FUNDAMENTOS DA EQÜIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

JOÃO BAPTISTA MOREIRA*

1. A eqüidade no direito universal; 2. As três acepções de eqüidade no direito tributário brasileiro.

1. A eqüidade no direito universal

1.1 Introdução

Diz-se da eqüidade um instituto decadente e, em virtude disso, a sua precisa conceituação é cada vez mais chã e confusa, gerando controvérsias cansativas e intermináveis.

Entretanto, tendo o Código Tributário Nacional feito referência ao emprego da eqüidade, como um dos meios de interpretação da legislação tributária, na ausência de disposição expressa, e com outras acepções em diversas funções, urge esclarecer e precisar o que é eqüidade, para esses fins.[1]

Ensina o fulgurante mestre da Universidade de Roma que o conceito do *ius naturale* relaciona-se com da *aequitas*: "*aequitas* significa propriamente *equiparação,* isto é, "tratamento igual dado a coisas ou relações iguais."[2] É a orientação que vem do direito romano, contida na afirmação do *id quod semper aequum et bonum est jus dicitur*: *ut est jus naturale*.[3] É esse o sen-

* Professor da Escola de Administração Fazendária.

1 Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Rio, Forense, 1970 p. 388; art. 108 do CTN e outros comentários.

2 Del Vecchio, Giorgio. *Lições de filosofia do direito.* Coimbra, Arménio Amado, 1972. v. t. 1, p. 56.

3 Gusmão, Paulo Dourado de. *Introdução à ciência do direito.* Rio, Forense, 1973 p. 85.

tido mais próprio de eqüidade, aquele em que o direito se confunde com a justiça.

Comentaristas de grande renome, mas de rápida apreciação, tendem a confundir a pretensão de "tratamento igual dado a coisas ou relações iguais" simplesmente com a analogia, reservando para a mitigação o único emprego da eqüidade. Por essa razão, talvez, a eqüidade foi varrida de nosso diploma civil, como instrumental de interpretação,[4] embora se use a expressão, aqui e acolá, perdidamente no texto. É que, como mitigação, o emprego da eqüidade não teria aplicação na disputa civil.

É o desconhecimento da realidade metafísica do direito, envolvente das demais. Incide-se no erro de Laurent, antigo e laureado jurista francês, que afirmava que todo o direito estava contido nos códigos.

Porém, o direito não se exaure nos códigos. Os códigos são lacunosos. O direito tem malhas mais apertadas, capazes de jungir com estreiteza quase atômica os rombos da lógica positiva. Há até os que defendem a *logische Geschlosenheit des Rechts,* a ausência de lacunas no direito. Com diferentes rumos concepcionais, juristas do mais elevado saber admitiram a plenitude logicamente necessária do direito, tais como, Brunetti, Zitelmann, Donati, Kelsen, Cossio e Miguel Reale, entre outros.

Existindo a determinação que ao juiz não é permitido o *non liquet,* a lacuna de um sistema jurídico terá de ser transposta, ou por expansão do ordenamento, ou por enxertia do ordenamento. O primeiro método supridor, tipicamente positivista, é a auto-integração do sistema pela analogia, ou seja, a extensão do tratamento jurídico material, previsto expressamente para determinado caso, a um parelho, não previsto. O segundo método de suplência, que Geny apelidou de "revelação científica do direito", se prende à concepção de que, se os sistemas jurídicos têm lacunas, o direito é um *continuum* perfeito que não se exaure na positividade, o mundo jurisnaturalista. É a heterointegração, a busca no arsenal metafísico dos princípios gerais de direito, da eqüidade, da justiça, das razões sociais e de outros elementos refulgentes do patrimônio humano.

Ora, abre-se aos olhos, então, que não há que confundir o instituto positivista da analogia com o princípio jurisfilosófico da eqüidade.

Quando Del Vecchio ensina que "eqüidade é tratamento igual dado a coisas ou relações iguais", ele fala do *ex aequo et bono,* fala da justiça que presidia a consciência do magistrado romano, cujo poder era mais vasto

[4] Art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil e arts. 1 040, IV, e 1 456 do Código Civil Brasileiro.

que o do magistrado moderno e que, através de *edictum,* reconduzia o direito positivo aos mandamentos imutáveis do direito natural.

Assim, mesmo nas suas nuanças, nas suas distintas concepções, eqüidade é sempre um princípio de direito natural.

Escoimada essa daninha confusão que sói vicejar em terrenos adumbrosos, cumpre seguir.

O "tratamento igual dado a coisas ou relações iguais" preside as elaborações legislativas e avulta na maior delas, o princípio da capacidade contributiva. Note-se que o decantado princípio de igualdade é um *minus* em relação a esse outro, por envolver apenas uma noção de igualdade formal.

Na mitigação do rigorismo da lei, o princípio da *lex mitior* está presente por razões históricas que — quem nos dera escavar em magras linhas! — procede dos tempos em que algumas classes tinham privilégio no foro, na imputação, na tipificação, na apenação e no cumprimento da pena se é que a cumpriam. A mitigação aplicada *in mellius* "igualava", protegia os humildes, os pobres e os fracos do furor insano de um tratamento legal "eqüitativo", impossível, sempre *in pejus,* para os deserdados da sorte, em virtude daqueles privilégios. Já a régua lésbia, de Aristóteles, feita de maravilhosa substância que se adaptava aos objetos que aferia — em tempos em que os sistemas jurídicos tinham mais omissões que estrelas há no céu — desprezava o tratar de soluções analógicas, o que obrigava os juízes a criarem normas para cada caso, ou abrandá-las. A simples matematicidade de aplicar a tudo e a todos a mesma régua rígida significava recompensar e apenar igualmente pessoas desiguais em mérito, culpa ou privilégios. É o verdadeiro princípio de perfilhamento da desigualdade nas duras relações entre o leão e o cordeiro, o Estado e o indivíduo, o poderoso e o humilde.

A criação da norma pelo magistrado é reconhecimento cabal, por parte do legislador, de que qualquer sistema é imperfeito, sujeito a lacunas na aplicação do direito ao fato, o conhecimento de que, a suplência analógica tendo-se revelado impotente, é necessário recorrer à eqüidade, ir buscá-la no arsenal metajurídico, para que o juiz legisle onde o legislador não previu, fazendo-o com justiça, com eqüidade...

A criação da norma pela "autoridade competente para aplicar a legislação tributária" (art. 108, CTN) obedece à moderna orientação da escola criticista, quanto à metodologia aplicativa do direito tributário, e afirma, definitivamente, a influência jusnaturalista nesse ramo de ciência jurídica.[5]

[5] Larraz, José. *Metodología aplicativa del derecho tributário.* Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952. p. 7-16.

No *continuum* temporal do direito, é de pouco tempo o surgimento dos pretensos sistemas plenos, e mais recentes ainda são as teorias jurídicas que o afirmam, umas brilhantes, como a de Kelsen, outras mortiças como seus defensores. A julgar suficiente essa capacidade de suplência positivista, não há lugar para o emprego da eqüidade. Felizmente, o Código Tributário Nacional não foi julgado pelos seus autores — estes, sim, juristas plenos, como obra de suprema perfeição, capaz de se aplicar positivamente a todo e qualquer fato. Por essa razão, entre outros recursos suprapositivos, avulta, nessa obra magnífica, o emprego da eqüidade, com várias nuanças.

Veremos, a seguir, como, em tempos mais recentes, descobriu-se que o "tratamento igual..." pode ser injusto, destruindo a igualdade material, semelhantemente ao que se obtém, em resistência dos materiais, ao se submeter ao mesmo tratamento a gipsita e o diamante.

Trata-se da descoberta histórica da existência de uma igualdade formal diferente de uma igualdade material. E aí repousa o grande equívoco de Kelsen: assim como o conceito de validade, na "teoria pura", é meramente formal, assim quer o gênio de Viena que a igualdade jurídica seja lógica resultante da generalidade da norma, o que convulsiona a realidade jurídica porquanto o principal foi definido a partir do instrumental. Logo, a igualdade deverá ser produto de uma "penetração" da realidade da vida — tão evolutiva quanto mais velho o sistema, na intencionalidade insuficiente da realidade normativa de um ordenamento.

Por muito tempo, para os juristas, o princípio da igualdade foi tido como uma identidade jurídica em pé de absoluta justiça.

Leibnitz, porém, já afirmara que, no mundo da lógica, não existem dois seres idênticos. Um célebre lógico alemão, Gottlob Frege, intentou, então, demonstrar que era possível afirmar a identidade de *a* e *b*, se eles fossem dois nomes de um mesmo objeto.[6]

Wittgenstein, no entanto, eliminou até essa última possibilidade de identidade ao afirmar:

"5.5303 Beiläufig gesprochen: Von zwei Dingen zu sagen, sie seien identisch, ist ein Unsinn, und von Einem zu sagen, es sei identisch mit sich selbst, sagt gar nichts.

5.531 Ich schreibe also nicht "*f* (*a*, *b*).*a*=*b*", sondern "*f*(*a*, *a*)" (order "*f*(*b*, *b*)"). Und nicht "*f*(*a*, *b*). ~ *a*=*b*", sondern "*f*(*a*, *b*)".

[6] Gottlob Frege. Über Sinn und Bedeutung. *In*: *Zeitsschrift für Phil. und phil.* Kritik, 1892 v. 100, p. 25 e segs.

5.532 Und analog: Nicht "$(\exists x).\ f(x,\ x)$"; und nicht "$(\exists x.\ y).\ f(x,\ y).\ \sim\ x{=}y$", sonder 2 $(\exists x,\ y)$. (Also statt des Russell'schen "$(\exists x,\ y)$": "$(\exists x,\ y).\ f(x,\ y).\ v.\ (\exists x).\ f(x,\ x)$".)

5.5321 Statt "(x): $fx \supset x = a$" schreiben wir also z. B. "$(\exists x).\ fx.\ \supset.\ fa$: $\sim\ (\exists x,\ y).\ fx.\ fy$". Und der Satz "nur Ein x befriedigt f ( )" lautet: "$(\exists x).\ fx$: $\sim\ (\exists x,\ y).\ fx.\ fy$".

5.533 Das Gleichheitszeichen ist also kein wesentlicher Bestandteil der Begirffsschrift."[7]

Com essa demonstração, a igualdade de duas coisas, ou de dois seres, perante a lógica formal, tornou-se um sem-sentido.

Este sem-sentido de parte essencial da matéria jurídica também foi notado por Cohen, que escreveu notável crítica sob o título significativo "Transcendental nonsense and the functional approach",[8] sob inspiração de Von Jhering,[9] onde afirma que é larga a prática, entre os advogados, de crer no impossível, pelo mesmo método que a rainha ensina a Alice, na clássica obra de Lewis Carroll: "Quando tinha a tua idade o fazia (tentar crer em coisas impossíveis, sem sentido) sempre durante meia hora por dia. Algumas vezes já cheguei a crer até em seis coisas impossíveis antes do café da manhã". E encerra seu trabalho com esta maravilhosa conclusão: "A descrição jurídica é cega sem a luz orientadora de uma teoria dos valores. Através da união da ciência jurídica objetiva e de uma teoria crítica dos valores sociais, nossa compreensão do significado humano do direito haverá de se enriquecer. A lealdade a esta união de disciplinas distintas indicará o que há de importância perdurável na ciência do direito e na filosofia jurídica contemporânea".

A esse propósito, Kantorowicz aconselhava que as normas fossem lidas exatamente no sentido contrário de cada enunciado, para verificar que conseqüências nocivas adviriam, assim, para a vida social.[10]

Porém, é Perelman quem estabelece, definitivamente, a diferença palpável entre a igualdade formal e a igualdade material, ao retomar o raciocínio de

[7] Wittgenstein, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*, Madrid, Revista de Ocidente, 1957 p. 142.

[8] Cohen, Felix S. Transcedental nonsense and the functional approach. *Columbia Law Review*, v. 35, nº 6, cap. 1, nº 1, nota 7, 1935.

[9] Von Jhering. Im juristichen Begriffshimmel. In: *In Scherz und Ernst in der Jurisprudenz*. 1912 passim.

[10] Kantorowicz. *Rechtswissenschaft und Soziologie*. 1912, passim.

Wittgenstein, transportando-o para o mundo jurídico: "On dit de deux objets, *a* et *b*, qu'ils sont egaux s'ils sont interchangeables, c'est-à-dire si toute proprieté de l'un est aussi une proprieté de l'autre. II est donc just de traiter de la même façon des être egaux, puisque rien ne justifie leur traitement inégal. Par conséquent, ce que l'on dit de l'un doit pouvoir être dit de l'autre, ce qui est la formulation pragmatique du principe d'identité.

Ainsi, en première approximation, la règle de justice pose l'exigence do traitement égal d'êtres égaux.

Cette règle est indiscutable, mais quelle est sa portée? Son champ d'application semble en effet extrement réduit. Il est même tout a fait nul si nous admettons le principe des indiscernables de Leibniz, selon lequel il n'existe pas deux êtres identiques, cést-à dire deux êtres dont toutes les proprietés soint les mêmes. S'il en est ainsi, l'affirmation que *a* et *b* sont identiques serait une contradiction dans les termes".

E, conclui: "Sil n'y a pas d'êtres identiques, la regle de justice n'a d'intèrêt que si elle nous dit comment traiter des êtres qui ne sont pas identiques."[11]

Ocorre que, entre nós tributaristas, o princípio da capacidade contributiva ("os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte") — que na realidade é um princípio de igualdade material em relação à igualdade formal do "a lei é igual para todos" — o princípio da capacidade contributiva, dizia, é um velho conhecido nosso, como a "justiça fiscal", a anistia, a retroatividade benigna, a mitigação, e outros princípios jusnaturalistas, que não poderiam faltar em um ramo de direito obrigacional, onde o todo-humílico cidadão se relaciona juridicamente com o todo-poderoso Estado.

Qualquer outra informação provém da idéia inexata do direito tributário como um ramo excepcional e de acentuada autonomia. Ora, nem o direito tributário é excepcional nem sua pretensa autonomia ultrapassa os modestos lindes de uma comodidade didática, como, aliás, pontifica Ataliba.[12]

Urge, portanto reconhecer a transição da teoria geral para a dogmática, dar o *Aufhebung* do corte formalista de "sistema" ao corte operacional do "modelo". O sistema, por mais perfeito que tenha sido concebido, não pode abarcar a concretização de cada momento do longo itinerário histórico que terá de percorrer. O modelo, dotado de alta estratégia operacional, não se estilhaça, se adapta e sobrevive.

[11] Perelman, Chaïm. *Droit, morale et philosphie*. Paris, LGDJ., 1976 p. 26 e 27.
[12] Ataliba, Geraldo. *Princípios de procedimento tributário*. In: Fanucchi, Fábio et alii. *Novo processo tributário*. São Paulo, Resenha, 1975 p. 8.

Ora, a evidência do processo histórico concreto está registrada em toda a história e não admite hipóstase. A concepção kelseniana perante a justiça e o direito natural falsificou-se a partir de um conceito claudicante de ciência, o tomado da redução transcendental de Kant, considerado pelo positivismo como a única existência válida do conhecimento, ao recusar o recurso das soluções suprapositivas.

Estando, já na atualidade, suficientemente inferiorizada a posição positivista, resta relembrar a advertência memorável de Welzel: "O direito, por sua própria essência, só pode ser reto — mesmo o direito positivo".

Entre nós, honrosa exceção é o pensamento de Vicente Ráo na magistral obra *O direito e a vida dos direitos,* onde analisando eqüidade, começou por ensinar que "por igual modo devem ser tratadas as coisas iguais e desigualmente as desiguais."[13] O que define bem a função da igualdade material.

A falha gritante provocou, até, do constituinte de 34, a inclusão da eqüidade na Constituição Federal,[14] quando se constatou que o nosso ordenamento não era rejuvenescido por esse instrumental suprapropósito.

1.2 Apanhado histórico

Nos inúmeros textos legais brasileiros, onde se contemplou a eqüidade, ela aparece com três significações nítidas: tratamento igual dado a coisas ou relações iguais; mitigação do rigorismo da lei; e criação de norma pelo magistrado.[15]

Entre os textos principais, que nos estão à mão, podemos citar: o art. 16 do Decreto nº 24.150, de 20 de abril de 1934 (Lei de luvas); Decreto-lei nº 466, de 4 de junho de 1938, no seu art. 54; arts. 114 e 289 do Código de Processo Civil; o art. 176 do Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945; o art. 9º da Lei nº 4.214, de 1963; o Decreto nº 36.721, de 26 de agosto de 1945, no seu art. 196; o art. 69 do Decreto nº 53.154, de 10 de dezembro de 1963; e o art. 8º da Consolidação da Legislação Trabalhista.[16]

Assim, partimos da idéia que, a princípio, por herança romana, tudo o que se relacionava com a eqüidade traduzia o *ex aequo et bono.*

[13] Ráo, Vicente. *O direito e a vida dos direitos.* São Paulo, Max Limonod, 1972 v. t. 1, p. 88.

[14] Art. 113, nº 37, da Constituição Federal de 1934, que não se repetiu depois.

[15] Art. 114 do Código de Processo Civil Brasileiro.

[16] Índice da Consolidação da Legislação Federal. São Paulo, Lex Editora, passim.

Infelizmente, na observação justa de Aristóteles, as leis sempre contiveram iniqüidade: "apenas a lei impõe diferença entre o homem livre e o escravo; a natureza não faz distinção entre eles."[17] E essa iniqüidade de conceituar resulta forçosamente na iniqüidade ao julgar, distribuir ou apenar. Os soberanos, dominando os tribunais, usaram e abusaram da eqüidade para fins iníquos, para impor privilégios, para perseguir, para aviltar. Daí brotou, até, um insurgimento geral contra a eqüidade: "Que Dieu nous garde de l'équité du Parlement (quand, bien entendu, le Parlement etait organe judiciaire)."[18]

Desde a antigüidade, os governantes costumavam comungar de opiniões antagônicas ao sentimento popular e a preocupação geral — primeiro dos filósofos e depois dos insurgentes — era estabelecer limites às ameaças contra a liberdade. Thomas Morus, ao imaginar a *Utopia,* está dominado por essa preocupação. "O supremo direito é uma injustiça suprema. A vontade do legislador não é tão infalível e absoluta que seja necessário desembainhar a espada à menor infração aos seus decretos. A lei não é tão rígida e estóica que coloque, no mesmo nível, todos os delitos e crimes e não estabeleça nenhuma diferença entre matar um homem e roubá-lo. Se a eqüidade não é uma palavra vã, há entre essas duas ações um abismo."[19] E mais adiante: "Essas maquinações decretadas pelos ricos em nome do Estado, e, por conseguinte, em nome dos pobres também, são transformadas em leis."[20]

Ecoa, ainda, o brado de John Stuart Mill, em *On liberty*: "A luta entre liberdade e autoridade é característica mais relevante nas partes da história com que nos familiarizamos mais cedo, particularmente na da Grécia, Roma e Inglaterra. Mas, outrora, essa competição verificava-se entre súditos... e o governo. Os governantes eram concebidos como estando numa posição necessariamente antagônica face ao povo... Seu poder era considerado necessário, mas também altamente perigoso... O objetivo dos patriotas, por conseguinte, era estabelecer limites para o poder que se deveria suportar que o governante exercesse sobre a comunidade; essas limitações sendo aquilo que se entendia por liberdade."[21]

17 Aristóteles. *A política.* São Paulo, Hemus, 1966 p. 13.

18 Rotondi, Mario. *Aspects nouveaux de la pensée juridique in recueil d'études en hommage a Marc Ancel.* Paris, Pedone, 1975 t. 1, *Études de droit privé, de droit public et de droit comparée.* p. 44.

19 Morus, Thomas. *A utopia.* Rio, Edições de Ouro, s. d. p. 46.

20 Id. ibid. p. 168.

21 Friedriech, Carl J. *Tradição e autoridade em ciência política.* Rio, Zahar, 1974 p. 83 e 84.

Outra não é a preocupação de Beccaria: "Só com boas leis podem impedir-se tais abusos. Mas, de ordinário, os homens abandonaram às leis provisórias e à prudência do momento o cuidado de regular os negócios mais importantes, quando não os confiam à discrição daqueles mesmos cujos interesses é oporem-se às melhores instituições e às leis sábias."[22]

É que o uso indiscriminado da eqüidade no seu tradicional conceito romano importava sempre em aumento da pena, para os fracos, e discriminação da mesma para os pobres, porquanto assim sempre fora, estabelecendo terríveis precedentes. O magistrado, levado pela *doxa* da época, que era o pensamento das classes dominantes, na ausência de texto, criava um tipo para o pretenso criminoso.

Surge, então, poderoso, o conceito e o princípio de reserva legal, como verdadeiro escudo de segurança contra o uso abusivo da eqüidade: *nullum crimen, nulla poena sine lege!*

Como a eqüidade era: "o tratamento igual dado a coisas ou relações iguais", admitia-se a hipótese *in pejus* tanto como a *in mellius*. Obstada a hipótese *in pejus* pelo princípio da reserva legal, o grande baluarte de justiça da escola clássica, restou à eqüidade a hipótese *in mellius*, na senda penal. Daí porque surge a conceituação de eqüidade como mitigação, como instrumento de suavização do rigor da norma abstrata, tendo em vista certas peculiaridade no caso concreto, que alguns julgam ser a única.

Há, então, no sentido mais geral de eqüidade, o sentido de "tratamento igual", duas nuanças a considerar: a acepção antiga, de igualdade formal, que gerou terror à expressão, como verdadeiro sentimento de iniqüidade; e a acepção moderna, de igualdade material, a busca incansável de justiça, que nem sempre o direito consegue satisfazer, em busca de "tratamento igual", em busca da justiça.[23]

Ressurge, assim, a eqüidade, como escudo, como broquel, em todo seu vigor, neste século XX, século atordoante do recrudescimento da força e do poder, com desconhecimento absoluto dos direitos humanos e do indivíduo, contra essa idéia monstruosa do totalitarismo, que sorri da ingenuidade dos liberais, e prega o fato consumado como o suporte da norma fundamental.[24]

A norma fundamental, que repousava nos princípios do direito natural, servira para abjurar o direito absolutista dos monarcas, que repousava no direito

[22] Beccaria, C. *Dos delitos e das penas*. Rio, Edições de Ouro, s.d. p. 25.
[23] Novissimo Digesto Italiano. 3. ed. Torino, Unione Tipográfico, 1964 v. 6, p. 619 e 620.
[24] Friedriech, Carl J. op. cit. p. 85 e 86.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

divino: *Dieu et mon Droit*. Recebida mal, a princípio, pelos totalitaristas, como se queixa o gênio de Viena, rapidamente foi transformada, a "teoria pura", num instrumento de tirania, bastando para isso colocar como suporte da norma fundamental a violenta apropriação do poder. E dizer-se que a intenção criadora fora gerá-la livre de todo pecado!: "Como se mantém completamente alheia a toda política, a teoria pura do direito afasta-se da vida real e, por isso, fica sem valor científico."[25]

Assim, a alta freqüência da intervenção pela eqüidade, com revigoramento positivo, é uma necessidade do século, ressuscitando a *aequitas naturalis*, a justiça ideal que promove edificações no direito em vigor, e a *aequitas civiles*, expressão do próprio direito, ao eco, ainda, do desabafo de Cícero: "Summum jus, summa injuria".

A aplicação da eqüidade, como demonstrado à saciedade, é uma contingência histórica da própria história, que se repete, e da natureza humana, que não demonstra ter evoluído, pelo que a sociedade necessita dessa válvula de segurança social, a eqüidade, para evitar que, parodiando Santo Agostinho, a respeito da "Cidade de Deus na Terra", "a fé, uma vez perdida, a segurança também desapareça por certo".

1.3 A intervenção judicial

Chegados eis que somos à análise da terceira concepção de eqüidade mais encontradiça entre nós: a criação da norma pelo magistrado.

A sua origem no direito pátrio é o art. 114 do Código de Processo Civil que reza que "quando autorizado a decidir por eqüidade, o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador". É dito que se inspirou no Código Suíço: "à défaut d'une disposition legale aplicable, le juge prononce selon le droit coutumier et, a defaut d'une coutume, selon les regles qu'il établirait s'il avait à faire acte de legislateur."[26] Outros a atribuem a Huber e, até, a Gény.

Cremos, no entanto, que a grande inspiração desse texto provém de Aristóteles, quando o mestre — discorrendo sobre a eqüidade e a lei — reconhece a generalidade desta última, nem sempre atendente de todas as possibilidades fáticas, havendo que ser corrigida e suprida, e reponta, textualmente: "fazendo a lei como ele (o legislador) e teria feito, se tivesse podido conhecer

[25] Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. Coimbra, Arménio Amado, 1974. Prefácio à 1. ed. p. 9.
[26] Art. 1º do Code Civil Suisse.

os casos particulares de que se trata."[27] Essa é a primitiva fonte, o próprio berço da filosofia.

Esse aspecto da criação da norma pelo magistrado tem sido pouco comentado, apesar da importância de que se reveste. Levenhagen, no que estou de acordo, afirma, comentando o art. 114, que "a ela (eqüidade) somente se deve socorrer quando expressamente autorizado por lei e com a finalidade de restabelecer o princípio supremo da igualdade norteadora da própria lei. Quando, portanto, o juiz é legalmente autorizado a decidir de acordo com a eqüidade, não significa que ele deva desprezar ou modificar o direito positivo, mas apenas moldar-lhe a aplicação no caso previsto, de maneira a não deixar destoar o objetivo da lei do princípio da igualdade."[28] Sobre a igualdade, diz Ferreira Filho: "Na verdade, o princípio da igualdade é uma limitação ao legislador e uma regra de interpretação. O juiz deverá dar sempre à lei o entendimento que não crie privilégios, de espécie alguma. E, como o juiz, assim deverá proceder todo aquele que tiver de aplicar uma lei."[29]

Assim, o princípio do "todos são iguais perante a lei" pressupõe "tratamento igual dado a relações iguais", que é a eqüidade consagrada constitucionalmente.

Note-se, ainda, que igualdade não se confunde com eqüidade. A eqüidade é o reconhecimento e propiciação da igualdade material.

Também no império do direito inglês existe a eqüidade, embora tenha nuanças próprias. Lá havia a prática de se solicitar justiça ao rei porque se cria que os juízes administravam, apenas, a *legal jurisdiction,* a letra da lei, cabendo ao monarca a *equitable jurisdiction,* a eqüidade. Com o acúmulo de solicitações, formaram-se tribunais para a justiça distributiva, a *Equity,* que se consideravam superiores aos tribunais de *Common law* porque seriam capazes de reparar qualquer injustiça pela *injuction* e pela *specific performance.* Não fora o "judicature Act, 1873", que unificou os tribunais superiores do país, estariam sendo criados novos princípios de *Equity* para casos concretos de injustiça, remediando a *common-law,* que só se aplica pela estrita observância da lei e do precedente... De qualquer forma, a *equitable ju-*

[27] Aristóteles. *Moral, a Nicômaco.* Buenos Aires, Espasa Calpe, livro V, Teoría de la Justicia, cap. 10, p. 314.

[28] Levenhagen, Antonio José de Sousa. *Curso de direito processual civil.* São Paulo, Centrais Impressoras Brasileiras, 1972 p. 70.

[29] Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional.* São Paulo, Saraiva, 1973 nº 365, p. 268.

risdiction não morreu e continua sendo aplicada pela *Chancery Division* da *High Court.*[30]

1.4 Subconclusão

Prova-se, assim, a existência da eqüidade no direito, pelo menos em três acepções principais: "o tratamento igual", a mitigação e a criação de norma pelo magistrado.

O ponto fundamental do presente trabalho será a constatação dessas três nuanças da eqüidade no direito tributário brasileiro e suas conseqüências.

2. *As três acepções de eqüidade no direito tributário brasileiro*

2.1 A anterioridade ao código

O direito tributário brasileiro, juspublicista, é *ex lege.*

Antes do advento do Código Tributário Nacional, (CTN), a interpretação era inteiramente restrita, no direito tributário brasileiro, não se admitindo "excrescências" na interpretação, como o costume, a analogia ou a eqüidade.

Assim ensinava, em 1964, o consagrado R. B. Nogueira: "A interpretação por analogia ou qualquer processo de preenchimento de lacuna da lei para cobrar tributo ou impor pena tributária, para modificar, dispensar ou extinguir o tributo, quer-nos parecer impossível, ilegítima, face à Constituição, pois a obrigação tributária é uma *obligatio ex lege*". E, adiante: "A interpretação da norma tributária deve, pois, ser *estrita*: Não ampliar nem restringir."[31]

Ataliba Nogueira discordava: "Não tem cabimento... sustentar a tese da interpretação estrita ou restritiva do direito tributário, a qual resulta da concepção excepcional desse ramo de direito. Concluímos... que a interpretação do direito tributário é a mesma aplicável às demais normas de direito comum."[32]

A questão girava em torno do princípio constitucional da legalidade do tributo, também conhecido como princípio da segurança em matéria tribu-

[30] Rubinstein, Ronald. *Iniciación al derecho inglés.* Barcelona, Borch, 1955 p. 377.
[31] Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro.* São Paulo, Bushatsky, 1964 p. 51.
[32] Ataliba Nogueira, José Geraldo. *Noções de rireito tributário.* São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964 nºs 166 e 167, p. 33.

tária: "nenhum tributo pode ser cobrado ou exigido sem que a lei o estabeleça."[33]

Aos dois doutrinadores referidos assistia razão parcial, em virtude do enfoque que cada um frisava: o primeiro buscava a segurança do princípio da legalidade para evitar a imposição arbitrária; o segundo — parece-nos — queria se opor aos abusos do "fiscalismo", que se traduzia pela interpretação restrita, apelando para a suavização da norma.

Como veremos, o CTN vai admitir várias correntes doutrinárias: de modo geral, a interpretação é *ex lege;* em determinado ponto chega a ser literal; complementarmente, se admite o costume administrativo; adiante, surge a retroatividade benigna; a lacuna da legislação é coberta pela analogia, pelos princípios gerais de direito e pela eqüidade.

Semelhantemente, reconhece-se a autoridade das formulações do direito privado.

Comenta Baleeiro que: "O legislador reconhece o império das normas do direito civil e comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas empregadas no campo desses dois ramos jurídicos opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação, etc., conservam no direito fiscal, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do direito comum."[34].

E a opinião abalizada do nosso Becker: "Quando a aceitação pelo direito tributário foi de direito ou princípio ou categoria ou instituto de outro ramo do direito... a idéia resultante é idêntica àquela idéia que resulta quando, no outro ramo do direito, também se faz a integração e complementação da idéia contida na linguagem (fórmula legislativa)...."[35]

2.2. O jurisnaturalismo no código

Além disso, o CTN prevê expressamente a interpretação e a integração da norma tributária pela eqüidade, entre outros critérios.

Ora, já vimos que há três acepções de eqüidade no direito brasileiro: "tratamento igual...", mitigação e criação de norma pelo magistrado. O que queremos demonstrar é que, implícita ou explicitamente, essas três acepções constam do direito tributário brasileiro.

[33] Art. 141, § 34 da Constituição Federal de 1946.
[34] Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 392.
[35] Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* São Paulo, Saraiva, 1972 p. 108.

No art. 112 do CTN, ao estabelecer a interpretação benigna, se reveste a eqüidade de sua acepção de *mitigação do rigor da lei*:

"Art. 112. A lei tributária que define imposições ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I — à capitulação legal do fato;

II — à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou a natureza ou extensão de seus defeitos;

III — à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV — à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação".

Também a retroatividade benigna do art. 106, II, é mitigação.

Os incisos I, II e V do art. 172 são formas de mitigação; referente ao mesmo artigo, o inciso III é medida de economia processual.

Assim, o interpreta R. B. Nogueira: "A eqüidade é a mitigação do rigor da lei".[36]

No art. 108 do CTN encontramos outra disposição importante quanto à eqüidade, que vem ao encontro da idêntica disposição do art. 114, do Código de Processo Civil, ou seja, *a criação de norma pelo legislador*:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará respectivamente na ordem indicada:

I — a analogia;

II — os princípios gerais de direito tributário;

III — os princípios gerais de direito público;

IV — a eqüidade.

§ 2º o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento devido".

Encontramos em Baleeiro opinião semelhante à nossa: "A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108-I, II e III, encontram na eqüidade, que lhe é concedida expressamente — condição exigida pelo art. 114 do CPC — meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular...".[37]

O conceito de eqüidade mais amplo, que é a própria essência do direito, o "tratamento igual...", também é contemplado pelo CTN. Senão vejamos: a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, constante

[36] Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro*. 2. ed. 2. tir. São Paulo, Bushatsky, 1970 p. 76.

[3.] Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 390.

do art. 21, I, do CTN; e a seletividade do imposto industrializado, em função da essencialidade dos produtos, art. 22, § 4º; entre outros.

2.3 Exemplo de eqüidade

A contribuição de melhoria, tal como disposta no art. 81 do CTN, é eminentemente eqüitativa:

"Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado".

Não obstante, se alguém acreditar que sua eqüitatividade provém da expressão "obra pública de que decorra valorização imobiliária", elabora em erro. Para nós essa expressão, esse adjetivismo é altamente prejudicial à compreensão do *tertius genus* que a contribuição de melhoria representa e só tem dado azo à impossibilitação de sua cobrança.

Não sei, ao certo, qual a *mens legislatoris*, ao incluí-la. Mas suspeito que ela adveio do art. 15 do Código Tributário Modelo, OEA/BID, cuja inspiração, indubitavelmente, foi a *Contribución* especial definida pela "Lei General Tributária" espanhola, de 28 de dezembro de 1963.[38] Por sua vez, esse tributo ibérico teve suas origens na *contributo di miglioria* do direito italiano, como testemunha Labella: "Las influencias extranjeras más apreciables en el R. D. son, en mi opinión, las ofrecidas por las instituciones italianas...".[39]

Na Itália, como informa com precisão Bilac Pinto, "Graziani nas suas *Istituzioni di scienza delle finanze* (2. ed. 1911, p. 731) aponta Roncali como o seu lançador, em artigo intitulado 'Special assessments' publicado na *Riforma Sociale* (10.04.1896). O trabalho de *Roncali* versou justamente sobre o 'Special Assessment' e a época da sua publicação distancia-se apenas de mezes da primeira das novas leis inglezas sobre o *betterment tax*, que é o Tower Bridge Act de 1895.

Conhecido o influxo das leis da America, sobre o reaparecimento do princípio do *betterment* na Inglaterra e emprestando-se a relevancia que merece à circunstância de ter sido atravez do exame do instituto typicamente americano do 'Special Assessment', que surgiu na Itália, em fins do século passado, a *contribuição de melhoria*, parece evidente que também neste paiz o exemplo americano teve papel preponderante.

[38] Llamas Labella. *Las contribuciones especiales.* Bologna, Itália, Real Colégio de España en Bolognia, 1973 p. 47.
[39] Id. ibid. p. 27.

Aliás, a literatura financeira italiana, no desenvolvimento do assumpto, informa-se quasi que exclusivamente na bibliografia anglo-americana".[40]

Ora, é claro então que, embora o sistema tributário nacional pertença à escola tricotômica — isto é, onde a contribuição de melhoria é admitida como espécie do gênero tributo, além do imposto e da taxa, toda a notícia que temos desse *tertius genus* vem da experiência de sistemas tributários duvidosos quanto à tricotomia, já que o "Special Assessment" é um preço, como pontifica Ataliba,[41] oriundo de relação jurídica privada entre o Estado e um contratante, e deixou esse visgo no sistema espanhol.

Esse problema deflagrou na Itália uma vasta polêmica, com Romano,[42] Dus,[43] Romanelli-Grimaldi,[44] Cocivera,[45] Berliri,[46] Gustavo Ingrosso,[47] e outros de menor expressão, combatendo a cientificidade de um *tertius genus*; com a defesa acérrima, por outro lado, de Einaudi,[48] Nitti,[49] D'Albergo,[50] Griziotti,[51] Garino-Canina,[52] *et alii;* e, ainda, com uma terceira corrente que negava a natureza tributária da contribuição de melhoria, para tê-la como a contra-prestação de uma gestão de negócios, onde avulta Giaquinto,[53] cujo principal contraditor foi Tentolini.[54]

Na Espanha, não há dúvidas que a *contribución especial* é um preço, originário de um contrato: "En efecto, resulta óbvio que la obligación tributária no és susceptible de originarse de un contrato entre los sujetos de la misma. Por ello, la institución en examen recuerda, mucho más que a un tributo, un contrato de arrendamiento de obras o figura jurídica similar.

[40] Bilac Pinto, Olavo. *Contribuição de melhoria.* Rio, Forense, s.d.
[41] Ataliba, Geraldo. Em prol das contribuições de melhoria. *2ª Reun. Reg. Lat. — Amer. de Dir. Trib.*, São Paulo, Resenha, 1976 p. 17.
[42] Santi Romano. *Principi di diritto amministrativo.* 1912 p. 318.
[43] Dus, Angelo. *L'imposta sulle aree fabbricabili.* 1968 p. 2 e segs.
[44] Romanelli & Grimaldi. Metodologia del diritto finanziario. *Rass. Dir. Pubbl.*, p. 42. 1960.
[45] Cocivera, Benedetto. *Principi di diritto tributário.* 1961 p. 168 e 169.
[46] Berliri, Antonio. *Principi di diritto tributario.* 1952 t. 1, p. 315 e segs.
[47] Ingrosso, Gustavo. *Diritto finanziario.* 1956 p. 253.
[48] Einaudi, Luigi. *Corso di scienza della finanza.* Torino, 1914 p. 151 e segs.
[49] Nitti, Francesco. *Principes de scienze des finances.* Paris, 1928 t. 1, p. 275.
[50] D'Albergo, Ernesto. *Il contributo di miglioria e le importe speciali.* Catania, 1929 p. 18.
[51] Griziotti, Benvenuto. *Princ. de pol., der. y cienc. de la Hacierda.* Madrid, 1935 p. 382.
[52] Garino-Canina, Attilio. *Curso di scienza delle finanze.* Torino, Giappichelli, 1949 p. 767.
[53] Giaquinto, A. Contributo di miglioria. In: *Nuovo Digesto Italiano.* 1938 v. 4, p. 152 e segs.
[54] Tentolini, Ottorino. Contributi. In: *Enciclopedia del diritto.* Milano, 1959 v. 10, p. 242.

Unicamente podría aceptarse, a efectos dialéticos, que se trata de una figura tributária si se estimasse que la actividad de los particulares interviene para provocar las obras; de tal manera, que su petición no concurre a formar hecho imponible de la pretendida exacción, sino que, por el contrario, el ajuntamiento continua siendo el órgano decisório de la ejecución, siendo, únicamente, sus correspondientes actos administrativos los que tienen relieve jurídico a la hora de producirse la génesis de la obligación de contribuir; la voluntad de los particulares no dejaría de ser, por lo tanto, más que uma condición jurídica para la validez de aquellos actos", como confessa Llamas Labella.[55]

Logo, a nossa contribuição de melhoria, apesar de ostentar o distintivo de *tertius genus* e de toda adesão de nossos tributaristas à escola alemã, nesse sentido é um instituto desengonçado, porquanto deriva das experiências jurídicas de sistemas dicotômicos, onde — apesar de nuvens polêmicas, e das batalhas que se ferem no campo doutrinal — esse ingresso público é um *preço* ou um imposto!

Os tributaristas tricotomistas italianos, comandados pelo imenso Gianinni,[56] são, em sua grande maioria, jusnaturalistas, como se queixa o nosso Becker,[57] e, não tendo entendido a contribuição de melhoria alemã, a *Erschliessungs-beitrag,* que obedece ao "Deckungsprinzip",[58] o critério custo, já que o direito tributário alemão, sendo jusnaturalista por natureza — tal como está na "Steueranpassungsgesetz" (Lei de interpretação e integração da legislação tributária alemã) — era despiciendo se referir a um princípio de eqüidade, de proporcionalidade, de justiça, que é comum e obrigatório a todo direito tributário alemão, como bem disserta Larraz:

"La publicación de la *Reichsabgabenordnung,* de 13 de diciembre de 1919, puso un jalón muy importante en la evolución metodológica. La exposición de motivos de esto texto, dirigida al Parlamento, decía que en la aplicación de las leyes tributarias es esencial tener en cuenta el nexo del precepto con la economía nacional y con el fin que debe ser alcanzado mediante la ley. Dentro de la Comisión parlamentaria surgieron escrúpulos temerosos que se abrira una entrada a la escuela de la libre jurisprudencia. El autor del proyecto, Becker, respondió, insistiendo: 'La norma propuesta debe, por tanto, imponer al juez con la máxima evidencia la obligación de desenvolver completamente el pensamiento jurídico contenido en el derecho

[55] Llamas Labella. op. cit. p. 67.
[56] Giannini, A. Donato. *Istitúzioni di diritto tributário.* Milano, Giuffrè, 1968 p. 58.
[57] Becker, Alfredo Augusto. op. cit. parte I, p. 7 e segs.
[58] Finkler. *Das Erschliessungsrecht.* Otto Schwartz, Göttingen, p. 46.

tributário, y, por esto, tener cuenta de los fines de la ley tributária y de su alcance económico...' El literalismo estricto quedaba completamente abandonado".[59]

Os jusnaturalistas italianos — que não conheciam bem o direito tributário alemão — se deixaram empolgar pelas idéias de Ripert[60] e pelo instituto do *worsement* (pioria), do direito inglês,[61] e estabeleceram um balizamento à cobrança da contribuição de melhoria, para que ela não pudesse ser cobrada quando a obra pública desvalorizasse a propriedade e, como na Inglaterra é sagrado, acarretasse indenização de perdas e danos. Essa a primitiva intenção, que tumultuou, entre nós, o instituto de contribuição de melhoria.

No direito alemão, essas garantias já estão implícitas, como adverte Schmidt:

"... die Kenntnis der wenigen Paragrafen des Erschliessungsrechts im Bundesbaugesetz allein gar nichts nützt...":[62] o conhecimento dos poucos parágrafos da legislação de melhoria, na Lei Uniforme Federal de Construção, somente, nada resolve..."

E, adiante: "Da minha prática de muitos anos, tenho a convicção que a maior parte dos tribunais administrativos, como até agora tem feito, também no futuro, vai pôr o direito vivo acima de parágrafos mortos!"[63]

Assim, a lei alemã só se preocupa com a recuperação do custo da obra de melhoria:

"§ 127. (1) Die gemeinden erheben zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwandes für Erschliessungsanlagen einen Erschliessungsbeitrag nach Massgabe der folgenden Vorschriften" (Os municípios cobram pelas obras de melhoria, para cobertura de seus gastos, não ressarcidos por outra forma qualquer, uma contribuição de melhoria, segundo as disposições que se seguem).[64]

O critério da justa distribuição dos custos entre os beneficiados — muito mais prático e justo que o nosso infeliz critério benefício — vem adiante:

"§ 131. (1)Os critérios para repartição dos encargos do custo são:

59 Larraz, J. op. cit. p. 15.

60 Ripert, Georges. *Étude sur les plus-values indirectes resultant de l'execution des travaux publics.* Thèse, Paris, 1904 passim.

61 Bilac Pinto. op. cit. p. 35, nº 29.

62 Schmidt, H. *Handbuch des Erschliessungsrechts.* Köln, 1976. Kohlhammer, Vorwort, p. V.

63 Id. ibid. p. VI.

64 Bbaug. § 127, Absatz (1).

1. Segundo o uso corrente para a construção ou para outras finalidades.

2. A área dos terrenos.

3. A largura dos terrenos frontais à obra de melhoria".[65]

Do primeiro critério, a doutrina e a jurisprudência alemãs construíram a imposição sobre o "solo criado", porquanto o critério 3, de largura da fachada, oriundo da velha legislação prussiana do *Strassenanliegerbeitrag,* foi considerado *Unbilligkeit* (sem eqüidade),[66] como sublinha Wiethaup; o critério 2, a área dos terrenos, só era justo para o aproveitamento horizontal dos terrenos, o que foi comum no passado; o critério 1 trouxe o *Geschossflächezahl,* o "índice de área construída, por andar, permitido", ou seja, o critério do "solo criado", para a justa cobrança da contribuição de melhoria.[67]

Assim, fora do âmbito do direito tributário alemão (Alemanha Ocidental, Suíça Alemã, Checoslováquia, Hungria, Áustria e, talvez, o Brasil...), não há contribuição de melhoria legítima.

Gravames como os "l'impôt sur la plus-value occasionée par des travaux publiques" e o "encargo de mais-valia", dos direitos francês e português, nada têm a ver com essa espécie de gênero tributo, não passando de pomposas imposições sobre o lucro imobiliário, *bis in idem,* portanto, com a tributação sobre a renda; e, por essa razão, o primeiro fracassou e foi extinto na França, como assinala Pottier;[68] e a imposição do segundo exclui, por expressa determinação legal, a do "imposto sobre as mais-valias",[69] com a qual coincide.

É como ensina, com precisão, Guidi:

"Essendo portanto unica la causa dell'obbligazione tributaria, la circostanza che alcuni contribuenti paghino per avere risentito um particolare beneficio rispetto ad altri, potrà avere rilievo sotto l'aspetto economico, ma non sotto quello giurídico — che è quello da tener presente in matéria di diritto tributario —, dal qual punto di vista detta característica non potrà certamente valere addirittura per una fondamentale tripartizione (o bipartizione) dei tributti; mentre potrà invece utilmente servire a far classificare determinate imposte o tasse in una, anzichè in una altra delle sottospecie ammesse. E

[65] Id. § 131, Absatz (1).

[66] Wiethaup. *Der Erschliessungsbeitrag,* In: NWB Nr 10/1965, Fach 24, S. 712.

[67] Ministerielle Mustersatzungen, Mitt. Dtsch. Städtetag Vom 31.7.1964.

[68] Pottier, Claude. *La logique du financement public de l'urbanisation.* Paris, Mouton, 1975 p. 115.

[69] Código do Imposto de Mais-Valias, da República Portuguesa. Lisboa, Imprensa Nacional, 1971 art. 1º cap. I, Incidência; Decreto-lei nº 49 373, de 9 de junho de 1965.

cosi, in definitiva, a far ricutrare i contributi di miglioria tra le *imposte sui plusvalori* e più in particulare tra quelle *sui plus-valori immobiliari*".[70]

Assim, a nossa contribuição de melhoria necessita ser escoimada da excrescência do critério benefício, que é estranho à escola alemã — e tempera as legislações tributárias asfixiantes e pluritributantes dos sistemas dicotômicos, e do verdadeiro caos que é a legislação fiscal do império jurídico de Albion.

Não causa espécie o fato de que, tendo o Código Tributário Modelo mantido a denominação *contribución especial,*[71] oriunda do direito espanhol, o nosso preferisse a de contribuição de melhoria. É que a Constituição Brasileira de 1934 já previra — muito antes da sistematização, a sua cobrança como tributo comum.[72] Aliás, esse nome, tão antigo, de contribuição de melhoria apareceu, pela primeira vez, em um texto legal italiano, no art. 12 do r. d. (*reggio* decreto) 18 novembro 1923, nº 2.538, como ensina Guidi,[73] com a natureza de tributo municipal, em substituição à "tassa sulle aree fabbricabili". Pelos "arts. da 236 a 246 del t.u.f.l. (testo unico per la finanza locale) approvato col. r. d. 14 settembre 1931, nº 1.175",[74] introduziu-se distinção entre uma contribuição de melhoria específica e outra genérica, alargando-se a competência das *provincie* para cobrar, também, a segunda. A distinção repousava no fato de que o "contributo di miglioria specifica era constituito dall'imposizione sull'incremento di valore dei beni rustici e urbani, escluse le aree fabbricabili, per la parte di maggior valore che sia in conseguenza dell'opera publica eseguitá, il contributo di miglioria generica doveva colpire l'incremento di valore delle aree fabbricabili, che sia da attribuirsi all'espansione dell'abitato ed al complesso delle opere publiche eseguite dal comune".[75] Desde o d. l. (decreto legislativo) 16 dicember 1926, nº 2251,[76] o *Stato* tinha a faculdade de impor a contribuição de melhoria, mas com o advento da *distinzione,* foi necessário estendê-la às "opere eseguite dallo Stato o con il suo concurso",[77] con a "Legge 6 aprile 1933, nº 407".

[70] Guidi, Guido. Il contributo di miglioria. CEDAM, Padova, 1970 p. 46.
[71] Modelo do Código Tributário, art. 17. In: *Programa Conjunto de Tributação OEA/ BID.* Reforma Tributária para a América Latina, v. 3, Modelo de Código Tributário. 2. ed. Secretaria-Geral da OEA, 1968. Apud: *Direito tributário comparado.* Nogueira, Ruy Barbosa. São Paulo, Saraiva, 1971 p. 267 (nessa parte o livro não está numerado).
[72] Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934 art. 124.
[73] Guidi, G. op. cit. p. 15.
[74] Id. ibid. p. 16.
[75] Id. ibid. loc. cit.
[76] Ingrosso, Giovanni. *Il contributo nel Sistema Tributario Italiano.* Napoli, Jovene, 1964 p. 35 e 36.
[77] Id. ibid.

Foi esta última, anunciada com grande estardalhaço — se bem que, depois, tenha sofrido pequenas modificações — que, em nosso entender, inspirou o constituinte de 1934 a outorgar, comumente, a cobrança de uma nova espécie tributária, sob a denominação de contribuição de melhoria, segundo o critério benefício.

Da leitura atenta dos textos italianos, aqui transcritos, percebe-se que a imposição era sobre o incremento de valor, a valorização imobiliária, o lucro dos imóveis, até que se pagasse o dispêndio estatal com a obra pública, apurado quando da transmissão. Também é fato notório que, sob o regime então imperante, os tribunais, prudentemente, evitavam decidir contra o *Stato*.

Óbvio é, também, que a imposição da mais-valia imobiliária, da valorização imobiliária, do incremento de valor, coincide com imposição semelhante por *causa mortis*; e, *inter vivos*, com a do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o lucro imobiliário.

Com o advento da "República italiana" as reclamações passaram a encontrar guarida judicial[78] e as doutrinas contrárias ao *contributo di miglioria* se fizeram ouvir. Por fim, a "Legge 5 marzo 1963, nº 246, substitui o *contributo di miglioria generica* pelo "imposta sugli incrementi di valore sulle aree fabbricabili";[79] o *contributo di miglioria specifica* é instituído, unitariamente, como *contributo di miglioria*, com alíquota fixa,[80] tendo como base de cálculo o "incremento stesso".[81] O que importa em dizer que é, também, um imposto parcial sobre a mais-valia imobiliária, em *bis in idem* com o primeiro, como diz Guidi, sem suspeitá-lo:

"Va notado che con l'art. 22 della legge nº 246 del 1963 è stato stabilito che dall'incremento di valore soggeto all'imposta sulle aree fabbricabili va detratto l'incremento relativo allo stesso periodo assoggettato al contributo di miglioria specifica. Ciò significa che non è consentito il cumulo fra i due tributi".[82]

Em tudo por tudo, a relação entre esses dois tributos italianos é muito semelhante à dos tributos portugueses "imposto de mais-valia" e "encargo de mais-valia":

[78] A Corte di Cassazione pela Decisão nº 3 108, de 4 de outubro de 1958 ("Rep. Foro It", 1958, 135, 2699), por exemplo, estabeleceu, de maneira definitiva, uma "interindipendenza tra l'esecuzione di opere pubbliche e l'incremento di valore".
[79] Guidi, G. op. cit. p. 17.
[80] Id. ibid. p. 56.
[81] Id. ibid. cap. 3, passim.
[82] Id. ibid. p. 59, nota 9.

"Artigo 1º O imposto de mais-valia incide sobre os ganhos realizados dos atos que a seguir se enumeram:

1º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17 da Lei nº 2.030, de 27 de junho de 1948...".[83]

Autores italianos que ainda defendem a natureza de *tertius genus* do *contributo di miglioria,* como Giovanni Ingrosso, são levados a confessar que: "Il contributo, levato in considerazione di un particolare beneficio di un dato soggetto, viene in sostanza ad essere un prazzo di una rendita fiscale",[84] o que caracteriza esse gravame — cujo "incremento di valore è, come è visto, l'oggetto del tributo, ma nello stesso tempo è l'elemento di partenza perla determinazione della base imponible"[85] — como um tributo paralelo ao imposto sobre a renda. Pelo que assiste razão ao nosso Becker, quando diz acertadamente que "a contribuição de melhoria cuja base de cálculo for a mais-valia... será uma espécie do gênero imposto de renda".[86]

Militando num sistema tributário empírico, que distingue a natureza jurídica das espécie tributárias através da base de cálculo — e desconhece, ou não reconhece, a cientificidade do critério alemão do *Tatbestand* — esse grande tributarista italiano não consegue perceber que luta uma batalha perdida e que o *contributo di miglioria generica* era um imposto disfarçado sobre a renda — daí o reconhecimento legal, embora tardio, da Legge nº 246/63; e, também não consegue perceber que o *contributo di miglioria especifica* padece do mesmo mal. A impotência instrumental científica dos sistemas tributários que não contam com o fato gerador, como principal critério de qualificação das diferentes espécies do gênero tributo, ecoa em suas palavras: "É noto come il sistema di impozione, il più generalmente accolto da tutti gli ordinamenti tributari, ed enche daquello italiano, si fondi su due elementi, la base imponible... e l'aliquota...".[87]

Deste modo, a Itália abandonou o sistema tricotômico, ao abandonar o critério de limitação do somatório das imposições a um montante igual ao custo total da obra, impondo, assim, um legítimo imposto, como testemunha Guidi:

[83] Código do Imposto de mais-valias. cit.
[84] Ingrosso, Giovanni. op. cit. p. 65.
[85] Id. ibid. p. 63.
[86] Becker, A.A. op. cit. p. 351, in fine.
[87] Ingrosso, Giovanni. op. cit. p. 62.

"E noto, almeno per le notizie apprese dalla stampa negli ultimi anni, che l'importo che alcuni Comuni hanno deciso di applicare per i contributi di miglioria specifica in applicazione della Legge nº 246 del 1963 (vedansi quelli per i lavori afferenti la metropolitana di Milano) reppresenta addiritura da dieci a venti volte il costo delle opere".[88]

O mesmo perigo pesa sobre nós, em virtude da manutenção desse perigoso critério de benefício, que é um campo estranho ao legítimo instituto da contribuição de melhoria. O que nos tem salvado é a incobrabilidade de nossa contribuição de melhoria.

Exemplificação de eqüidade seria banir do texto legal a expressão "de que decorra valorização imobiliária", acrescentando, *in fine,* "na justa proporção do uso, horizontal e/ou vertical, para a construção residencial ou para outras finalidades"; aplicando, assim, a justa proporcionalidade da doutrina alemã do "solo criado", que permite a pronta cobrança desse tributo, logo que a obra está definitivamente concluída, por uma simples operação aritmética.

Da maneira como está no art. 81, o fato gerador da contribuição de melhoria brasileira, que é a "valorização imobiliária decorrente de obra pública", é apenas um adjetivo do fato gerador do imposto de renda sobre o lucro imobiliário. Ou seja, é uma das hipóteses de ocorrência do lucro imobiliário. Pelo que, poderá haver a hipótese do *bis in idem.* À única forma de evitá-la, empiricamente, é que a incidência de um desses tributos exclua a do outro, como já vimos no exemplo português; ou que, tal como no caso italiano, o de menor *quantum debeatur* seja descontado do de maior.

Mas para um sistema tributário — insisto, que conta com um notável instrumento de qualificação das espécies do gênero tributo como o fato gerador (art. 4º, CTN) — o emprego de qualquer um desses artifícios, desses sistemas tributários menos evoluídos, é fragorosa e estúpida desmoralização.

O "adjetivismo" é próprio dos sistemas tributários que seguiram a inclinação das doutrinas que repudiam, ou não compreenderam, ou não souberam ainda, da notável evolução que caracteriza o tricotomismo da escola alemã de Enno Becker — já que o idioma alemão ainda é forte barreira à intercomunicação no mundo jurídico.

O horror à tricotomia — e ao jusnaturalismo nela implícito — o horror ao fato gerador, à capacidade contributiva, aos princípios gerais de direito, à igualdade material, etc. é um rescaldo do direitismo nos direitos italiano e espanhol, que fez o nosso Becker — que se abeberou no primeiro —

[88] Guidi, G. op. cit. p. 47, nota 52.

começar sua obra pela expressão "manicômio jurídico tributário", emprestada de Gangemi,[89] do "manicômio tributário italiano". O que se propõe, em substituição às mais lídimas e fulgurantes conquistas do homem perante o direito, é simplesmente abjeto: coisas como "o intervencionismo do Estado como instrumento da liberdade do indivíduo",[90] o combate à doutrina econômica de Keynes[91] e a imposição de tributos *in labore*,[92] por exemplo. A imposição de tributo *in labore* é a negação do princípio de capacidade contributiva, ou seja, quem não tem recursos para satisfazer a voracidade da pretensão orçamentária do *Stato* deverá ser "requisitado" para prestar serviços,[93] como, no passado, quem não podia pagar era reduzido à escravidão, inaplicável a regra do *ad impossibilia nemo tenetur*, porquanto, como princípio geral de direito, faz parte da patologia jurídico-tributária do direito natural...

É essa exatamente a mensagem da eqüidade *in pejus*, a igualdade formal da lei para todos.

"Que Dieu nous garde de l'équite du Parlement..."

Assim, o "adjetivismo" da hipótese fática nos é estranho e prejudicial, pois conduz ao *bis in idem*, como nos ensina o próprio Becker:

"No conteúdo da hipótese de incidência, além do núcleo, existem ainda um ou mais elementos das mais diversas naturezas que *adjetivam* o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação. O *gênero* jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as espécies daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos.

Por exemplo: o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor de venda, mas que é cobrado somente quando se trata de venda de bens, tem o gênero jurídico do imposto de venda (núcleo: negócio jurídico da compra e venda) e a espécie jurídica do imposto de venda *de bens imóveis* (elemento adjetivo)".[94]

Ao se fazer a imposição desses tributos dá-se o *bis in idem*. Para evitá-la surgem, então, neste tipo de sistema tributário primata, os recursos medíocres da exclusão de um tributo pelo outro ou o desconto do de menor montante no de maior! Isto sem falar nos gastos de dupla arrecadação, fiscalização,

89 Becker, A.A. op cit. Introdução, parte 1, nº 1.
90 Id. ibid. p. 537.
91 Id. ibid. p. 543.
92 Id. ibid. p. 562.
93 Id. ibid. p. 578 e 579.
94 Id. ibid. p. 299.

aborrecimentos, etc., e sem falar na impossibilidade de se argüir o *bis in idem*, como ocorreu na Itália.

A falácia repousa no fato de o tributo não ter gêneros jurídicos e, sim, ser, ele próprio, um gênero. Esse erro fundamental advém da falta de contextura lógica — e, portanto, filosófica, desses sistemas, oriunda, talvez, da falta de uma classificação da receita pública que permita, desde a gênese, ordenar o pensamento jurídico-tributário. Assim, como a escola francesa classificava a receita pública em receitas ordinárias e extraordinárias, Jèze, mesmo intentando classificação própria, se embasbacava com o problema de distinguir "preço" e "taxa".[95] O que é tão simples, quando classificamos a receita pública em originária e derivada, segundo o consagrado critério da escola alemã: "Os 'preços' e demais prestações de caráter contratual, cuja exigência não advém do poder de império do Estado, não são tributos".[96]

Em nosso entender, a receita derivada tem vários gêneros: o tributo, a multa, o confisco, a coima judicial, a reparação de guerra, a apreensão, o arresto, a dação em pagamento, etc.; uns constitucionais, outros não.

O gênero tributo tem diversas espécies, como o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório, a contribuição especial,[97] a contribuição social,[98] e quantos mais puderem ser criados com fatos geradores distintos (art. 4º, CTN).

Além disso, cada espécie tributária tem várias subespécies (Unterart öffentliche Abgaben), como, por exemplo, o imposto conta com as subespécies de imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre a propriedade territorial, etc.; os quais, embora tenham como característica comum o fato gerador específico, ou da espécie, que é uma "situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte", (art. 16, CTN) distinguem-se, ainda — e não se "adjetivam" — por um fato gerador subespecífico que, no caso do primeiro gravame citado, é "a entrada de produtos estrangeiros no território nacional" (art. 19, CTN); a do seguinte, é "a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional" (art. 23, CTN); e a do último, é "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou cessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município" (art. 32) tudo com o

95 Jèze, Gaston. *Cours elem.*, p. 317 e segs. Apud: Baleeiro, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 5. ed. Rio, Forense, 1968 p. 132.
96 Moreira, João Baptista. Contribuições fiscais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio, FGV, v. 124, p. 15-29, abr./jun. 1976.
97 Constituição Brasileira, de 1967, Emenda Constitucional nº 8, art. 21, § 2º, I.
98 Id. art. 43, X.

fito principal de impedir o *bis in idem* e, secundariamente, impedir a invasão inconstitucional da competência tributária privativa das entidades impositivas (art. 18, § 1º, da Constituição Brasileira de 1967, Emenda Constitucional nº 1 e art. 153, § 29 e § 36).

Em relação à competência residual da União — isto é, aos impostos não-nominados no Estatuto da República, a Constituição é ainda mais severa, exigindo fato gerador e base de cálculo distintos dos já existentes (art. 21, § 1º).

Modernamente, a expressão "pluritributação" deve ser preferível à de "bitributação", e significa algo mais que a invasão de competência tributária alheia, para englobar o *bis in idem,* a incidência múltipla de tributos sobre o mesmo fato gerador (pelo artifício da adjetivação ou não) e a incidência plural de um mesmo tributo.

Qualquer pessoa que argüir, perante qualquer tribunal brasileiro, quaisquer desses vícios apontados no parágrafo anterior, por força da Constituição e o recurso aos princípios gerais de direito e princípios gerais do direito tributário e à eqüidade (art. 108, CTN), terá visto sua legítima pretensão deferida, porquanto o *bis in idem* está escoimado da interpretação, da integração e da aplicação das letras jurídicas tributárias, em virtude do poder do princípio de justiça fiscal que, entre nós, é a única segurança que interessa e se deve avocar, e que faz do direito tributário brasileiro um exemplo significante de igualdade material, sob a égide do direito natural que, na atualidade, é a corrente de pensamento jurídico triunfante, como pontifica Coing: "Se trata pues de fuerzas suprapositivas, metajurídicas: ellas son las que aseguran la vigencia real, fáctica, del derecho".[99]

2.4 Resquício de igualdade formal

A opinião de R. B. Nogueira nos é particularmente cara a esse respeito: "Somente o imposto que seja organizado segundo princípios idênticos para todos, isto é, de proporcionalidade à capacidade econômica de cada um, responde ao princípio de igualdade de direito e de justiça fiscal".[100]

Lamentavelmente, o princípio da capacidade contributiva, constante da Constituição de 1946, não foi repetido na mais recente, o que tem permitido, ainda, a sobrecarga injusta dos impostos indiretos e a detenção de grandes parcelas da renda por poucos, ferindo fortemente o princípio da eqüidade.

[99] Coing. Helmut. *Fundamentos de filosofía del derecho.* Barcelona, Ariel, 1976 p. 249.
[100] Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro.* São Paulo, Bushatsky, 1964 p. 61.

Mas isso é um problema constitucional. O código continua eqüitativo, traduzindo a sapiência e o espírito de justiça que norteava seus elaboradores.

Porém, no art. 172, IV, o CTN contempla, novamente, a eqüidade, dessa vez com nítido caráter de exceção, que pode-se prestar a abusos e servir à constituição de favoritismos, tal como ocorria com a malfadada "eqüidade" dos tribunais reais e do parlamento, já apreciada:

"Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, rescisão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

. . . . . .

IV — a consideração de eqüidade, em relação com as características formais ou materiais do caso".

Trata-se da eqüidade na apreciação do fato.[101]

Atente-se a uma certa vaguidade no texto, combatida por Pontes de Miranda, veementemente, e apontada por Baleeiro: "Aliás, o art. 1.040, IV, do CC, tratando do compromisso arbitral, prevê, por parte dos interessados, à autorização dada aos árbitros para julgarem por eqüidade, fora das regras e formas de direito'. Aí até certo ponto, o legislador brasileiro reconhece na eqüidade um mandato em branco, ao lado e mesmo acima do direito legislado, conforme o art. 172, IV, do CTN".[102]

Particularmente, sou contrário a este tipo de "eqüidade", e até à sua denominação como tal, filha dos despautérios praticados pelos tribunais reais do passado, cuja tendência era favorecer, exatamente, aos que poderiam pagar. O ideal seria suprimir o inciso IV do art. 172. Melhor seria restabelecer o princípio da capacidade contributiva, o qual talvez tenha sido a inspiração original do dispositivo, completamente desfigurada pela regulação vaga. É que uma legislação mal ou inocentemente feita, sob os influxos dos grupos sociais de pressão, pode estabelecer modalidades de eqüidade *in pejus,* possibilidade nem estranha nem longínqua. Acertadamente, no entanto, poderá o legislador inserir, no *caput,* uma exclusiva vinculação ao princípio da capacidade contributiva, resolvendo o impasse.

É cristalino, também, que a intenção do legislador deve ter sido essa, o que nos levaria a classificar esta eqüidade como u'a modalidade de mitigação. Podendo, no entanto, a regulação enveredar pelo lado oposto, há de se admitir a vaguidade criticada por Baleeiro e Pontes de Miranda e a possibilidade dessa norma comportar tanto a eqüidade *in mellius* quanto a *in pejus.*

[101] Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 513, nº II, item *d.*
[102] Id. ibid. p. 390.

Por este motivo, a esta quarta aparição da eqüidade, no CTN, não distingui nuança, preferindo não tê-la pelo original sentido amplo do instituto, rebelde à idéia de conspurcação da *mens* límpida e justa do código.

2.5 Conclusão

Como conclui A. B. Schmitt, em trabalho semelhante: "Erigindo-se em princípio próprio desta disciplina, o Código Tributário Nacional contemplou a eqüidade como um dos critérios essenciais de aplicação da norma tributária. E é precisamente no campo formal e em relação aos seus aspectos processuais que a norma tributária busca na eqüidade a sua orientação para que a lei seja aplicada com justiça".[103]

O Código Tributário Nacional brasileiro, um dos mais perfeitos códigos fiscais da atualidade, o é por conter a concepção de validade do recurso aos princípios suprapositivos, no anseio pelo primado da igualdade jurídica material: "...la aparición del Código Nacional Tributário ha colocado al Brasil en primera línea entre las naciones en la regulación del derecho financiero".[104]

[103] Schmitt, Avelino B. A eqüidade no direito tributário brasileiro. In: Nogueira, R. B. *Direito tributário*. São Paulo, Bushatsky, 1969 p. 205.

[104] Rossi, Hipólito. Apud: Celestino, Apud: *Direito tributário nas escolas*. 2. ed. São Paulo, Sugestões literárias, 1976 p. 31.