

Ao lado da equidade como instrumento para preencher as lacunas da lei, aparece em Aristóteles, na *Retórica*,² o conceito de equidade como forma de correção do direito legislado, a autorizar a não aplicação da regra que seria injusta em face do caso concreto. “A equidade, diz o filósofo grego, “é o que é justo em contradição com a lei escrita”.

Com os juristas romanos e a filosofia medieval amplia-se o conceito de equidade, que passa a se confundir com o direito natural, apresentando-se como temperamento ou crítica do direito vigente. Compreende: a *aequitas naturalis* — a justiça ideal inspiradora das modificações e suavizações do direito existente e do que pretende converter-se em direito; a *aequitas civilis* — a parte da *aequitas naturalis* que se converte em direito; a *aequitas praetoria* — a equidade como forma de integração do direito.³

Entre os modernos é digno de nota o ensinamento de Del Vecchio, segundo o qual à equidade, incluída entre os princípios gerais do direito, compete “considerar todos os elementos da realidade para determinar o equilíbrio ou a proporção correspondente nas relações entre as pessoas”.⁴

A EQUIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

RICARDO LOBO TORRES
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

1. O conceito de equidade — 2. A justiça fiscal — 3. A equidade no processo legislativo — 4. A equidade no processo administrativo tributário: 4.1. A interpretação ab-rogante; 4.2. A integração do direito fiscal; 4.3. A correção contra legem — 5. A equidade e as multas fiscais — 6. Equidade e segurança jurídica — 7. Conclusões — Notas.

1 — O CONCEITO DE EQUIDADE

Deve-se aos filósofos e juristas gregos e romanos a colaboração mais fecunda acerca do conceito e das funções da equidade.

Aristóteles, na *Ética a Nicômaco*,¹ inclui a equidade entre as formas de integração do direito. O equitativo e o justo têm a mesma natureza. A diferença está em que o equitativo, sendo justo, não é o justo legal, mas uma retificação da justiça rigorosamente legal. A lei, pelo seu caráter de generalidade, não prevê todos os casos singulares a que se aplica; a falta não reside nem na lei nem no legislador que a dita, senão que decorre da própria natureza das coisas. A equidade consiste precisamente em restabelecer a lei nos pontos em que se enganou, em virtude de sua fórmula geral. Tratando-se de coisas indeterminadas, a lei deve permanecer indeterminada como elas, igual à régua usada na arquitetura de Lesbos, que se amolda e acomoda à forma da pedra que mede.

¹ Aristóteles, *Ética a Nicomaco*, V, 1.136a/1.138a.

2 — A JUSTIÇA FISCAL

A justiça fiscal, de natureza distributiva, consiste no princípio de que cada qual deve contribuir para as despesas do Estado na medida de sua riqueza e das vantagens recebidas do ente público.

Especialmente por obra de Grizzioti⁵ essa idéia, entendida como “princípio híbrido, complexo e coordenado, de capacidade contributiva e de contraprestação”, ganhou largo reconhecimento no mundo moderno.

² Aristóteles, *Retórica*, I, 1.374, a-b.

³ Cf. Roberto de Ruggiero, *Instituciones de Derecho Civil*, Madrid, Vol. I, pág. 19; Ernest Wolf, *Naturrecht und Gerechtigkeit*, in *Naturrecht oder Rechtspositivismus*, hg. von Werner Maihofer, Darmstad, 1966, p. 61.

⁴ Giorgio del Vecchio, sobre os princípios gerais do Direito, in *Direito, Estado e Filosofia*, Rio, 1952, p. 166.

⁵ B. Grizzioti, *Principios de ciencia de las Finanzas*, B. Aires, 1949, p. 77.

É bem verdade que o financista italiano identifica a capacidade contributiva com a *causa* da tributação, adotando conceito de discutível validade. Mas, afastada a noção de causa, como o fazem, entre nós, os mais ilustres tributaristas,⁶ o princípio da capacidade contributiva readquire plena significação, como fundamento ético e político do poder de tributar.

Observe-se que o princípio da capacidade contributiva é bem antigo, remontando as suas origens à filosofia medieval, da qual passou para todas as correntes que se preocuparam com a legitimidade dos tributos. A proporção entre o imposto e a riqueza do súdito (*causa formalis*) e a vantagem derivada da despesa (*causa finalis*), informa a teoria de Santo Tomás e de Suarez, passa aos economistas liberais e chega aos modernos teóricos da causa do tributo.⁷

Como princípio constitucional foi inscrito na Carta de 1946:

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

A Constituição posterior, assim na versão originária de 1967 como na Emenda de 1969, não repetiu a norma, o que, entretanto, não significa que lhe tenha retirado a eficácia. Os princípios gerais do direito, inclusive o de justiça fiscal, independem de prévia tradução em linguagem de direito positivo para que adquiram força. Demais disso, como notou Otto Gil,⁸ o princípio da capacidade contributiva continuou a inspirar inúmeros dispositivos constitucionais.

Se, portanto, desde Aristóteles, o justo e o equitativo têm a mesma natureza, o exame da equidade no direito tributário consiste precisamente em se determinar a exata projeção, aos casos singulares, do princípio da capacidade contributiva, medida de justiça fiscal por excelência.

⁶ Cf. Amílcar de Araujo Falcão, *O Fato Gerador do Tributo*, São Paulo, 1971, p. 93; Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio, 1960, p. 328; Rubens Gomes de Souza, *Compendio de Legislação Tributária*, Ed. Financeiras, s/d, p. 72.

⁷ Cf. Renzo Domini, *La “causa impositiva” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, 1951, p. 1, 11,35 e 60.

⁸ Otto Gil, *Direitos Humanos e a Tributação*, Rio, 1974, p. 19.

3 — A EQUIDADE NO PROCESSO LEGISLATIVO

O processo legislativo de elaboração de normas de direito tributário deve observar a maior discriminação possível entre as situações individuais.

A equidade, como princípio válido para a criação legislativa, é quase privativa dos direitos especiais. Não encontra ressonância no direito privado nem no direito penal.

Erik Wolf⁹ afirma que a equidade natural não é um modelo para a elaboração da lei, mas um conceito de sabedoria judicial, de atuação administrativa ou de compromisso social, sob a forma da justiça do caso concreto; reconhece, todavia, que, nos direitos especiais, aquela idéia atua na fase de criação legislativa, mitigando a tendência niveladora e centralizadora da vida jurídica.

Em termos semelhantes manifesta-se N. Bobbio. É oportuno transcrever-lhe as palavras:

“Le passage de la règle générale à la règle dérogatoire spéciale correspond à un procédé naturel de différenciation des catégories et à une découverte graduelle, de la part du législateur ou de juge, de la différenciation en question. Ce passage est le cours d’adaptation progressive de la règle de justice aux articulations de la réalité sociale, jusqu’à la limite idéale d’un traitement différent pour chaque individu; ce traitement est l’exigence éternelle de l’équité comme justice au cas concret, telle que l’exprime la maxime *suum cuique tribuere*. La supériorité de la règle spéciale sur la générale, est l’expression de l’exigence du chemin de la justice, qu’il nous plaît souvent d’imaginer comme allant de l’abstrait au concret, de la légalité à l’équité. En faveur de la règle spéciale il y a une présomption de plus grande justice, justement parce que l’idée d’une législation juste est la législation où chacun reçoit ce qui lui revient, grâce à sa singularité qui le distingue, en tant qu’homme, de tous les autres hommes.”

⁹ Erik Wolf, *Das Problem der Naturrechtslehre*, Karlsruhe, 1964, p. 157.

Conclui N. Bobbio o seu pensamento da seguinte forma:

“On découvre que les citoyens par rapport à l’obligation fiscale, appartiennent à des catégories différentes et, par conséquence, une législation est d’autant plus juste qu’elle est plus articulée, qu’elle n’a pas peur de procéder par exceptions, et par exceptions aux exceptions.”¹⁰

Também Eduardo Garcia Maynez¹¹ entende que a equidade, até mesmo como referência implícita, não enunciada expressamente em norma positiva, obriga o legislador. Cita, como exemplo explícito de equidade fiscal, o art. 31, item IV, da Constituição mexicana:

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV — Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Defendem idêntico ponto de vista, entre nós, Alípio Silveira e Avelino Schmitt.¹²

A equidade no processo legislativo se consubstancia precipuamente nas regras a respeito do fato gerador, do sujeito passivo, das alíquotas, da base de cálculo e das isenções, e atua através dos princípios da pessoalidade, seletividade e progressividade dos tributos e da técnica das enumerações casuísticas e dos conceitos causais.

4 — A EQUIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A equidade fiscal, além do papel singular exercido na fase de elaboração normativa, é empregada também na etapa de indi-

¹⁰ N. Bobbio, *Des critères pour résoudre les antinomies*, in *Les Antinomies en Droit*, Études publiées par Ch. Perelman, Bruxelles, 1965, p. 249 e 252.

¹¹ Eduardo Garcia Maynez, *Filosofia del Derecho*, 1974, p. 333.

¹² Alípio Silveira, *Conceito e Funções da Equidade em face do Direito Positivo*, Rio, 1943, p. 24; Avelino B. Schmitt *A Equidade no Direito Tributário Brasileiro*, in *Direito Tributário*, Ruy Barbosa Nogueira e outros, S. Paulo, 1969, p. 187.

vidualização do direito, vale dizer, no processo administrativo ou judicial.

Entende-se por processo administrativo tributário (ou processo tributário administrativo, ou processo administrativo fiscal) o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, de restituição de indébito e de consulta sobre a interpretação das leis tributárias.

A melhor classificação do processo administrativo tributário é a que distingue entre a fase oficiosa e a contraditória. O processo administrativo contraditório se inicia pela impugnação do contribuinte ao lançamento de tributos e penalidades, à recusa de restituição de tributos ou à resposta dada à consulta. A fase oficiosa é aquela em que a Administração unilateralmente fixa ou exige os seus tributos, e que precede ou sucede à fase contraditória. Seguem essa orientação os nossos mais ilustres tributaristas, especialmente Rubens Gomes de Sousa¹³ e Gilberto de Ulhoa Canto,¹⁴ e também a legislação mais recente (Decreto federal n.º 70.235, de 6.3.72, e Decreto-lei n.º 5, de 15.3.75, do novo Estado do Rio de Janeiro).

De notar a semelhança entre o processo administrativo tributário, em sua fase contraditória, e o processo judicial. A diferença entre elas é formal, de eficácia. Materialmente têm a mesma natureza a função jurisdicional e a função judicante da Administração. De modo que, o que se disser a respeito da equidade no processo judicial vale, também, para o processo administrativo tributário.

4.1. A interpretação ab-rogante

É obrigatória a obediência à lei tributária que, ao desrespeitar o princípio da capacidade contributiva, cria imposições sobre fatos destituídos de significação econômica?

Esse, indiscutivelmente, é um dos problemas mais difíceis da filosofia dos tributos e está ligado à resposta que se dê à inda-

¹³ Rubens Gomes de Souza, *Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 34, p. 14/33.

¹⁴ Gilberto de Ulhoa Canto, *Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário*, in *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros*, n. 36, vol. I e II.

gação sobre a validade do direito positivo frente aos princípios gerais do direito e aos princípios constitucionais.

Inegável que os juristas contemporâneos voltam a apregoar a validade dos princípios gerais sobre os textos positivos que os contrariam.

No que concerne especificamente à imposição tributária, não deve ser esquecida a longa tradição da filosofia medieval em favor da *interpretation abrogans*, baseada no argumento de que o tributo exigido além das necessidades do príncipe representa um furto,¹⁵ só constituindo *peccatum*, em contrapartida, o não pagamento do imposto justo.

Entre nós, por exemplo, Aliomar Baleeiro¹⁶ atribuiu efeito vinculante ao art. 202 da Constituição de 1946:

“Cremos que o art. 202 possibilita ao magistrado o controle do conteúdo da lei, que, nos casos de possível aplicação do princípio da capacidade e da graduação, em tributos meramente fiscais, desafiou a diretriz constitucional. A imposição regressiva, a preferência por critérios reais ou meramente indiciários, sem atenção à capacidade contributiva e outras hipóteses de insubordinação do legislador ordinário, em frente ao art. 202, encontrariam remédio judicial.”

Ainda que se aceite a eficácia vinculante do princípio da capacidade contributiva, outros problemas teriam que ser enfrentados. É evidente que aquele princípio, por participar da natureza da justiça distributiva, apresenta contorno lógico formal que permite variações de conteúdo; tanto isso é verdade que vem sendo aplicado ao longo dos séculos com significações diferentes. Subsistirá sempre a dificuldade de se eleger o fato que denota capacidade econômica suscetível de tributação. Dificílimo, portanto, afirmar que a lei contende com o princípio constitucional porque não foi suficientemente equitativa, não criando as exceções que se impunham ou descurando das singularidades que deveriam ser protegidas juridicamente.

¹⁵ Cf. R. Pomini, *op. cit.*, p. 319.

¹⁶ Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio, 1960, p. 289.

Gény, embora aceite que o direito fiscal tem base essencial numa justiça superior, reconhece que não há regras apriorísticas capazes de satisfazer o ideal de justiça, que dependem a cada passo dos interesses da comunidade e até de uma psicologia coletiva ainda mal determinada.¹⁷

Daí por que o exímio Pontes de Miranda¹⁸ foi levado a defender o sentido meramente programático do art. 202 da Constituição de 1946:

“A regra da graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte é regra programática, e não regra bastante em si. A graduação tem de obedecer a critério, que não existe *a priori*, nem se pode deixar à Justiça escolhê-lo: seria ato político. Mas, já existindo a graduação, não pode ser alterada de modo a desaparecer. Em todo o caso, se a lei tem um critério que ela, a partir de certa altura, larga, a Justiça pode estendê-lo.”

As mesmas dificuldades têm sido enfrentadas na Itália, cuja Constituição, no art. 53, declara que “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Anota Frederico Maffezoni¹⁹ que, não obstante seja unanimemente reconhecido o caráter de comando vinculante do art. 53 da Constituição, as declarações da Corte Constitucional de ilegitimidade da lei por violação do princípio da capacidade contributiva aparecem ao intérprete como o exercício de um poder discricionário imprevisível; e isso porque existe um abismo incolmável entre o pressuposto de fato do imposto e a capacidade econômica do sujeito passivo, o que permite em boa parte que o legislador ordinário fixe discricionariamente o valor da prestação.

Assim sendo, verifica-se que a doutrina e as legislações modernas se encaminham no sentido de admitir o controle judicial — e consequentemente também o da Administração judicante — dos textos positivos que se afastem do princípio da capacidade

¹⁷ François Gény, O particularismo no Direito Fiscal, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, p. 13.

¹⁸ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, Rio, 1947, vol. IV, pág. 190.

¹⁹ Frederico Maffezoni, *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, 1970, p. 61 e 276.

contributiva; controle, todavia, que quase se neutraliza pela dificuldade insuperável de se conceituar o equitativo na elaboração da norma tributária.

4.2. A integração do direito fiscal

Não é incumbência simples determinar-se o limite entre os métodos de interpretação e de integração jurídicas, que nem sempre é possível fixar-se com clareza o grau de incompletude da norma jurídica. A divisão entre *interpretação*, que visa determinar o alcance e o sentido da lei, e *integração*, que tem por objetivo preencher as lacunas e manter a plenitude do ordenamento jurídico, tem sido aceita como de caráter precário.²⁰

Feita essa ressalva, recorda-se que Aristóteles já havia indicado que a equidade correspondia à justiça dos casos não previstos na regra abstrata. A ausência de previsão não era um defeito da lei nem do legislador, mas decorria da própria natureza genérica e abstrata da norma de direito.

Ddesde então se vinculou sempre a equidade, como forma de integração jurídica, à generalidade do texto legal: opera onde há conceitos indeterminados, cláusulas gerais, discricionariedade judicial, consciente ou inconscientemente colocadas pelo legislador.²¹

No direito fiscal a equidade, com funções de preenchimento de lacunas, ou mesmo de interpretação, não adquire importância muito grande. Sujeita-se aos limites traçados na lei. Ocupa mesmo o último lugar na hierarquia dos métodos e recursos para a aplicação do direito prevista no Código Tributário Nacional (art. 108), e apenas se torna legítima na insuficiência do emprego da analogia, dos princípios gerais do direito tributário e dos princípios gerais do direito público. Do seu emprego não pode resultar dispensa do tributo devido (art. 108, § 2.º, do C.T.N.).

E tudo isso principalmente em virtude do princípio da legalidade da tributação, da vinculação da autoridade administrativa à lei e dos conceitos causais.

²⁰ Cf. Karl Engisch, *Introdução ao pensamento jurídico*, trad., Lisboa, 1968, p. 278; Karl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer-Verlag, 1960, pag. 273.

²¹ Cf. Karl Engisch, *op. cit.* p. 206; Giorgio del Vecchio, *Sobre os Princípios Gerais do Direito*, in *Direito, Estado e Filosofia*, Rio, 1952, p. 166; R. Zippelius, *Das Wesen des Rechts*, München, 1969, p. 129; Carnelluti, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, B. Aires, 1944, vol. I, p. 129.

Allorio chega a dizer que o juiz tributário não é juiz de equidade, como o juiz do processo civil: o processo tributário não é um processo dispositivo. Mas reconhece que, embora esteja vinculado à lei, o juiz não se vincula a uma determinada interpretação da lei, com o que lhe sobra espaço para procurar a justa solução do caso emergente.²²

Os conceitos causais, por outro lado, como se viu, dominam toda a fase de elaboração do direito tributário. Equitativos por excelência, porque referidos à capacidade contributiva, procedem ao detalhamento das situações a que se ajustam, afastando a possibilidade, em boa parte, de se aplicar a equidade como meio de interpretação ou integração jurídica. Justamente em razão do dever que tem o legislador de elaborar textos claros e suscetíveis de compreensão por parte dos destinatários, evitadas as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados, é que J. Wackernagel, para caracterizar a atividade de aplicação de direito fiscal, prefere, ao revés de falar em equidade, recorrer ao correlato princípio da confiança (*Vertrauensprinzip*) ou da boa fé, que consiste na compreensão do texto legal segundo a experiência geral de vida da autoridade administrativa e do contribuinte.²³

Observe-se que as características técnicas do direito tributário, ora descritas, apenas minimizam a possibilidade do recurso à equidade, que, todavia, não perde a sua validade como método de integração jurídica. Até porque os conceitos causais não estão imunes às lacunas e obscuridades, que radicam na própria natureza das coisas, para repisar na fórmula aristotélica.

Assim é que a equidade exerce influência inclusive na problemática do fato gerador dos tributos, para o efeito de se subsumir a situação econômica na definição legal do imposto. Alimora Baleeiro²⁴ fornece, a esse respeito, ótimo exemplo:

“Não parece conter-se na “lógica razoável”, p. ex., a tributação exigida em caso de absoluta inexistência de capacidade econômica do contribuinte de determinado fato gerador, dado que essa capacidade tributária serve de funda-

²² Enrico Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 1969, p. 327.

²³ Jacob Wackernagel, *Über das Vertrauensprinzip in Steuerrecht*, in *Aequitas und Bona Fides*, Festgabe zum 70. Geburtstag von August Simoni, Basel, 1955, pag. 416 e 427.

²⁴ Alimora Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1970, p. 391.

mento político e ético dos impostos. Não parece conter-se na "lógica razoável", por outro lado, eximir-se do tributo quem adquiriu essa capacidade econômica numa situação mal definida pelo fato gerador sob a jurisdição fiscal do Poder tributante.

Exemplo de construção pretoriana, que não fala em equidade, mas que nela se fundamenta, aparece na evolução rápida da jurisprudência do S.T.F. nos casos em que comerciantes e industriais com matrizes e filiais, ou atividades em dois ou mais Municípios, sofriam sobre o mesmo movimento econômico a tributação de todos eles. Não havia norma geral de Direito Financeiro a nortear esses negócios intermunicipais. Pululavam as leis de 3.000 Municípios, todos com gula fiscal sobre todo o movimento econômico. O Congresso não concluiu a votação do projeto n.º 1.792-52, da Câmara, que visava estabelecer um *modus vivendi* entre as Prefeituras. Por outro lado, a imensa variedade das situações complicava o problema."

Em antigo estudo sobre a distribuição da justiça em matéria fiscal, Rubens Gomes de Souza²⁵ aponta, como campo de maior amplitude para a aplicação da equidade, deferida a uma justiça especializada, o preenchimento das lacunas da lei positiva que cuide de instituições peculiares ao direito financeiro, às quais não se aplicam por analogia as normas de direito privado.

O direito germânico prevê expressamente as decisões por equidade, que, contudo, se deverão conter nos limites da discricionariedade atribuída à autoridade administrativa.²⁶

Também na fase oficiosa do processo administrativo tributário torna-se possível o recurso à equidade para o preenchimento de vazios da norma jurídica. A presença de conceitos indeterminados, que se não confundem com a discricionariedade, dá-se

²⁵ Rubens Gomes de Souza, *A distribuição da justiça em matéria fiscal*, S. Paulo, 1943, p. 72.

²⁶ Cf. *Steueranpassungsgesetz* (16.10.34):

"§ 2 (1) — Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

(2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen."

no campo do lançamento e da fixação do *quantum debeat* de alguns impostos.²⁷ Af a autoridade administrativa tem certa margem de liberdade para adequar a tributação à real capacidade econômica do contribuinte, seja através de estimativas, seja por intermédio de avaliações subjetivas. Mas esse tipo de lançamento ocupa lugar subalterno na técnica fiscal. Embora lhe atribua a capacidade de refletir o máximo de exatidão e igualdade, Trota-bas²⁸ reconhece que pela diversidade que apresenta de imposto a imposto, e até mesmo no interior do mesmo imposto, acaba por prejudicar a igualdade no universo dos contribuintes; recomenda, por isso mesmo, as soluções que possam ser aplicadas a todas as situações fiscais.

4.3. A correção contra legem

Aristóteles admitia, na *Retórica*, como ficou dito de início, a legitimidade de correção do texto legal iníquo frente à situação individual. Essa idéia se fez sempre polêmica e é menos difundida que a doutrina exposta na *Ética a Nicômaco*.

Entre nós a equidade com função corretiva aparece no art. 172 do C.T.N., que autoriza a remissão do crédito tributário.

A remissão fundada em considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso (art. 172, item IV, do C.T.N.), como faculdade permanentemente aberta ao Poder Executivo, jamais beneficiou débitos de tributo. Conseqüência, aliás, da própria desconfiança que dedica a doutrina, brasileira e alienígena, ao instituto da remissão, que se não compatibiliza com o princípio da vinculação da autoridade administrativa à lei.²⁹

O direito alemão é que é fértil na consideração da equidade.

O art. 131 da *Abgabenordnung* prevê a remissão total ou parcial do tributo quando o seu pagamento for iníquo (*unbillig*)

²⁷ Cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo, 1973, p.º 89; Amílcar de Araujo Falcão, *O Fato Gerador do Tributo*, São Paulo, 1971, p. 121.

²⁸ Louis Trota-bas, *Finances Publiques*, Paris, 1969, pag. 239.

²⁹ Cf. Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, s/d, p. 91; João Martins de Oliveira, *Direito Fiscal*, Rio, 1943, p. 74; José Geraldo de Ataliba Nogueira, *Noções de Direito Tributário*, São Paulo, 1964, p. 85; Nario Pugliese *Instituciones de Derecho Financiero*, Mexico, p. 254; Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, p. 507.

frente ao caso singular.³⁰ É uma cláusula geral, uma faculdade permanentemente aberta ao Ministro da Fazenda. A. Hensel³¹ esclarece que a medida consubstancia uma verdadeira modificação da norma mediante um ato administrativo e não um simples procedimento excepcional quanto à exação.

Ensina ainda o mesmo Hensel que há também autorizações especiais para a modificação do fato gerador disciplinado legislativamente, pelo menos no que concerne ao elemento mais importante — a valoração. A concessão dessa faculdade discricionária, adverte o jurista germânico, implica a renúncia ao princípio legislativo formal da igualdade para poder salvaguardar melhor o princípio da igualdade material — taxar o contribuinte de modo correspondente à vontade econômica da lei.

O direito alemão admite, ainda, a moratória, quando o pagamento de imposto for consideravelmente oneroso para o contribuinte.³² Ottmar Bühler³³ denomina-a “moratória fundada em razões de equidade (*Stundung aus Billigkeitsgründen*) e nela reconhece a característica de faculdade permanente deferida à autoridade administrativa.

5 — A EQUIDADE E AS MULTAS FISCAIS

No que concerne às penalidades fiscais, a equidade exerce papel bem diferente. Está praticamente ausente como categoria de elaboração legislativa, para se fazer sentir de modo mais intenso na fase de aplicação do direito.

As principais projeções do princípio da equidade no campo das penalidades fiscais podem ser assim resumidas:

1 — a lei tributária que define infrações ou comina sanções interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (art. 112 do C.T.N.);

³⁰ Cf. AO — § 131 — “Im Einzelfall können Steuern und sonstige Geldleistungen ganz oder zum teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.”

³¹ A. Hensel, *Diritto Tributario*, Milano, 1956, p. 61.

³² Cf. AO — § 127.

³³ Ottmar Bühler, *Steuerrecht*, Wiesbaden, 1953, vol. I, p. 221.

2 — a multa fiscal pode ser reduzida pelo Poder Judiciário, em face das circunstâncias concretas do caso, se não ocorre dolo nem má fé, como reconhece a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal;³⁴

3 — O Ministro da Fazenda (ou as Secretarias de Fazenda em alguns Estados-membros) pode dispensar total ou parcialmente a penalidade pecuniária, nos casos em que não houver reincidência, sonegação, fraude ou conluio, e desde que o Conselho de Contribuintes proponha a aplicação da equidade, atendidas as características pessoais ou materiais da espécie julgada (Decreto federal n.º 70.235, de 6.3.72; Decreto-lei n.º 5, de 15.3.75, do novo Estado do Rio de Janeiro). Essa forma de correção do direito legislado, fundamentada no art. 172, IV, do C.T.N., atua na fase oficiosa do processo administrativo tributário; depois de constituído o crédito fiscal e definitivamente encerrada a fase contraditória, é que a penalidade se torna suscetível de dispensa por ato da Administração ativa, como esclarece o ex-Procurador Geral da Fazenda Nacional, Pedro Teixeira Soares:³⁵

“A qualquer autoridade administrativa cabe invocar os princípios de equidade na interpretação das leis que devam aplicar em suas decisões, o que nada mais é do que a humanização do direito. Esta faculdade não é privativa da autoridade ministerial. O que a esta se reservou, com exclusividade, foi o poder de dispensar multa fiscal que, diante da lei expressa, interpretada segundo os cânones da hermenêutica, não poderia deixar de ser imposta.

Desta forma, nos processos fiscais, os julgadores das instâncias inferiores têm o dever de bem aplicar a lei, recorrendo, em sua interpretação, a todos os princípios superiores de direito, inclusive à equidade. Se, em face da lei, assim bem interpretada, a penalidade é devida, as instâncias inferiores não poderão relevá-la, porque a dispensa de multa legalmente devida importa em perdão, e este é reservado, privativamente, à instância ministerial.”

³⁴ cf. RE 63.210, Rel. Min. Amaral Santos, in RDA 100/78; RE 60.964, Rel. Min. Allomar Baleeiro, in RTJ 41/55; RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva, in RTJ 37/296; RE 63.210, Rel. Min. Amaral Santos, in RTJ 50/701; RE 55.906, Rel. Min. Luiz Galloti, in RTJ 33/647.

³⁵ Pedro Teixeira Soares, *Pareceres*, Rio, 1958, pag. 13.

6 — A EQUIDADE E A SEGURANÇA JURÍDICA

A tensão entre a equidade e a segurança jurídica é um dos problemas fundamentais do direito, afirma R. Zippelius.³⁶ Helmut Coing³⁷ reputa dramático o equilíbrio entre a justiça, que tem a mesma natureza da equidade, e a segurança.

A dramaticidade do conflito entre segurança jurídica e equidade tem ensejado a preponderância de um ou outro desses valores no decurso da história do direito. Em Roma, após a fase de equidade pretoriana, chegou-se ao sistema de Justiniano, no qual as decisões por equidade eram privativas do Imperador.³⁸ Na Idade Média e na França do séc. XIX, especialmente por obra da Escola da Exegese, prejudicava-se a equidade em nome da defesa da segurança jurídica.³⁹

Pode-se afirmar, sem exagero, que hoje a doutrina dominante volta a defender o emprego da equidade como forma mais perfeita de se alcançar a justiça.

Para Recasens Siches a equidade e a segurança jurídica não estão em oposição irreconciliável, desde que o importante é que se obtenha a segurança na aplicação da justiça.⁴⁰

Enorme, também, é a influência da tópica e da teoria da argumentação, que, no fundo, implicam a redescoberta de Aristóteles. Entende Vittorio Frosini⁴¹ que a equidade não é um juízo lógico, mas, sim, convencimento moral; obtém-na o jurista através da tópica, da apreciação dos casos, do entimema — forma de dedução paralela ao silogismo, em que, porém, não se parte de premissas necessárias. Em interessante estudo sobre a retórica jurídica, o Prof. Tercio Sampaio Ferraz⁴² mostra que a elaboração atual do direito tende à formulação de cláusulas gerais e con-

³⁶ R. Zippelius, *op. cit.* p. 131.

³⁷ Helmut Coing, *Gundzüge der Rechtsphilosophie*, Berlin, 1969, p. 150.

³⁸ Cf. Savigny, *Traité de Droit Romains*, Paris, 1840, vol. I, p. 293.

³⁹ Cf. H. Coing, *op. cit.*, p. 302 e 206.

⁴⁰ Recasens Siches, *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, Mexico, 1956, p. 277.

⁴¹ Vittorio Frosini, *Struktur und Bedeutung des Billigkeitsurteils*, in *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie*, 1967, LII/2, p. 179.

⁴² Tercio Sampaio Ferraz, *Direito, Retórica e Comunicação*, S. Paulo, 1973, p. 154.

ceitos indeterminados, de modo que ao intérprete reste sempre a possibilidade de chegar à justiça do caso emergente pela aplicação da equidade.

Em fase dessas novas idéias sobre a equidade, torna-se inegável que o processo administrativo tributário — ou a aplicação do direito fiscal — está em descompasso com os outros tipos de processos administrativos ou judiciais.

Mas a diferença não pode ser estabelecida apenas com referência ao processo ou ao papel exercido pelo juiz ou pela autoridade administrativa na aplicação das normas tributárias.

Há que se passar do processo ao direito tributário substantivo. É a dialética do legislativo e do judiciário, da doutrina e da autoridade, que, segundo Ch. Perelman, faz a vida do direito e lhe permite conciliar a estabilidade e o movimento, o direito individual e o interesse geral, a equidade e a segurança.⁴³ E aí se verificará que o direito fiscal é tão equitativo quanto os outros ramos do direito. A diferença não é de grau, mas de forma.

A equidade de direito tributário manifesta-se sobretudo na fase de elaboração, com o esmiuçamento dos casos singulares a que se aplica. Os conceitos causais, referidos à capacidade contributiva do sujeito passivo, ocupam lugar primordial, sendo muito menos comum, como afirma Dino Jarach,⁴⁴ os impostos formais ou abstratos, em que se prejudica a equidade em benefício da segurança.

Na medida em que se caminha para a individualização do direito fiscal, perde-se em equidade para se ganhar em segurança: as hipóteses de integração vêm explicitamente previstas em lei e não se admite a correção *contra legem*.

Nos outros ramos de direito, principalmente no direito privado e no direito penal, e também no assim chamado direito tributário penal, ocorre o inverso: a equidade não constitui categoria de elaboração do direito, mas se afirma como instrumento de integração e correção.

A diferença, portanto, é técnica, por prosperar através da própria natureza dos conceitos do direito tributário, quase sempre

⁴³ Ch. Perelman, *L'Interpretation Juridique*, in *Archives de Philosophie du Droit*, Tome XVIII, Paris, 1972, p. 37.

⁴⁴ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, B. Aires, 1971, p. 128.

causais e raramente genéricos ou indeterminados. Técnica, não se perca de vista, que deriva do próprio ideal de justiça distributiva que norteia o direito tributário.

7 — CONCLUSÕES

De tudo o que foi exposto, chego às seguintes conclusões principais:

1 — o processo administrativo tributário, relativamente à determinação e exigência de tributos, não é o instrumento mais importante para a garantia da equidade, eis que nele se proíbem as correções *contra legem* e se colocam as interpretações equitativas no nível mais baixo da escala hierárquica dos métodos de aplicação do direito. No processo de elaboração legislativa é que a equidade se torna plenamente significativa. O equilíbrio entre a equidade e a segurança jurídica só pode ser alcançado na visão global do direito tributário, muito mais por obra do legislador que do intérprete;

2 — o processo administrativo tributário, relativamente às penalidades, é meio hábil para a aplicação da equidade, eis que tolera com maior amplitude as interpretações equitativas e até mesmo as correções *contra legem*. A equidade não é categoria de elaboração de normas sobre penalidades fiscais. O equilíbrio entre equidade e segurança jurídica é obtido principalmente através da atividade do intérprete.

PROBLEMAS JURÍDICO-ADMINISTRATIVOS DA FUSÃO GUANABARA — RIO DE JANEIRO

PAULO B. DE ARAÚJO LIMA
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

Integração dos serviços de saneamento. — Fusão e incorporação de suas empresas públicas.

A fusão do Estado da Guanabara com o Estado do Rio de Janeiro, determinada pela Lei Complementar n.º 20, de 1.º de julho de 1974, vai encontrar serviço de água e esgotos no território dos dois Estados na seguinte situação:

O serviço de águas, nos limites jurisdicionais da Guanabara, é operado por uma sociedade anônima de economia mista — a Companhia Estadual de Águas — CEDAG; o de esgotos, por uma empresa pública de propriedade exclusiva do Estado da Guanabara denominada Empresa de Saneamento da Guanabara — ESAG; os serviços conjuntos de águas e esgotos, no território do Estado do Rio de Janeiro, executados, através de uma empresa pública, de propriedade exclusiva do Estado do Rio, denominada Saneamento do Estado do Rio de Janeiro — SANERJ.

Logo de início ficou certo que a unificação das três entidades numa só, que passaria a explorar a atividade, era capital para a economia e eficiência administrativa do setor, até porque num plano geral não teve outro objetivo a fusão política e administrativa das duas unidades da Federação.

Ocorre, porém, que a situação econômico-financeira das três entidades é profundamente dispar.

A CEDAG, vinda de um programa de investimentos de Cr\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de cruzeiros) —