

*HUMBERTO ÁVILA*

***TEORIA DA  
IGUALDADE TRIBUTÁRIA***

*4ª edição*

ma legal com o princípio constitucional. Alguns princípios exercem, por assim dizer, uma função subordinante relativamente a outros princípios subordinados, a exemplo do que ocorre com os valores, na terminologia de Reale.<sup>10</sup> Nessa direção, não havendo outros elementos a modificar a equação, se houver um conflito entre duas normas legais, uma delas suportada mais intensamente por um princípio constitucional, inclusive a igualdade, e outra menos intensamente apoiada, deve-se dar primazia à primeira em desfavor da segunda.

Tanto a eficácia horizontal quanto a eficácia vertical da prevalência axiológica da igualdade são importantes para demonstrar que a restrição à igualdade só pode ser feita mediante um ônus argumentativo maior. É sobre ele que se passa a dissertar.

### 3.1.3 Restringibilidade

#### 3.1.3.1 Dimensão do ônus argumentativo

Foi dito acima que a prevalência axiológica da igualdade traz repercussões para a sua realização. Chegou o momento de aprofundá-las. Para tanto, é preciso, em primeiro lugar, fazer uma distinção entre explicação da desigualdade e justificação da desigualdade; em segundo lugar, verificar quais os elementos necessários a uma justificação de desigualdade; e em terceiro lugar, examinar as consequências argumentativas da presunção de igualdade. Cada um desses passos traz grandes repercussões para a realização da igualdade.

A presunção de igualdade (*presumption of equality*) estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente. Há, pois, um dever de tratamento igualitário (*Gleichbehandlungsgebot*).<sup>11</sup> Se assim é, passa a ser decisivo saber em que consiste uma “razão” para efeito do tratamento desigual. É precisamente aqui que, seguindo Westen, se faz necessária a distinção entre *explicação* da desigualdade e *justificação* da desigualdade.<sup>12</sup> Explicar a desigualdade de tratamento é apenas fornecer uma razão causal para o tratamento desigual. Por exemplo, um marido pode dizer que agrediu

10. Miguel Reale, *Filosofia do Direito*, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 235.

11. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Colônia, Otto Schmidt, 1999, p. 71. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1985, p. 370.

12. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal discourse*, cit., p. 240.

sua esposa, “porque” ela estava bêbada. Nesse caso, ele está apenas explicando sua conduta, sem a justificar, isto é, ele está apenas fornecendo uma razão que entende explicar causalmente sua conduta, sem defender sua correção. Justificar é algo diferente. Justificar é atribuir uma avaliação moral ou jurídica para uma ação. Continuando com o mesmo exemplo, o marido pode afirmar que agrediu sua esposa porque ela cometeu adultério; nesse caso, além de explicar, estaria justificando sua conduta, ao tentar dar uma razão que pensa poder persuadir os outros a respeito da correção da sua conduta.

Pois bem, a presunção de igualdade não exige apenas uma *explicação* do tratamento desigual. Ela exige uma *justificação*, assim entendida aquela razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual. Essa distinção, aparentemente trivial, reveste-se de importância sem igual. Um exemplo pode explicá-lo. Uma lei federal estabeleceu uma isenção do imposto sobre operações financeiras apenas para aqueles contribuintes que tivessem guia de importação emitida a partir de uma determinada data. Os contribuintes insurgiram-se contra tal medida, alegando, no ponto agora discutido, que haveria violação ao princípio da isonomia, porquanto a medida de comparação (emissão de guia de importação a partir de determinada data) seria arbitrária. O tribunal de origem afastou o critério distintivo, por considerá-lo ofensivo à igualdade, o que permitiu a obtenção da isenção também por aqueles contribuintes que tivessem guias de importação emitidas antes da data referida em lei. Excluídas, neste passo, outras questões que deveriam ser respondidas (se o Poder Judiciário tem competência para modificar a lei, ou se os benefícios fiscais devem ser interpretados restritivamente), o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu que não haveria violação ao princípio da isonomia, porque a isenção fiscal decorreria da implementação de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social, sendo, por isso, ato discricionário que escaparia ao controle do Poder Judiciário e envolveria um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo.<sup>13</sup>

Diante desse caso, surge a pergunta: a decisão justificou a desigualdade de tratamento ou apenas a explicou? Explicou. Isso porque apenas forneceu uma causa para o tratamento desigual, sem, porém, demonstrar o acerto do tratamento desigual, mediante – eis o ponto – a demonstração de que existia uma relação de causalidade fundada e conjugada entre uma medida de comparação, cujo uso era permitido, e uma finalidade

13. RE 188.951, STF, Segunda Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 16.5.1995, *DJU* 15.9.1995.

que, além de prevista, justificava a utilização da medida de comparação. O tratamento desigual até poderia ser justificável, mas isso não foi demonstrado. O que houve, na decisão, foi a demonstração de existência de *autorização para a distinção*, e, não, a demonstração de existência de *correção para a distinção* autorizada, o que é bem diferente.

O mesmo não ocorreu noutro caso. A autoridade administrativa competente negou, com base em portaria que proibia a autorização para a importação de bens de consumo usados, a emissão de guias de importação para a importação de um automóvel usado. O contribuinte se insurgiu contra essa negativa, alegando que o critério de discriminação (ser usado o bem a ser importado) não seria compatível com o princípio da isonomia.<sup>14</sup> No julgamento, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal também afirmou inexistir violação ao princípio da isonomia, porque a importação de produtos estrangeiros sujeitava-se ao controle governamental, tendo em vista os mais variados interesses nacionais. O Tribunal, porém, foi além. Ele confirmou, de um lado, que havia uma diferença fática entre a importação de veículos usados e novos: os veículos usados sofreriam grande depreciação em função das novidades tecnológicas, o que os tornaria, diferentemente dos veículos novos, bastante atrativos do ponto de vista do consumidor, ainda mais quando estrangeiros, cuja qualidade é presumida e o preço, à vista da falta de tradição na importação, difícil de dimensionar. De outro, o Tribunal evidenciou, primeiro, que o uso da medida de comparação (ser usado o bem a ser importado) era justificada por uma finalidade constitucional (melhorar as condições de competitividade da indústria nacional), vinculada a uma regra constitucional de competência (art. 237); segundo, que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, havia relação de pertinência, dado que a permissão de importação de automóveis novos favoreceria a concorrência efetiva e a melhoria da qualidade industrial, o que não ocorreria caso fosse permitida a importação de veículos usados.

Essas considerações revelam aquilo que é fundamental para a realização da igualdade: a desigualdade de tratamento precisa ser, mais do que explicada, justificada. Para haver justificação não basta que seja explicado o que o ente estatal fez, nem apenas porque fez. É preciso que seja patenteada a correção da atuação estatal. E a correção da atuação estatal – aqui o núcleo da questão – depende de uma relação fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade imposta. Sem isso, malogra a realização da igualdade. Noutro giro, isso significa

14. RE 203.954, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 20.11.1996, DJU 7.2.1997.

que uma lei instituidora de tratamento desigual entre contribuintes não é justificada mediante a revelação de que o legislador visava a atingir uma finalidade extrafiscal, e nada mais. A menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo: é necessária a confirmação de que o uso da medida de comparação é justificada por uma finalidade constitucional e que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência. Em resumo, a finalidade extrafiscal não possui *poder justificativo em si*, a tal ponto que a sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes.

A justificação, contudo, deve ser demonstrada e, quando for o caso, comprovada. Não pode, portanto, ser presumida. Isso seria negar a própria presunção de igualdade, transformando-a no seu contrário. Um caso, acima estudado noutro particular, pode esclarecer o argumento.<sup>15</sup> O Poder Legislativo, ao instituir a contribuição social sobre o faturamento, majorou a sua alíquota de dois para três por cento, autorizando a compensação de até um terço dela com outra contribuição social, a incidente sobre o lucro. A fazê-lo, o legislador terminou por estabelecer alíquotas diferenciadas para contribuintes com lucro e sem lucro, pois aqueles que tinham lucro no exercício poderiam efetuar a compensação, negada para aqueles que não tinham a mesma condição. O ponto nuclear da discussão era verificar se a medida de comparação (lucratividade) mantinha uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade da contribuição (financiamento da seguridade social). Afastando outros elementos ora pertinentes, a maioria dos julgadores fixou-se apenas na aplicação uniforme da lei, afastando a lesão ao princípio da igualdade – eis o ponto aqui – porque, no caso em apreço, “mostrou-se claramente que não há lesão ao princípio da isonomia, porque o benefício é concedido a empresas que preenchem os requisitos devidos, e que não há *discrimen arbitrário*” (voto do Ministro Gilmar Mendes). Ora, no caso em questão, a maioria vencedora não analisou a relação de pertinência fundada e conjugada entre a medida de comparação e a finalidade, fixando-se, em vez disso, na consideração da igualdade sob seu aspecto de aplicação uniforme da lei. Foi apenas a minoria dos julgadores que adentrou no mérito da distinção, mas para demonstrar sua arbitrariedade. Como foi, pois, demonstrada, claramente, a ausência de arbitrariedade da medida de comparação? Ela não foi.

15. RE 336.134, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min Ilmar Galvão, j. em 20.11.2002, DJU 16.5.2003.

Essa observação patenteia que não basta, para aferir tratamento desigual aos contribuintes, que haja uma presunção de justificação. É preciso que exista a *fundamentação da justificação*, sem o que, por outra via, será frustrada a efetividade da igualdade.

Visto, até aqui, que a prevalência abstrata da igualdade repercute na exigência de justificação fundamentada da desigualdade de tratamento entre os contribuintes, é preciso ingressar no mérito da justificação: em que consiste precisamente uma justificação? Ou, posto de outro modo: há algo a mais na necessidade de demonstrar a existência de uma relação de pertinência fundada e conjugada entre a medida de comparação e a finalidade? Há. Esse complemento se manifesta no *ônus argumentativo superior* para o afastamento da igualdade, o qual se particulariza pelas seguintes características:

(a) Em primeiro lugar, como a prevalência relativa abstrata cria um desnivelamento favorável à igualdade, são necessárias *maiores razões* para o seu afastamento do que as exigidas para o afastamento ou superação de outro princípio. É que, enquanto a relação de prevalência concreta entre os princípios de mesma estatura horizontal se dá mediante a atribuição de um peso maior a um deles, bastando que, pelo nivelamento anterior, seja demonstrada uma razão para isso, no caso da igualdade, cujo peso já é inicialmente maior, é preciso que seja demonstrada uma razão suficiente para reverter a sua vantagem axiológica primitiva e permitir a prevalência do princípio contraposto.

(b) Em segundo lugar, se, além de um tratamento diferenciado, houver um tratamento diferenciado relacionado a uma medida de comparação preliminarmente vedada ou diversa daquela prescrita pela Constituição, são necessárias, *ainda maiores razões* para o tratamento desigual. A Constituição proíbe distinção baseada em determinadas medidas de comparação, como origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, caráter do vínculo empregatício, origem da nacionalidade, ocupação profissional ou procedência ou destino do bem. Não que o tratamento desigual não possa estar relacionado a medidas de comparação vedadas ou estar baseado em medidas de comparação diversa das prescritas. O que ele não pode é estar “fundado” em qualquer delas, entendendo-se como tratamento desigual aquele estabelecido “só por causa” de uma medida de comparação vedada, sem que o seu uso seja justificado por uma finalidade, constitucionalmente posta, com a qual mantenha vínculo de pertinência fundada e conjugada. O mesmo ocorre quando a Constituição impõe o uso de determinada medida de comparação, como a capacidade contributiva, no caso de impostos pessoais. Não

que o legislador não possa estabelecer tratamento desigual mediante o uso de outra medida de comparação diferente da daquela prescrita pela Constituição. O que lhe é subtraído é o poder de usar outra medida sem uma finalidade, constitucionalmente posta, que justifique a sua utilização. O ponto crucial, aqui, é afirmar que não basta que o tratamento desigual seja relacionado a – e não fundado em – medida de comparação inicialmente vedada, ou possa valer-se de medida de comparação diversa daquela preliminarmente prescrita. “A questão não é, pois, se ocorre uma distinção, e sim, se o parâmetro que a criou se legitima constitucionalmente”, afirma Schoueri.<sup>16</sup> Bandeira de Mello evidencia que medidas preliminarmente arbitrárias, como altura, cor dos olhos, raça, dependendo do fim que justifica o seu uso, tornam-se legítimas (por exemplo, altura para contratação de guardas de honra, olhos azuis para acesso a ofício que requer contato com povos com aversão a pessoas com outra cor de olhos, raça branca para ser objeto de uma pesquisa que requer essa raça).<sup>17</sup> A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dá conta de vários casos nesse sentido.<sup>18</sup>

Havendo, porém, uso de medida de comparação que seja vedada ou que seja divergente da prescrita, são necessárias razões *ainda maiores* para o tratamento desigual. Enquanto o tratamento desigual relacionado a medidas de comparação permitidas exige a demonstração de razões justificativas, o tratamento diferente, concernente a medidas de comparação vedadas ou desviadas da obrigatória, pressupõe a demonstração da existência de razões justificativas irresistíveis ou extremamente convincentes (*compelling reasons*).<sup>19</sup>

Essas ponderações são de enorme importância no Direito Tributário. A Constituição atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral (art. 145, § 1º), quer porque o manteve como contraponto na sua exceção (art. 150, § 7º), quer, ainda, porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias, ao prever,

16. Luis Eduardo Schoueri, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 277.

17. Celso Antônio Bandeira de Mello, “Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas”, *Revista Trimestral de Direito Público* 1/80, 1993.

18. Carlos Mário da Silva Velloso, “A evolução da interpretação dos direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal”, in José Adércio Leite Sampaio (Org.), *Jurisdição constitucional e direitos fundamentais*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, pp. 366 e ss.

19. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal discourse*, cit., p. 237.

nas regras de competência, a existência de poder de tributar somente relativamente à ocorrência efetiva de determinados fatos. Com isso, a Constituição não só estabeleceu uma presunção de igualdade particular; ela também instituiu presunções de medidas de comparação, ao tornar algumas obrigatórias (por exemplo, capacidade contributiva para impostos pessoais) e outras, proibidas (por exemplo, ocupação profissional). Ao fazê-lo – aqui o desate final –, criou obliquamente várias regras argumentativas: o ente estatal deverá tratar igualmente os contribuintes, a não ser que haja uma razão para tratá-los diferente; o ente estatal deverá tratar os contribuintes de acordo com sua capacidade contributiva pessoal, a não ser que haja uma razão extrema para não fazê-lo; o ente estatal deverá tratar os contribuintes conforme a dimensão real do fato gerador, a não ser que haja uma razão para assim não proceder; o ente estatal não poderá diferenciar os contribuintes pela sua ocupação profissional, a não ser que haja uma razão para fazer de outro modo; e assim por diante. Em outras palavras, a Constituição é contrária a discriminações. Tanto mais, quanto mais enfaticamente a procura afastar.

A presunção de igualdade não só contribui para o ônus de fundamentação. Ela também concorre para o ônus de *comprovação*. Um exemplo, já tratado, pode esclarecê-lo.<sup>20</sup> Ao instituir um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais por meio do qual as microempresas e as empresas de pequeno porte pagariam menos e de modo mais simplificado, o Poder Legislativo excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais, como advogados, contadores e médicos, independente de eles se enquadrarem no limite de faturamento previsto para todas as outras categorias profissionais. Os contribuintes excluídos do benefício atacaram a constitucionalidade da medida, por entenderem que não haveria justificativa para o tratamento diferenciado de profissionais liberais. A questão subjacente era concernente à existência de diferenças reais entre as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada e as sociedades relativas a outros tipos de serviços. É precisamente neste particular que entra em cena o ônus de comprovação, decorrente da presunção de igualdade.

A igualdade exige o tratamento igualitário de dois ou mais contribuintes que se encontrem em “situação equivalente”. Daí se dizer que a igualdade descritiva é pressuposto de aplicação da igualdade prescritiva: para atribuir o mesmo tratamento a determinados contribuintes, é preciso saber se eles têm direito a esse mesmo tratamento; para saber se eles têm

20. ADI 1.643-1, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 5.12.2002, DJU 14.3.2003.

direito ao mesmo tratamento, é necessário verificar se eles preenchem os requisitos previstos abstratamente na norma; e para examinar se eles satisfazem os requisitos previstos na norma – aqui a questão –, é imperioso comprovar que cumprem, da mesma forma, aqueles pressupostos de fato. Se houver, entre os contribuintes, diferenças factuais relevantes, assim consideradas aquelas distinções a respeito de propriedades cuja existência tenha sido selecionada pela norma, eles não estarão na mesma situação e, por isso, não terão direito ao mesmo tratamento.

Pois é justamente aqui que a presunção de igualdade concorre para o ônus de comprovação. Sua prevalência axiológica requer que o ente estatal dispense igualdade de tratamento entre os contribuintes, a não ser que comprove que eles não estão na mesma situação. A desigualdade de fato não pode ser presumida. Deve, antes, ser comprovada. O retorno ao caso paradigmático escolhido pode ser de grande valia. É que o voto vencedor afirmou que “não resta dúvida *de que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional de seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo ‘Sistema Simples’*”.<sup>21</sup>

No caso, não houve qualquer comprovação de que as sociedades de prestação de serviços profissionais não sofreriam o impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas, não se encontrariam inseridas no contexto da economia informal, estariam em condições de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado ou não se constituiriam em fonte de geração de empregos. Tudo isso foi “tomado de barato”, sem ser provado ou fundamentado. “Não resta dúvida”, limitou-se o relator a afirmar. Note-se que foi precisamente essa presunção que afastou a violação ao princípio da igualdade, pois, não estando em situação equivalente a outras sociedades, as sociedades de serviços profissionais não tinham direito ao mesmo tratamento.

Claro está que não há dever de tratamento igualitário que resista a uma aplicação mediante presunções de desigualdades factuais: para deixar de aplicar uma norma a determinado contribuinte, bastaria *a mera*

21. ADI 1.643-1, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 5.12.2002, *DJU* 14.3.2003.

*alegação* de que ele está em situação dessemelhante para legitimar o tratamento desigual.

Tudo quanto se ponderou até aqui serviu justamente para patentear os reflexos argumentativos e comprobatórios da estatura constitucional da igualdade: para afastar a presunção de igualdade, não basta explicar, é preciso justificar; mas para justificar, não basta pressupor, é preciso confirmar a existência de vínculo de pertinência, fundada e conjugada, entre a medida de comparação e a finalidade que legitima seu uso. Não sendo assim, gorada estará a realização da igualdade.

### 3.1.3.2 *Sujeito do ônus argumentativo*

Se a Constituição estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a *não ser que* existam razões para tratá-los diferentemente, há uma presunção a favor da igualdade ou contra a desigualdade. Em outras palavras, não há necessidade de justificar o tratamento igual. Há dever de justificar o tratamento desigual. Essa observação é, até certo ponto, trivial. Não obstante, por trás da sua obviedade existe algo que merece maior aprofundamento. O mesmo caso, logo acima esmiuçado, pode demonstrá-lo. Os contribuintes excluídos do mecanismo de pagamento simplificado de tributos federais insurgiram-se contra a medida, alegando que o tratamento diferenciado seria arbitrário, dada a inexistência de justificativa para a exclusão das sociedades de profissionais liberais. Tirantes outras questões ora impertinentes, merece consideração o voto do Ministro Relator que, adotando as razões da Procuradoria-Geral da República, afastou a violação ao princípio da igualdade porque “a não exclusão das pessoas jurídicas de prestação de serviços (...) do SIMPLES é que consubstanciaria privilégio em nada compatível com o sistema instituído no texto constitucional, eis que ausente qualquer motivo objetivo que assim o justificasse”. Em outras palavras, a decisão manteve a desigualdade, dada a ausência de uma razão para a igualdade. Ao assim proceder, aplicou a presunção de igualdade, às avessas.<sup>22</sup>

Com efeito, se a Constituição estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a *não ser que* existam razões para tratá-los diferentemente, precisa-se justificar o tratamento desigual, não o igual. Outro dizer (e colocando de lado a questão processual de que o autor de uma ação deve fundamentar seu pedido, ainda mais quando se trata de uma lei,

22. ADI 1.643-1, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 5.12.2002, DJU 14.3.2003.