação permite desvendar objetivos ocultos e prever consequências negativas nas velhas idéias de novos liberais, de menor participação do Estado na economia. Como corolário simultaneamente propõem a redução do nível de gasto público na área do bem estar social. Na realidade, grande é a reação das classes economicamente mais fortes, face às propostas de implantação da progressividade. O que acaba ocorrendo é a manutenção da carga tributária, em sua maior parte, sobre as classes mais pobres, enquanto os recursos públicos são utilizados em investimentos necessários ao crescimento da economia capitalista, proporcionando aumento da capacidade contributiva das classes que contestam a função distributiva do tributo, prevista na Constituição, no princípio da igualdade.

Não há fórmulas absolutas para atingir-se o ideal da tributação justa, com base em princípios tributários. Mas a sociedade deve ter consciência de que o imposto se constitui em instrumento importante da política econômica e social e, portanto, deve subordinar-se aos objetivos do Estado, como inscritos na Constituição.

E no momento atual da economia nacional, economistas e financistas analisam as causas da crise fiscal; num sentido todos coincidem: de qualquer maneira, a retomada do crescimento econômico passa pela superação da restrição fiscal. Há necessidade de investimentos em infra-estrutura de transporte, energia elétrica, comunicações, bem como investimentos na área social (educação, saúde, habitação e saneamento), porém, a in-

suficiência de recursos públicos não permite uma imediata ação estatal. Ressalte-se que essa insuficiência de recursos agrava-se com a aplicação ineficiente dos mesmos, estabelecendo-se prioridades inadequadas, tais como obras monumentais, desligadas dos interesses sociais e populares.

O princípio da progressividade, aplicável também nas despesas, seria vilipendiado (e, conseqüentemente o princípio da igualdade) se os recursos públicos escassos fossem alocados de maneira a favorecer certos setores econômicos, enquanto não resgatada a dívida social, através de investimentos na área social.

Nesse quadro, é preciso reavaliar a carga fiscal brasileira e sua distribuição social. No entanto, é preciso que a política econômica que venha a ser delineada, à qual deverá compatibilizar-se o tributo como um instrumento fundamental, submeta-se ao princípio da igualdade.

No mínimo, o que se pode esperar de um sistema tributário é que seus elementos de progressividade consigam aperfeiçoar-se e, assim, reduzir os efeitos regressivos provocados pelos impostos indiretos ou de estrutura proporcional.

É imperioso, portanto, entre outras medidas, corrigir as distorções hoje existentes na tributação da renda; passar a tributar devidamente o patrimônio, através do aperfeiçoamento dos impostos existentes e da implementação do imposto sobre grandes fortunas; reavaliar todos os benefícios e subsídios fiscais; utilizar efetivamente a contribuição de melhoria; tornar a administração tributária eficiente. Dessas con-

siderações, fica claro que não poderá o legislador onerar ainda mais o consumidor/cidadão através de edição de legislação que aumente a tributação indireta, enquanto permanece ineficiente a legislação quanto aos tributos diretos, sobre a renda, principalmente de capital, e sobre o patrimônio.

CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

1. A igualdade, no Estado Contemporâneo -- o Estado Social de Direito -- não pode ser apenas formal, mas deve ser material.

No setor da tributação, igualdade material significa distribuição da carga tributária sob o critério da progressividade, aplicável ao conjunto do sistema tributário, com base na capacidade econômica, que não envolve só a renda, mas também o patrimônio.

2. A Constituição de 1988 consagrou, expressamente, no artigo 5º, as duas acepções da igualdade:

- a) igualdade formal: "todos são iguais perante a lei";
- b) igualdade material: "garantindo-se ... a inviolabilidade do direito ... à igualdade..."

Esse dispositivo constitucional tem mais contemporaneidade do que o da Constituição de 1967/69 que, no artigo 153, assegurava somente a igualdade perante a lei (embora a doutrina mais atualizada viesse interpretando extensivamente o dispositivo, incluindo a igualdade material).

A igualdade material está estampada na Constituição de 1988, também, como objetivo fundamental (artigo 3º) e como princípio de Ordem Econômica (artigo 170, VII).

Além disso, a Ordem Econômica destina-se a "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social" (artigo 170). E justiça social significa justiça distributiva da qual um dos instrumentos fundamentais é o tributo que, portanto, deve orientar-se por esse princípio.

3. A Constituição de 1988 expressamente vedou a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente", no artigo 150, II, e, no artigo 145, § 1º, estabeleceu a graduação dos impostos "segundo a capacidade econômica do contribuinte."

Contudo, considerando-se que expressamente a Constituição não veda a aplicação da progressividade, em relação a nenhum tributo, e com base na doutrina mais contemporânea sobre o princípio da igualdade e seu instrumento operativo mais específico, o princípio da capacidade contributiva, pode-se afirmar que ao sistema tributário como um todo é aplicável o critério da progressividade e que a função extrafiscal do tributo submete-se ao sentido superior exigido pelo princípio da igualdade, na direção da justiça social e distributiva.

4. A tributação não pode implicar confisco, por ferir o princípio da capacidade contributiva -- e da igualdade -- além

de estar expressamente vedado na Constituição.

5. Quando o sistema tributário, no seu conjunto, não preserva o mínimo vital, e for extremamente regressivo, será ilegítimo e inconstitucional, pois agride o princípio da igualdade tributária e genérica, indo contra os objetivos fundamentais da República, consagrados na Constituição.
6. A validade jurídica da norma tributária está subordinada à determinação constitucional de que o aspecto material da hipótese de incidência seja uma manifestação de riqueza. Não pode a lei, sob pena de inconstitucionalidade, fazer incidir tributo sobre situação que não seja fato-signo presuntivo de riqueza ou que não preserve o mínimo vital.
7. As diferenças de tratamento tributário, quando o tributo tem função extrafiscal, não ferem o princípio da igualdade desde que estejam fundamentadas nos princípios e objetivos constitucionais.
8. O princípio da capacidade contributiva protege o interesse público ao obrigar a preservação da mínima capacidade econômica dos indivíduos.
9. A regressividade do sistema tributário, no Brasil, resulta da grande utilização da tributação indireta, que nos Estados corresponde à quase totalidade das receitas e, por isso,

não pode ser reduzida; do elevado grau da repercussão do ônus tributário direto das empresas, sobre os consumidores; da baixa tributação sobre ganhos, lucros e rendimentos do capital; da grande facilidade de evasão por parte dos contribuintes de maior capacidade econômica, enquanto os contribuintes de baixa renda nada podem sonegar, seja porque o imposto sobre a renda é retido na fonte, seja porque pagam imposto indireto por ocasião do consumo; não tributação sobre grandes fortunas; não utilização da contribuição de melhoria.

10. Por mais progressivo que seja o sistema tributário, o gasto público pode deturpar todo o efeito da tributação se o seu resultado for aplicado sem objetivos de redistribuição da renda e da correção de desigualdades sociais.

No Brasil, a regressividade existente na distribuição da carga tributária, enquanto não for corrigida no próprio sistema tributário, deverá ser reduzida via orçamento, que deve também cumprir o princípio da progressividade, como se deduz da análise do sentido amplo do princípio da igualdade material, consagrado na Constituição.

Ressalte-se que, hoje, considera-se a renúncia à arrecadação de tributos como "gastos tributários" que devem ser devidamente registrados e controlados. Tanto é assim que a Constituição determina que os benefícios fiscais devem ser explicitados em demonstrativo vinculado ao projeto de lei orçamentária (artigo 165, § 6º).

11. Justificar a regressividade na tributação com o argumento de que somente com concentração de renda pode haver desenvolvimento econômico, significa aceitar um raciocínio simplista que não encontra amparo mesmo na moderna teoria econômica, pois não leva em conta os efeitos da retração de consumo sobre a demanda agregada, constituindo-se em uma leitura superficial das propostas de Keynes.

12. A consciência fiscal da população brasileira é deturpada, deformada, em parte por deficiência cultural, em parte por atavismo, em parte pela forte carga ideológica presente nos meios de comunicação, que na verdade veiculam as pretensões daqueles que possuem maior renda e patrimônio, em manter baixa a respectiva carga tributária enquanto é mantida ou aumentada a tributação indireta, que permanece oculta. Portanto, a própria população é complacente com a baixa tributação das grandes rendas e patrimônio e com a sonegação, sem consciência de que esse quadro significa o acirramento da regressividade tributária.

A consciência fiscal assim distorcida impede uma reação dos contribuintes de fato -- os consumidores -- de maneira organizada, em associações, ou através do voto por ocasião das eleições. A falta de consciência da importância da tributação, no Estado Social de Direito, permite que as classes dominantes manipulem o orçamento público impedindo que o gasto compense a regressividade fiscal das receitas.

13. A falaciosa e ideológica afirmação de que o princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária são meramente programáticos, tem como consequência a inércia dos juízes, advogados, doutrinadores e indivíduos (e associações) que sofrem os efeitos da regressividade da carga tributária.

Por outro lado, o princípio da igualdade passa a se constituir apenas em um mito se a progressividade do sistema tributário não for efetivamente aplicada, através de um programa governamental que tenha esse objetivo, e seja implementado.

Permanecerá como um mito enquanto benefícios fiscais forem concedidos sem fundamento efetivo em valores sociais e constitucionais; enquanto a legislação tributária for progressiva na aparência, mas de fato regressiva; enquanto a administração tributária não impedir as distorções reais da igualdade causadas pela evasão fiscal.

Será apenas ideológico o princípio da igualdade, bem como sua expressão específica, o princípio da capacidade econômica, se a igualdade e a progressividade não forem concretizadas também no orçamento público. Não se pode defender que o princípio da capacidade contributiva é garantia da implementação da igualdade na tributação quando, na realidade, essa afirmação esconde que a igualdade está apenas na captação dos recursos, enquanto que nas despesas voltam a prevalecer privilégios e distorções.

14. A desigualdade na tributação aniquila a racionalidade do sistema tributário. Quando, por diversos motivos, os contribuintes constatarem que a carga tributária é diferente para capacidade econômica igual, perdem o estímulo ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, gerando redução da arrecadação e mais distorções, de toda ordem.

15. A eficácia social do princípio da igualdade tributária dependerá, portanto,
 - a) da ação dos cidadãos (contribuintes de fato e de direito), unidos em associações, e também em partidos políticos, que discutam tributação e orçamento, para contestar desigualdades e reivindicar correções (na receita e na despesa), participando, nas palavras de O'CONNOR (1977: 228) de uma "luta política contra a exploração tributária" que é "hoje em dia, a única forma significativa de revolta tributária."
 - b) das mudanças do Direito Tributário, que se darão dialeticamente e não linearmente, sendo fundamental que os indivíduos e os estudiosos da questão e o Judiciário tenham consciência fiscal e consciência jurídica para distinguir a realidade do mito e da ideologia.

16. A igualdade tributária torna-se eficaz somente mediante consagração na legislação infraconstitucional de normas que tenham por fim a igualdade material. Assim, sem a

existência de lei instituidora do tributo, o contribuinte fica à mercê de atos administrativos do Executivo; porém, sem o cumprimento do princípio da igualdade, essa lei é inconstitucional.

Por outro lado, o poder tributário do Executivo tem crescido muito, sobre o Legislativo, que muitas vezes delega sua competência. Nesse quadro, aumenta a importância do princípio da igualdade tributária na condição de diretriz constitucional que o Executivo não pode descumprir.

17. A justiça social é, contemporaneamente, a justiça distributiva, que corrige as desigualdades criadas pela sociedade, e concretiza a democracia.

A tributação constitui-se em instrumento fundamental da justiça distributiva e, portanto, a eficácia social do princípio da igualdade tributária é condição para a realização da justiça social e da democracia.

Reduzir a ineficácia do princípio da igualdade tributária -- consagrado na Constituição de 1988 -- é avançar rumo a uma democracia (apesar das árduas dificuldades de toda ordem, sejam políticas, econômicas, administrativas, sociais e culturais) possível, material, não apenas formal.

BIBLIOGRAFIA

1. Citada no texto

AFONSO, Carlos A. e SOUZA, Herbert de. O Estado e o Desenvolvimento Capitalista no Brasil. A Crise Fiscal. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1977. 131 p.

ARISTÓTELES. Política. Trad. de Mário da Gama Kury. Brasília, Universidade de Brasília, 1985. 317 p.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985. 164 p.

----- . Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964. 263 p.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Aparência de Riqueza - Riqueza Fictícia - Renda Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (38): 140-163, out/dez, 1986.

- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 6ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 1985. 346 p.
- Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal. 2ª ed. São Paulo, Bushatsky, 1975. 161 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1972. 621 p.
- BOBBIO, Norberto. O Futuro da Democracia; Uma Defesa das Regras do Jogo. Trad. de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1986. 171 p.
- BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2ª ed. São Paulo, Sugestões literárias, 1980. 281 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1985. 345 p.
- CARVALHOSA, Modesto. A Ordem Econômica na Constituição de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1972, 159 p.
- CHAUÍ Marilena. O que é Ideologia. São Paulo, Brasiliense, 1982. 125 p.
- COELHO, Luiz Fernando. Introdução à Crítica do Direito. Curitiba, Livros HDV, 1983. 212 p.

----- . Lógica Jurídica e Interpretação das Leis. Rio de Janeiro, Forense, 1981. 356 p.

Constituição da República Federativa do Brasil - 1988. Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 1988, 292 p.

Constituição da República Federativa do Brasil - 1967. Rio de Janeiro, Forense, 1970. 302 p.

COSTA, Ramón Valdés. "A Codificação Tributária na América Latina." Trad. de Brandão Machado. Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coordenador Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984. p.241-260.

CUNHA, Rosa Maria Cardoso da. O Caráter Retórico do Princípio da legalidade. 1ª ed. Porto Alegre, Síntese, 1980. 139 p.

DALTON, Hugh. Princípios de Finanças Públicas. Trad. de Maria de Lourdes Modiano. 2ª ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1972. 301 p.

DINIZ, Maria Helena. Norma Constitucional e seus Efeitos. São Paulo, Saraiva, 1989. 151 p.

ENTERRIA, Eduardo Garcia. "Hermeneutica e Supremacia Constitucional - El Principio de la interpretación conforme a la

Constitución de todo el Ordenamiento". Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais (77): 33-8, jan/mar, 1986.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador de Obrigação Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1974. 159 p.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro, Forense, 1981. 367 p.

FARIA, Anacleto de Oliveira. Do Princípio da Igualdade Jurídica. São Paulo, RT e USP, 1973. 288p.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. "Interesses Difusos na Futura Constituição." Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais. (82): 111-14, abr/jun, 1987.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. Direito Constitucional: Teoria da Constituição; As Constituições do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, 1976. 186 p.

GIFFONI, Francisco de Paula e VILLELA, Luiz A. Tributação da Renda e do Patrimônio. Instituto de Pesquisas do IPEA - Instituto de Planejamento Econômico e Social. Rio de Janeiro, mimeografado, 1987. 67 p.

- GRAU, Eros Roberto. A Constituinte e a Constituição que Tere-
mos. São Paulo, RT, 1985. 84 p.
- JAGUARIBE, Hélio e outros. Brasil, 2000 - Para um Novo Pacto
Social. 2ª ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1986. 196 p.
- JARACH, Dino. "Limites Constitucionales al Ejercicio Del Poder
Fiscal" Temas de Derecho Tributário. Buenos Aires, Comisión
Viaje de Estudios De La Facultad de Ciencias Economicas,
1967. p. 4-60.
- JEAMMAUD, Antoine. "En Torno al Problema de la Efectividad del
Derecho". Revista Contradogmáticas. Almed, Santa Cruz do
Sul, (2/3): 50-77, 1983.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. Trad. de João
Baptista Machado Coimbra, Armênio Machado Editora, 1984. 484
p.
- KONDER, Leandro. O Que é Dialética. São Paulo, Brasiliense,
1981. 87 p.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. "Eficácia das Normas Consti-
tucionais Sobre Justiça Social." Revista de Direito Público.
São Paulo, a Revista dos Tribunais (57/58): 232-56, jan/jun,
1981.

- . O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.
1ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- MELO, Osvaldo Ferreira de. "Considerações sobre Política Jurídica. Sequência. Florianópolis, UFSC, (15): 9-13, dez, 1987.
- . "Sobre Consciência Jurídica." Sequência. Florianópolis, Imprensa Universitária, (3): 71-8, jan/jun, 1981.
- MESTRES, Magin Pont. Os Impostos. Trad. de Sonia Ramos. Biblioteca Salvat de Grandes Temas. Rio de Janeiro, Salvat, 1979. 142 p.
- MONTEQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de. O Espírito das Leis. Trad. de Fernando Henrique Cardoso e Leoncio Martins Rodrigues. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1982. 720 p.
- NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974. Trad. p/o espanhol de Jose Zamit Ferrer. 476 p.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976. 294 p.

O'CONNOR, James. USA : A Crise do Estado Capitalista. Trad. de João Maia. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1977. 264 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Rio de Janeiro, Renovar, 1988. 100 p.

----- "Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (40): 185-9, abr/jun, 1987.

PANTZIER, Helge Detlev. Impostos Indiretos no Brasil: Uma Proposta. Florianópolis, UFSC-CPGD-Dissertação de Mestrado, 1980. 150 p.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. Derecho Tributário. Madrid, Editorial de Derecho Financieiro, 1968. Vol. 1, 367 p.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. "Reforma Tributária e Constituinte". Revista de Finanças Públicas. Brasília, Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. (370): 33-59, abr/mai/jun, 1987.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Trad. de Vamireh Chacon. Ed. Universidade de Brasília, Brasília, 1981, 461 p.

- REALE, Miguel. Teoria Tridimensional do Direito. 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 1980. 93 p.
- ROSS, Alf. Sobre el derecho y la justicia. Trad de Genaro R. Carrio. Buenos Aires, Editorial Universitária de Buenos Aires, 1977. 370 p.
- SCHMOLDERS, Günter. "Lo Irracional en la Hacienda Publica". Problemas de Psicologia Financiera. Trad. de José Maria Martin Oviedo. Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1962. 146p.
- Teoria General del Impuesto. Trad. de Luis A. Martin Merino. Madrid, Editorial de Derecho Financeiro, 1962. 301 p.
- SIDOU, J.M. Othon. A Natureza Social do Tributo. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1978. 130 p.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 3ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985. 650 p.
- SILVA, Mário Tinoco da. "A Crise Financeira do Setor Público no Brasil e a Reforma Tributária". Revista de Finanças Públicas. Brasília, SEF/MF. (366): 3-32, abr/mar/jun, 1986.

SIMONSEN, Mário Henrique. Política Tributária." Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional. Conferência. Brasília, Coordenação de Publicações. Câmara dos Deputados, 1982. p. 667-690.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações - Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas. Trad. de Luiz João Baraúna. 3ª ed. São Paulo, Nova Cultural, 1988. Vol III, 196 p.

TABOADA, Carlos Palao. "Isonomia e Capacidade Contributiva." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (4): 125-154, abr/jun. 1978.

TIPKE, Klaus. "Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário". Trad. de Brandão Machado. Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira/ Coordenador Brandão Machado. São Paulo, Saraiva, 1984 p. 515 a 527.

TORRES, Ricardo Inbo. Sistemas Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro, Forense, 1986. 876 p.

UCKMAR, Victor. "Diretrizes da Corte Constitucional Italiana em matéria tributária." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais. (38): 7-17, out/dez, 1986.

----- . Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976. 122 p.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Aproximacion al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (15/16): 31-74, jan/jun, 1981.

----- . "Reflexões sobre a Noção de Base." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (7/8): 9-21, jan/jun, 1979.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. Trad. de Roque Antonio Carrazza. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980. 162 p.

----- . Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributário. Buenos Aires, Depalma, 1975. 691 p.

VILLELA, Luiz Arruda. "Uma Proposta de Revisão dos Gastos Tributários no Brasil". Revista de Finanças Públicas. Brasília, SEF/MF. (366): 44-9, abr/mai/jun, 1986.

WARAT, Luis Alberto. "Novos Aspectos de uma Velha Crise: a Subjetividade do Direito no Centro da Tela Crítica." Revista Contradogmáticas. Ed. ALMED - Associação Latino-Americana de Metodologia do Ensino do Direito. Santa Cruz do Sul, (2/3): 146-150, 1983.

2. Consultada

AGÜERO, Antonia Aguilló. "Estructura de la Imposicion sobre la Renta y el Patrimonio y el Principio de Capacidad Contributiva." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (41): 36-71, jul/set, 1987.

----- . "Impuesto sobre el Patrimonio Liquidado en Derecho Comparado." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (40): 16-32, abr/jun, 1987.

ATALIBA, Geraldo. "Constituinte e Sistema Tributário." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (36): 140-146, abr/jun, 1966. 295 p.

----- . Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 1ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1966, 295 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar, Princípio da Legalidade Tributária e Decreto-Lei: O Conflito Doutrinário. Florianópolis, UFSC-CPGD - Dissertação de Mestrado, 1983. 91 p.

BARROSO, Luís Roberto. "Igualdade Perante a Lei". Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais (78): 65-77, abr/jun, 1986.

- BEREIJJO, Alvaro Rodríguez. "La Hacienda Publica y el Modelo de Estado, en la Constitución Española de 1978." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (34): 57-76, out/dez, 1985.
- BORGES, Antonio de Moura. "O Princípio da Igualdade na Tributação." Direito Tributário Atual. São Paulo, Resenha Tributária e IBDT, (6): 1621-37, 1986.
- CARRAZA, Roque Antônio. Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986. 274 p.
- CARVALHO, Luís Alberto de Matos Freire de. "Normas Programáticas na Constituição". Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais, (82): 156-66, abr/jun, 1987.
- CARVALHO, Paulo de Barros. "Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuição." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (7/8): 135-51, jan/jun, 1979.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. "O Novo Sistema Tributário." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (36): 112-134, abr/jun, 1986.

COSTA, Ramón Valdés. "Los Principios Jurídicos Fundamentais en la Codificación Tributária de América Latina." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista do Tribunais, (3): 51-61, jan/mar, 1978.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. "A Isonomia, a Propriedade Privada e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (15/16): 115-134, jan/jun, 1981.

DUE, John F. Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento. Trad. Camila Perret. São Paulo, Perspectiva, 1974. 261 p.

FERRAZ, Sérgio. "Privilégios Processuais da Fazenda Pública e Princípio da Isonomia." Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais. (53/54): 38-43, jan/jun, 1980.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. "Direitos e Garantias Individuais: O Princípio da Isonomia." Revista de Direito Público. São Paulo, Revista do Tribunais. (49/50): 121-32, jan/jun, 1979.

GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. "Isonomia e Igualdade Material Na Constituição Brasileira". Revista de Direito Público. São Paulo, Revista dos Tribunais. (72): 125-32, out/dez, 1984.

GIFFONI, Francisco de Paula. "O Novo Sistema Constitucional Tributário e Orçamentário." Revista de Finanças Públicas. Brasília, Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. (367): 5-14, jul/ago/set, 1986.

GIFFONI, Francisco de Paula e RANGEL, Paulo Euclides. "Reforma Tributária e Imposição do Ativo Líquido Pessoal". Revista de Finanças Públicas. Brasília, Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. (367): 9-17, jul/ago/set, 1986.

GRAU, Eros Roberto. Elementos de Direito Econômico. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981. 136 p.

----- Direito, Conceitos e Normas Jurídicas. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988. 204 p.

MACHADO, Hugo de Brito. "Constituinte e Reforma Tributária". Revista de Finanças Públicas. Brasília, Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. (370): 05-32, abr/mai/jun, 1987.

MAYA, Rômulo. "Algumas Considerações sobre os Sistemas Tributários dos Estados Federativos em Desenvolvimento." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (38): 236-239, out/dez, 1986.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1984. 937 p.
- NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. "A Consideração Econômica no Direito Tributário." Estudos Tributários. Direção Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, Resenha Tributária, 1974. 349-384.
- PEREIRA, Osny Duarte. Nova República: Constituição Nova. Rio de Janeiro, Philobiblion, 1985. 284 p.
- PEREZ, Julio Banacloche. Manual de Economía Financiera. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971, 342 p.
- REZENDE, Fernando (Coordenador). Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Instituto de Pesquisas do IPEA-Instituto de Planejamento Econômico e Social. Rio de Janeiro, mimeografado, 1987. 63 p.
- SHOUP, Carl S. O Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo, Fundação Getúlio Vargas - Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965. 80 p.
- SILVA, José Afonso da. "A Competência Tributária Federal." Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional. Conferência. Brasília, Coordenação de Publicações da Câmara dos Deputados, 1982. p. 145-166.

TILBERY, Henry. "O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação." Estudos Tributários. Direção Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, Resenha Tributária, 1974. p.308-348.

----- . Tributação e Integração da América Latina. São Paulo, José Bushatschky, Editor, 1971. 177 p.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Funciones de Los Impuestos Sobre la Renta de las Personas Físicas Y sobre el Patrimonio." Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, (36): 35-48, abr/jun, 1986.

WARAT, Luis Alberto. Mitos e Teorias na Interpretação da Lei. Porto Alegre, Síntese, 1979. 159 p.

ZAVARIZI, Indio Jorge. ICM e a Federação. UFSC-CPGD. Dissertação de Mestrado. 1978. 97 p.

CORPO DOCENTE

- ABREU, Alcides
Doutor em Direito (Economia Política e Teoria Geral do Estado)
- AGUIAR, Olga Maria de
Doutora em Direito (Dir. Social - UNAM - México)
- BLASI, Paulo Henrique
Doutor em Direito (Direito Administrativo)
- BASTOS, João José Caldeira
Mestre em Direito pela UFSC
- BORGES, Nilson
Mestre em Direito pela UFSC
Cursando Doutorado na UFSC
- CARLIN, Volnei Ivo
Doutor em Direito (Doctorat D'Etat-Universidade de Toulouse-França)
- CAUBET, Christian Guy
Doutor em Direito (Doctorat D'Etat-Universidade de Toulouse-França)
- COELHO, Luiz Fernando
Doutor em Direito (Filosofia do Direito)
- GOULART, Clóvis de Souto
Doutor em Direito (Teoria Geral do Estado)
- GRILLO, Vera Terezinha de Araújo
Mestre em Direito pela UFSC
Cursando Doutorado na UFSC
- MELO, Ari Kardec Bosco de
Doutor em Direito (Direito Financeiro)
- MELO, Orlando Ferreira de
Doutor em Direito pela UFSC
- MELO, Osvaldo Ferreira de
Doutor em Direito (Teoria Geral do Estado)
- PASOLD, Cesar Luiz
Doutor em Direito (Direito do Estado - USP - SP)
- RÉGIS, Osni de Medeiros
Doutor em Direito (Teoria Geral do Estado e Economia Política)
- ROCHA, Leonel Severo
Doutor em Direito pelo Centro de Altos Estudos Sociais de Paris
- VEIGA, Luiz Adolfo Olsen da
Mestre em Direito pela UFSC - Cursando Doutorado na UFSC
- VIEIRA, José Márcio Marques
Mestre em Direito pela UFSC
Cursando Doutorado na UFSC
- WARAT, Luiz Alberto
Doutor em Direito e Ciências Sociais (Universidade Nacional de Buenos Aires, Argentina).