



P  
Dir. Trib. Atual  
n.6  
1986

ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES DO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vol. 6

- Constituição no País da Epidemia das Normas
- Extinção do crédito tributário
- Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 94.462-1 (E) São Paulo
- Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal.
- Comentário ao Acórdão no RE 94.462-1, SP do STF
- Extinção do crédito tributário por inércia do sujeito ativo. A prescrição em matéria fiscal
- Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação com o antigo proprietário
- A jurisprudência como fonte do direito tributário
- Crédito de ICM. Importações através de outros Estados. Guerra tributária
- Consulta e direito autorizado
- Imposto sobre Produtos Industrializados. Incentivos fiscais para a instalação de máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à melhoria e ao aumento da produção
- O princípio da igualdade na tributação
- Prevenção e Harmonia fiscal. Instruções fiscais
- Anexo:  
Tempo do Natal e do Ano Bom

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

✻  
EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1986



542058

## O PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO

Antônio de Moura Borges  
Professor na Universidade Federal  
do Piauí e sócio do IBDT/USP.

### S U M Ã R I O

1. Introdução
2. Conceito de princípio
3. Princípios constitucionais da tributação
4. Desenvolvimento histórico do princípio da igualdade na tributação
5. Conteúdo do princípio da igualdade na tributação
6. Princípio da generalidade
7. Princípio da capacidade contributiva
8. Conclusões.

## 1. INTRODUÇÃO

O princípio da igualdade na tributação - inserindo-se no princípio genérico da igualdade de todos perante a lei -, cujas origens são remotas, foi introduzido como tal na Declaração de Direitos de 1789, constando hoje de quase todas as Constituições, de forma implícita ou explícita.

Dada a sua importância, a doutrina tem-se preocupado em delimitar os seus contornos, não obstante o que continua a ensejar profundas controvérsias.

Este pequeno trabalho, objetivando explicitá-lo do ponto de vista doutrinário, inicia-se com o estudo do conceito de princípio, tratando depois dos princípios constitucionais da tributação. Em seguida traça o seu desenvolvimento no tempo para, logo após, fixar o seu conteúdo e por fim, demonstrar as conclusões advindas deste tratamento analítico da matéria.

Os dois últimos itens do trabalho, versando o princípio da generalidade e o princípio da capacidade contributiva, são desdobramentos do item referente ao conteúdo do princípio da igualdade na tributação.

## 2. CONCEITO DE PRINCÍPIO

Derivando-se do latim principium, o vocábulo princípio significa o momento ou local ou trecho em que algo tem origem. Relativamente à ciência, "princípios são o conjunto das proposições diretoras, às quais todo o desenvolvimento posterior deve estar subordinado". Esses princípios, como lembra Bernardo Ribeiro de Moraes, são classificados em três grupos, segundo o critério da abrangência, como segue: a) princípios onivalentes, ou gerais, utilizados por todas as ciências; b) princípios plurivalentes, referentes a determinado grupo de ciências; c) e princípios monovalentes, que dizem respeito a uma única ciência (Bernardo Ribeiro de Moraes, Compêndio de Direito Tributário, p. 390).

Os princípios jurídicos, obviamente, fazem parte do grupo dos princípios monovalentes, sendo aqueles que, no Direito, servem de pressuposto a outras normas.

Por vezes, esses princípios jurídicos são previstos na própria Constituição. Outras vezes, surgem nela de forma implícita. Entre os princípios expressos e os implícitos não há hierarquia, estando todos no mesmo plano de validade (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p.72).

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

Além dos princípios genéricos, dirigidos a todo o ordenamento jurídico, as Constituições costumam estatuir princípios de natureza especificamente tributária. No Brasil, esses princípios constitucionais tributários visam, ao mesmo tempo, a proteger os contribuintes e limitar o poder de tributar.

O Prof. Ruy Barbosa Nogueira classifica os princípios constitucionais da tributação em gerais, especiais e específicos. Princípios gerais são aqueles que se destinam a todos os tributos; princípios especiais são os previstos em razão de determinadas situações, e princípios específicos, os pertinentes a determinados tributos (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, pp. 118-119).

O princípio da igualdade na tributação é do tipo geral, pois diz respeito a todos os tributos, não tendo sido previsto de maneira explícita pela Constituição brasileira, decorrendo tal princípio, todavia, do sistema. Considerando a sua importância, muitas são as Constituições que o prevêem de forma explícita. Na França, por exemplo, como atesta Aliomar Baleeiro, todas as Constituições

promulgadas após a Revolução se referem à igualdade de todos perante o imposto (Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 203).

#### 4. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO

"A idéia de Direito - diz Eros Roberto Grau - está umbilicalmente comprometida com o ideal de Justiça" (Eros Roberto Grau, Elementos de Direito Econômico, p.4). O princípio da igualdade na tributação, pois, sendo um princípio jurídico, tem como principal meta a realização da justiça, fazendo com que cada contribuinte seja tributado na proporção de seus haveres. É de se ver, assim, que o desenvolvimento histórico do princípio da igualdade na tributação está diretamente relacionado com os cinco índices de tributação de que trata o Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Antes de os mencionar, porém, cabe esclarecer. com o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "...que nos primórdios a prestação tributária ficava ao arbítrio dos particulares, como um favor ou auxílio destes à comunidade; numa nova fase essa requisição foi passando para o arbítrio do soberano que is exigindo sem critérios, apenas dentro da relação de força ou poder e, finalmente, dentro da evolução do Estado de Direito, foi

passando a ser exigido por meio da relação jurídica, que significa em virtude de lei, na medida por esta prevista e fixada, com a possibilidade de a lei ser interpretada e aplicada, conclusivamente, pelo Poder Judiciário" (op. cit., p.6. Obs. os grifos são do autor).

Os cinco índices de tributação utilizados até hoje por cada povo, de forma menos ou mais acentuada, são os seguintes (Id. ibid., pp. 1-12):

a) Indivíduo de classe - Sendo a propriedade, na sociedade primitiva, pouco desenvolvida, a tributação era feita de acordo com o número de pessoas, passando depois a ser realizada por classes, já no início da Idade Média.

b) Patrimônio - Passa depois a predominar o patrimônio como índice de tributação. Tributava-se quase que exclusivamente a propriedade imóvel, por ser considerada a principal manifestação de riqueza. Afloram-se posteriormente os defeitos desse índice de tributação, que dizem respeito principalmente à diferença de tratamento tributário que deve haver entre o rendimento do capital e o rendimento do trabalho, e, também, o fato de, por vezes, o rendimento da terra não se destinar exclusivamente ao seu proprietário.

c) Despesa - Surge, no final da Idade Média, a despesa como índice de tributação. Visava-se, com a sua utilização, a promover maior arrecadação ao fisco e, ao mesmo tempo, fazer com que o clero e a nobreza fossem também tributados.

Partindo do pressuposto de que a despesa representa forte indício de riqueza, constatou-se a deficiência de sua utilização como índice de tributação, ao não atingir a renda economizada. Ademais, como sôí acontecer, o fisco, ávido de dinheiro, ampliando a tributação a ponto de atingir quase todos os artigos de consumo, incluindo os de primeira necessidade, fez com que a tributação se tornasse regressiva, prejudicando, assim, as classes menos favorecidas da fortuna.

d) Produto - Adotou-se então a produção como índice de tributação. Todavia, a sua utilização logo apresentou desvantagens, ao se perceber que existe grande oscilação de custos na realização de cada produto.

e) Renda - Surge, finalmente, com a Revolução Industrial, o melhor índice de tributação de que se tem notícia, que é a renda. Com efeito, é o que melhor se presta a atender ao princípio da igualdade da tributação. Sua utilização, contudo, requer administração tributária sofisticada. É este um dos motivos pelos quais ainda predomina nos

países em desenvolvimento a tributação indireta.

Finalizando, cabe observar que, "Embora cada critério tenha em si defeitos, possui cada qual certas vantagens que poderão ser utilizadas para se estabelecer um sistema tributário equilibrado" (Ruy Barbosa Nogueira, op.cit., p.10. Obs. o grifo é do autor).

## 5. CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO

O princípio da igualdade jurídica abrange o Direito como um todo, sendo usualmente formulado como "igualdade perante a lei". Trata-se de princípio essencial entre os direitos fundamentais, previsto pela Constituição brasileira em vigor no seu art.153, § 1º, in verbis: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça."

O princípio da igualdade jurídica exige tratamento igual de todos perante a lei, respeitando-se as diferenças naturais existentes entre os indivíduos. Estes, obviamente, são naturalmente desiguais, tanto física quanto moral, intelectual e economicamente. Essas desigualdades, não podendo ser suprimidas, devem ser respeitadas, pois

é exatamente em razão delas que se impõe a regra da igualdade perante a lei. Visa-se, com esta regra, a igualizar juridicamente os desiguais. Como diz o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, "...o reconhecimento da igualdade jurídica postula que as desigualdades de fato decorram, exclusivamente, da diferença das aptidões pessoais, e não do sexo, da raça, do credo religioso ou das convicções políticas. Nem tolera que o trabalho, conforme o seu objeto, seja desigualmente considerado pelo direito" (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Comentários à Constituição Brasileira, p.587).

O Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho concebe o princípio da igualdade como sendo, ao mesmo tempo, uma limitação ao legislador e uma regra de interpretação. No primeiro caso, o princípio proíbe a edição de normas que criem privilégios em razão de status social, raça, religião, fortuna e sexo. No segundo, ele tem como destinatário o aplicador da lei, obrigando-o a interpretá-la de modo a não criar qualquer espécie de privilégio (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Curso de Direito Constitucional, p.268).

No Direito Tributário, o princípio da igualdade jurídica é denominado principalmente de "princípio da igualdade na tributação", "princí

pio da igualdade jurídica tributária", ou simplesmente "princípio da igualdade tributária". Tem ele por objetivo proibir o estabelecimento de privilégios relativamente à tributação, tendo-se sempre presente que a igualdade que se pleiteia é a geométrica (proporção) e não a aritmética (quantidade) (Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, p.117). Quer isto significar que aos indivíduos que se encontrarem nas mesmas situações ou circunstâncias deve ser dispensado tratamento igual. Aos que estiverem em situações ou circunstâncias de iguais, deve dar-se tratamento desigual. O grande problema que surge na aplicação do princípio da igualdade da tributação, como diz Horacio A. García Belsunce, consiste "...en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal" (Horacio A. García Belsunce, "Las Garantias Constitucionales de Contribuyente". In: Temas de Derecho Tributario, pp. 89-90).

Diz Alberto Xavier que o princípio da igualdade da tributação comporta conteúdo negativo e conteúdo positivo. Para ele, o conteúdo negativo traduz-se no princípio da generalidade, enquanto que o positivo diz respeito ao princípio da capacidade contributiva (Alberto Xavier, Manual de

Direito Fiscal, p.106).

Diverso é o critério adotado por Victor Uckmar na divisão do princípio da igualdade da tributação, embora chegue a resultado análogo. Ensina ele que o referido princípio pode ser entendido em sentido jurídico e em sentido econômico. O primeiro caso, ao vedar qualquer espécie de privilégio, coincide com o princípio da generalidade. O último defende igualdade de sacrifício relativamente ao dever de contribuição aos encargos públicos. Trata-se, pois, do princípio da capacidade contributiva (Victor Uckmar, Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário, p.54).

Cabe aqui observar que tanto o princípio da generalidade quanto o da capacidade contributiva foram previstos de forma expressa em dispositivo da Constituição do Império, ao estatuir que "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres." Segundo o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "A tônica da universalidade está na palavra 'ninguém'. Na palavra 'isento', a exclusão de privilégio que macula a igualdade, e 'em proporção dos seus haveres', o núcleo da concepção da igualdade tributária, que se mede pela capacidade econômica de contribuir (op. cit., p.120).

## 6. PRINCÍPIO DA GENERALIDADE

O princípio da generalidade da tributação proíbe a adoção de qualquer espécie de privilégio tributário. Ele expressa o dever de todos os administrados contribuírem para as despesas do Governo, em proporção à capacidade contributiva de cada um. Como diz Fernando Sainz de Bujanda, "El principio de generalidad unicamente es comprensible, portanto, en relación con el de capacidad contributiva" (Fernando Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, p.103).

Baseadas na Constituição e tendo como parâmetro o princípio da capacidade contributiva, as leis tributárias prevêm hipóteses de incidência. Somente com a realização destas é que surge a obrigação de pagar o tributo. Portanto, o princípio da generalidade da tributação não significa que todos estejam efetivamente obrigados a pagar tributos, mas somente aqueles que realizam os fatos imponíveis tipificados na lei. Como muito bem esclarece o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "Atualmente o princípio da universalidade da tributação está não só vinculado ao princípio geral da igualdade, que exclui privilégio ('todos são iguais perante a lei' - CF, art.153, § 1º), mas inserido na estruturação jurídica do 'fato gerador da obrigação tributária'. Isto é, todo aquele que realizar ou for res

ponsável pela ocorrência de relações fáticas tribu-  
tadas é obrigado não só a pagar o tributo, como tam-  
bém a cumprir as obrigações acessórias na medida e  
forma estabelecidas na lei" (op.cit., p.120. Obs:  
os grifos são do autor).

As principais exceções ao princí-  
pio da generalidade da tributação ocorrem precisa-  
mente com as figuras da não-incidência, isenção e  
imunidade. Não-incidência é o fato de determinadas  
situações não terem sido abrangidas pela lei tribu-  
tária. Quando estas revelam capacidade contributi-  
va e são análogas a outras contidas na lei tributá-  
ria, estando, não obstante, excluídas do campo da  
tributação, há uma desejável exceção ao princípio  
em estudo. Quanto à isenção - sendo a dispensa de  
pagamento do tributo, operada por lei -, quase sem-  
pre é ela concedida tendo em vista objetivos maio-  
res de interesse social. O mesmo se diz da imunida-  
de, a qual expressa proibição constitucional de tri-  
buição de determinados bens e atividades.

## 7. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contri-  
butiva, pelo qual os indivíduos devem contribuir  
para as despesas da Administração segundo sua apti-  
dão econômica, cuja origem se perde no tempo, foi

previsto expressamente pela Declaração de Direitos de 1789. As Constituições vigentes geralmente o prevêm, como atesta Victor Uckmar, citando exemplos de vários países (op.cit., p.64 e segs.).

É patente o alto teor ético do princípio em apreço, que, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, "...sempre esteve ligado a problemas políticos (distribuição da carga tributária) e económicos (caráter regressivo dos impostos, tributos pessoais e diretos) do Estado" (op.cit., p.412).

Distingue-se, no princípio da capacidade contributiva, a capacidade absoluta da capacidade contributiva relativa. Como ensina Fernando Sainz de Bujanda, "La primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. La segunda es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria. Cada una de estas especies de capacidad contributiva se tiene en cuenta en un momento distinto del establecimiento de los tributos. La primera, en el momento de la delimitación de los presupuestos de hecho. La segunda, en el de la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda" (op.cit., pp.107-108).

Muito se tem dito e escrito no mundo acerca do princípio da capacidade contributiva. As perplexidades, neste campo, continuam enormes.

Vários são os critérios de aferição da capacidade contributiva que têm sido propostos por estudiosos da matéria. Fernando Sainz de Bujanda fala em índices diretos e índices indiretos de capacidade contributiva. Os primeiros dizem respeito à posse de bens ou à percepção de rendas, que, para ele, "... no suscitam dudas en cuanto a su idoneidad para servir de elemento material de la definición del hecho imponible." Já os índices indiretos, segundo o mesmo autor, sendo fundamentalmente a circulação e o consumo da riqueza, suscitam maiores perplexidades quando de sua adoção como índice de capacidade contributiva absoluta. Diz ele que "Existen, sin embargo, algunos principios orientadores sobre la idoneidad de estos índices para manifestar capacidad contributiva" (op.cit., p.108).

Finalizando este pequeno estudo, destacam-se palavras de Victor Uckmar sobre o assunto, as quais, embora desalentadoras, são de absoluta veracidade. Diz ele que "Ninguém se ilude quanto a ser possível obter igualdade, em sentido absoluto, nas cargas tributárias, e isto não pela impossibilidade de mensuração dos sacrifícios, mas pelas dificuldades técnicas de obter tal igualdade. É necessário contentar-se com uma igualdade relativa, de modo que os indivíduos que se encontrarem nas mesmas condições sejam submetidos a um mesmo

tratamento fiscal, porque é utópico ter esperança numa repartição absolutamente justa dos impostos entre indivíduos que não se encontrarem em idênticas situações" (op.cit., pp.71-72).

## 8. CONCLUSÕES

1) Princípios são as proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado. Os princípios jurídicos, pois, são fundamentais, servindo de pressuposto a outras normas.

2) Além dos princípios genéricos, referentes ao ordenamento jurídico como um todo, as Constituições geralmente estatuem princípios de natureza especificamente tributária. A Constituição brasileira em vigor não prevê de maneira explícita o princípio da igualdade da tributação, que decorre, contudo, do sistema.

3) Perdendo-se no tempo a origem exata do princípio da igualdade da tributação, o seu desenvolvimento está diretamente relacionado com os cinco índices de tributação de que trata o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, que são: a) indivíduo ou classe; b) patrimônio; c) despesa; d) produto e e) renda.

4) O princípio da igualdade na tributação emana do princípio da igualdade jurídica, que, abrangendo todo o Direito, exige tratamento igual de todos perante a lei, respeitando-se as diferenças naturais existentes entre os indivíduos.

Segundo o princípio da igualdade da tributação, aos indivíduos que se encontrarem nas mesmas situações ou circunstâncias deve ser dispensado tratamento igual, enquanto que aos que estiverem em situações ou circunstâncias desiguais, deve dar-se tratamento desigual. Desdobra-se, este princípio, nos princípios da generalidade e da capacidade contributiva.

5) O princípio da generalidade da tributação, vedando a adoção de qualquer espécie de privilégio tributário e expressando o dever de todos contribuírem para as despesas do Governo, tem como principais exceções a imunidade, a isenção e determinados casos de não incidência.

6) Apesar dos muitos estudos de que tem sido objeto, o princípio da capacidade contributiva - segundo o qual as contribuições para as despesas governamentais devem ser feitas de acordo com a aptidão econômica de cada um - continua a causar perplexidades. Todos os critérios de aferição da capacidade contributiva de que se tem notícia apresentam desvantagens.