

HUMBERTO ÁVILA

**TEORIA DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

5ª edição

Revista, atualizada e ampliada

SIGNIFICAÇÃO DA IGUALDADE (OU IGUALDADE EM QUE SENTIDO E DO QUÊ?)

2.1 Considerações gerais. 2.2 Definição. 2.2.1 Conceito. 2.2.2 Elementos estruturais. 2.2.2.1 Sujeitos. 2.2.2.2 Medida de comparação. 2.2.2.3 Elemento indicativo da medida de comparação. 2.2.2.4 Finalidade da diferenciação. 2.3 Dimensões. 2.3.1 Igualdade na lei x igualdade diante da lei. 2.3.2 Igualdade geral x igualdade particular. 2.3.2.1 Considerações gerais. 2.3.2.2 Igualdade particular e a capacidade contributiva objetiva. 2.3.2.3 Igualdade geral e a padronização. 2.3.2.3.1 Aspectos gerais. 2.3.2.3.2 Pressupostos. 2.3.2.3.2.1 Necessidade. 2.3.2.3.2.2 Generalidade. 2.3.2.3.2.3 Compatibilidade. 2.3.2.3.2.4 Neutralidade. 2.3.2.3.2.5 Não excessividade. 2.3.2.3.2.6 Ajustabilidade. 2.3.2.3.3 Igualdade e legalidade. 2.3.3 Igualdade inicial x igualdade superveniente. 2.3.4 Igualdade pontual x igualdade sistemática. 2.4 Natureza normativa. 2.4.1 Espécie normativa. 2.4.1.1 Aspectos gerais. 2.4.1.2 Igualdade-postulado. 2.4.1.3 Igualdade-princípio. 2.4.1.4 Igualdade-regra. 2.4.2 Conteúdo normativo.

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Para iniciar o exame da igualdade, seguindo a proposta deste trabalho, é preciso analisar um caso paradigmático. O caso escolhido, e aqui descrito nos seus elementos essenciais, é o relativo à instituição do sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte denominado de “Simples”.¹ O legislador federal criou 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. Ao fazê-lo, o Poder Legislativo estabeleceu, como regra geral, um critério de distin-

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

ção baseado no porte da empresa, escolhendo a receita bruta anual como o seu elemento indicativo – as empresas que tivessem o faturamento até o limite legalmente estabelecido estariam abrangidas pelo benefício. O Poder Legislativo, no entanto, 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 insurgiram-se contra a medida alegando que o tratamento diferenciado seria, de um lado, arbitrário, pois não haveria qualquer justificativa para excluir determinadas profissões do benefício e, de outro, discriminatório, pois prejudicaria o livre exercício de determinadas atividades profissionais.

Há violação ao princípio da igualdade? O Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, que não. Para o Tribunal Pleno, não haveria qualquer arbitrariedade na exclusão de determinadas profissões do benefício. Mas como saber se o legislador violou o princípio da igualdade? Ou, em outras palavras, quais elementos devem ser analisados para verificar se há ou não violação ao princípio da igualdade? Eis o ponto crucial. Decompondo o caso em análise, em atenção à metodologia proposta por este trabalho, e utilizando-o como ferramenta explicativa, pode-se apontar uma estrutura de raciocínio que, bem ou mal aplicada, estará sempre presente na relação de igualdade.

A instituição de normas, pelo Poder Legislativo, visa – não no sentido subjetivo, mas no sentido objetivo, decorrente na análise dos princípios básicos adotados pelo próprio legislador – a atingir determinada *finalidade*. A lei pode ter por objetivo apenas retirar dinheiro dos particulares, como pode, além ou ao lado disso, pretender proteger o meio ambiente, desenvolver uma região, desestimular o consumo de produtos supérfluos, e assim por diante. No caso, parece (pois não há certeza a esse respeito, como adiante será esclarecido) que a finalidade imediata da lei era favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, talvez com um objetivo mais distante de estimular a criação de empregos. Para atingir essa finalidade, a lei utilizou uma *medida de comparação* entre os contribuintes: o seu tamanho ou porte. E para aferir o tamanho ou porte, usou um *elemento indicativo* ou *proxy*: a receita bruta anual. Seriam considerados “pequenos empresários” e, portanto, dignos do estímulo estatal, os contribuintes que tivessem uma receita bruta anual até determinado limite; e seriam considerados grandes empresários e, assim, excluídos do benefício, os contribuintes que tivessem receita bruta anual acima daquele patamar. Isso significa que a lei, para atingir determinada finalidade

(estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). Para o Poder Legislativo, seria o porte da empresa a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos. E o porte deveria ser verificado pela receita bruta anual. Em outras palavras, a receita bruta anual seria um elemento cuja presença indicaria o porte da empresa; e o porte pequeno seria uma propriedade cuja existência revelaria a necessidade de estímulo estatal. Dito de outro modo, haveria, no entender do Poder Legislativo, uma *vinculação fundada*, de um lado, entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa e, de outro, entre o tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal. Essa regra geral foi, porém, excepcionada com uma regra de exclusão do benefício.

É que a lei *afastou* determinados profissionais liberais do benefício, como advogados, contadores e médicos. Na sua decisão, o Supremo Tribunal Federal, adotando as razões expostas pela Procuradoria da República, entendeu que os profissionais excluídos do benefício eram aqueles que não precisariam de estímulo estatal por meio da desoneração parcial de tributos, já que eles não se sujeitariam à dominação do mercado por grandes empresas, não se inseririam no contexto da economia informal, não careceriam de assistência estatal e não seriam geradores de empregos em escala satisfatória. Isso quer dizer que o Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (profissão). Para o Poder Legislativo, seria o porte da empresa a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos. E o porte poderia também ser verificado pelo tipo de profissão exercida. Em outras palavras, o exercício de profissão liberal seria um elemento cuja existência indicaria o porte da empresa; e o porte pequeno seria uma propriedade cuja disponibilidade indicaria a necessidade de estímulo estatal. Haveria, no entender do legislador, uma *vinculação fundada* entre a profissão exercida e o tamanho da empresa, de um lado, e entre o tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal, de outro.

A análise desses elementos estruturais da igualdade (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação) dá ensejo a uma série de questionamentos.

Relativamente à medida de comparação, surgem as seguintes indagações: por que o Poder Legislativo não escolheu outra medida de comparação, diferente do tamanho da empresa, para efeito de estimular

o desenvolvimento econômico? Por que não preferiu o setor, a área ou o tipo de atividade exercida, ou mesmo a lucratividade? Pode o Poder Judiciário controlar essa escolha e, em caso afirmativo, em que medida?

No que se refere ao elemento indicativo da medida de comparação, surgem várias questões. No tocante à regra geral, pergunta-se: o tamanho da empresa pode ser aferido pela sua receita bruta anual? Em outras palavras, há uma vinculação causal entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa, no sentido de que quanto maior a receita, maior a empresa, e quanto menor a receita, menor a empresa? Por que o Poder Legislativo não escolheu como elemento indicativo do tamanho da empresa o seu número de empregados ou a sua produtividade? Já no tocante à exceção, indaga-se: o tamanho da empresa pode ser aferido pelo tipo de atividade exercida? Colocando de outro modo: há uma vinculação causal entre o tipo de profissão e o tamanho da empresa (ou entre o tipo de profissão e a necessidade de auxílio estatal), no sentido de que, se a profissão exercida for uma profissão liberal, a empresa será necessariamente pequena (ou não necessitará de assistência do Estado)? Aferir o tamanho da empresa (ou a necessidade de assistência) pelo tipo de exercício profissional é uma forma de distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte?

No que concerne à finalidade da comparação, sobrevêm as seguintes interrogações: qual a finalidade objetivada na lei? O estímulo ao desenvolvimento do pequeno empresário é uma finalidade suportada pela Constituição? Por que o Poder Legislativo não escolheu outra finalidade? Pode o Poder Judiciário controlar essa escolha e, em caso afirmativo, em que nível?

Todas essas indagações compõem a problemática da igualdade, pois mostram, precisamente, quais são os elementos presentes não só no caso paradigmático aqui destrinchado, mas em qualquer caso que envolva a igualdade. Com efeito, sempre que se pretende realizar a igualdade, há uma relação entre determinados elementos (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação). E a definição de cada um desses elementos suscita uma série de questionamentos gerais que ultrapassam a análise do caso inicial. Relativamente à medida de comparação, surgem as seguintes indagações: em que consiste uma medida de comparação e como ela deve ser escolhida? Pode o Poder Judiciário controlar a escolha feita pelo Poder Legislativo e, em caso afirmativo, em que medida? No que se refere ao elemento indicativo da medida de comparação, surgem várias questões: quando há uma vinculação causal entre a medida de comparação e o seu

elemento indicativo? Havendo mais de um elemento indicativo, qual deles deve ser escolhido pelo Poder Legislativo? No que concerne à finalidade da comparação, surgem os seguintes questionamentos: como definir qual a finalidade da lei? Havendo mais de uma finalidade, qual delas o Poder Legislativo deve perseguir? Pode o Poder Judiciário controlar a escolha feita pelo Poder Legislativo e, em caso afirmativo, em que grau? São precisamente essas questões gerais que serão, adiante, investigadas.

2.2 DEFINIÇÃO

2.2.1 Conceito

O caso paradigmático anteriormente analisado demonstra que a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida: os sujeitos podem ser iguais com relação à idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano, como foram no caso em exame.

Os sujeitos, porém, são sempre comparados por algum motivo. Não se compara por comparar; compara-se por algum motivo. Sempre que se fala em igualdade, di-lo acertadamente Carrazza, pergunta-se “igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”.² E é precisamente em razão disso que se pode verificar se a medida de comparação está correta. A cor da camisa pode ser relevante quando a comparação serve a algum propósito (entrar em campo para fazer parte de um time de futebol), e completamente irrelevante quando serve a outro propósito (ingressar num curso de ensino superior, ou obter assistência estatal por meio da desoneração tributária, como no caso em pauta). A relevância da propriedade escolhida está justamente na *relação de pertinência* ou *vínculo de correlação lógica* que ela deve manter com a finalidade que justifica a comparação.³

2. Roque Antonio Carrazza, “O princípio da igualdade”, *Revista Justitia* 90, p. 338, 1975.

3. Celso Antônio Bandeira de Mello, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 17. Celso Antônio Bandeira de Mello, “Princípio da Isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas”, *Revista Trimestral de Direito Público* 1, p. 82, 1993. Cármen Lúcia Antunes Rocha, *O princípio constitucional da igualdade*, Belo Horizonte, Lê, 1990, p. 46. Arthur Lima Gonçalves, *Isonomia na norma tributária*, São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 45.

É que as pessoas são iguais ou diferentes. Duas pessoas são iguais de acordo com o critério da idade (ambas têm 36 anos) ou são diferentes (uma tem 5 anos e a outra tem 50 anos); duas pessoas são iguais de acordo com o critério do sexo (ambas são do sexo feminino) ou são diferentes (uma é do sexo feminino e a outra do sexo masculino); duas pessoas são iguais de acordo com o critério da riqueza patrimonial (ambas têm um patrimônio de 100 mil reais) ou são diferentes (uma tem um patrimônio de 10 mil reais e outra um patrimônio de 100 mil reais); dois contribuintes são iguais (ambos são contadores) ou diferentes em razão da profissão escolhida (um é contador e o outro é publicitário), e assim por diante. Enfim, as pessoas são iguais ou são diferentes. O problema da igualdade no Direito, porém, não se esgota aí. Não importa apenas saber se as pessoas *são* ou *não são* iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas *devem* ou *não devem* ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva). Esses juízos comparativos estão evidentemente relacionados: para saber se as pessoas devem ser tratadas igualmente é preciso verificar, no plano dos fatos, se elas têm as propriedades selecionadas como relevantes pela norma; às vezes, uma razão para tratar as pessoas igualmente é o próprio fato de elas serem iguais, quando se pretende mantê-las iguais; outras vezes, uma razão para tratá-las igualmente é o fato de elas serem diferentes, caso se queira aproximá-las; e outras vezes, ainda, uma razão para tratá-las diferentemente é o fato de elas serem iguais, caso se queira separá-las.⁴ Mas embora relacionados, esses juízos devem ser discernidos. De fato, duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o critério da idade, mas deverão ser tratadas de modo diferente para votar em alguma eleição, se uma tiver atingido a maioria não alcançada pela outra; e deverão ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade. Duas pessoas podem ser consideradas iguais ou diferentes segundo o critério do sexo, mas deverão ser tratadas como diferentes para obter licença maternidade, se somente uma delas for do sexo feminino e deverão ser tratadas igualmente para votar ou pagar impostos, porque a concretização dessas finalidades é indiferente ao sexo. Do mesmo modo, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o critério da capacidade econômica: deverão ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; deverão ser tratadas igualmente para votar e para a obtenção de licença-maternidade, porque a capacidade econômica

4. Frederick Schauer, *Profiles, probabilities and stereotypes*, Cambridge, Belknap, 2003, p. 218.

é neutra relativamente à concretização dessas finalidades.⁵ Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são *relevantes* e *congruentes* relativamente àquela finalidade, como será adiante analisado.

Essas considerações já demonstram que a igualdade prescritiva só se completa quando estão presentes os seguintes elementos: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade. A igualdade é a relação entre esses elementos. Ou, no dizer acertado de Comparato, “a igualdade é uma medida de comparação. Não há como conceber, logicamente, a igualdade de um só”.⁶ Sem esses elementos, a relação de igualdade não se completa. Ela fica, em vez disso, totalmente oca. A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade. Ou, segundo definição de Westen: “Equality signifies the comparative relationship that obtains between two or more distinct persons or things by virtue of their having being jointly measured by a relevant standard of comparison and found to be indistinguishable by reference to that standard”.⁷ É preciso, pois, analisar cada um desses elementos integrantes da igualdade.

2.2.2 Elementos estruturais

2.2.2.1 Sujeitos

O primeiro elemento imprescindível para o estabelecimento da relação de igualdade são os sujeitos, objetos de comparação: os cidadãos e, no caso do Direito Tributário, os sujeitos passivos da obrigação tributária. A compreensão dos sujeitos deve ser feita, porém, do modo mais amplo possível, por dois motivos.

Um deles diz respeito ao fato de que, quando se fala em sujeitos, se está fazendo menção ao envolvimento que o raciocínio de igualdade con-

5. Paul Kirchhof, *Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz*, Munique, Siemens Stiftung, 1996, pp. 8 e ss.

6. Fábio Konder Comparato, “Precisão sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica”, *Revista dos Tribunais* 750/18, 1998.

7. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal discourse*, Princeton, Princeton University, 1990, p. 39.

traí, direta ou indiretamente, com a relação entre sujeitos. A referência a pessoas não deve levar ao entendimento de que o raciocínio de igualdade não implica a relação com outros elementos, tais como pessoas jurídicas, coisas, situações ou atividades. Na verdade, o raciocínio de igualdade é comparativo de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades) relacionados a sujeitos que, no que concerne a eles, tenham interesses juridicamente protegidos. Não é por outro motivo que a doutrina menciona, como elemento estrutural da igualdade, a comparação entre duas ou mais “entidades”, tangíveis ou intangíveis.⁸ Mesmo assim, mantém-se a referência a sujeitos, esclarecendo-se, no entanto, que sua compreensão deve ser a mais ampla possível.

O outro motivo é concernente ao fato que, quando se fala em sujeitos passivos da obrigação tributária, não se está fazendo alusão apenas àqueles que se situam no polo passivo da relação obrigacional tributária. Em grande parte dos casos, o raciocínio de igualdade envolve a comparação entre o regime jurídico aplicado a diferentes contribuintes ou responsáveis. Ocorre, porém, que, em outros tantos casos, a igualdade serve exatamente para justificar que aquele que não foi eleito pelo Poder Legislativo como sujeito passivo seja colocado como tal ou que aquele que tenha sido assim escolhido seja excluído dessa condição. Enfim, a relação de igualdade pressupõe a comparação entre sujeitos, estejam eles inseridos ou não na relação obrigacional tributária, quer principal, quer acessória.⁹

2.2.2.2 Medida de comparação

Os sujeitos, objeto de comparação, devem, no entanto, ser comparados ou medidos com referência a uma medida comum de comparação.¹⁰ Os sujeitos podem ser comparados com base na idade, no sexo, na capacidade econômica, e assim sucessivamente. O problema, como já se afirmou, não é propriamente a aceitação de que a igualdade envolva uma relação entre dois ou mais sujeitos relativamente a uma medida de comparação (*standard of measurement*). A questão central é, precisamente, saber como escolher a medida de comparação, dentre as tantas disponí-

8. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal discourse*, cit., p. 62.

9. Georg Müller, *Rechtsgleichheit*, Zúrique, Helbing & Lichtenhahn, 1995, p. 20.

10. Misabel de Abreu Machado Derzi, “O princípio da igualdade e o direito tributário”, *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos* 1/190, 1994. Luis Eduardo Schoueri, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 274.

veis, e qual deve ser a relação existente entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização.¹¹

Inicialmente, é preciso atentar para o fato de que somente uma distinção, fundada em uma *diferenciação factual existente* entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação dos contribuintes, feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é irrazoável.¹²

Alguns casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal ilustram essa exigência de *suporte empírico* para as diferenciações. Uma lei estadual instituiu um adicional de férias de um terço para os inativos. Levada a questão a julgamento, considerou-se indevido o referido adicional por traduzir uma vantagem *destituída de causa* e do necessário coeficiente de razoabilidade, na medida em que só deve ter adicional de férias quem tem férias.¹³ Uma lei estadual determinou que os estabelecimentos de ensino expedissem os certificados de conclusão do curso e do histórico escolar aos alunos da terceira série de ensino médio que comprovassem aprovação em vestibular para ingresso em curso de nível superior, independentemente do número de aulas frequentado pelo aluno. O Supremo Tribunal Federal entendeu caracterizada a relevância jurídica da arguição de inconstitucionalidade sustentada pela autora da ação, uma vez que a lei impugnada, à primeira vista, revela-se destituída de razoabilidade, pois *inverteu a ordem natural* acadêmica para atribuir aos estudantes, independentemente da frequência, o direito à expedição da conclusão do ensino médio, desde que aprovados em vestibular.¹⁴ Uma norma constante de Constituição Estadual determinava que o pagamento dos servidores do Estado fosse feito, impreterivelmente, até o décimo dia útil de cada mês. O Supremo Tribunal Federal considerou ser irrazoável que a norma impugnada, para evitar o atraso no pagamento dos servidores estaduais, estabelecesse uma antecipação de pagamento de *serviços que ainda não*

11. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Colônia, Otto Schmidt, 1999, p. 70.

12. ADI 1.643, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 15.12.2002, *DJU* 14.3.2003. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Princípios constitucionais tributários e a cláusula "due process of law"*, São Paulo, EGRT, 1964, p. 139.

13. ADI MC 1.158, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 19.12.1994, *DJU* 26.5.1995.

14. ADI MC 2.667, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 19.6.2002, *DJU* 12.3.2004.

havia sido prestados.¹⁵ Nesses casos, o Poder Legislativo elegeu uma causa inexistente ou insuficiente para a atuação estatal.

Tais casos, aos quais poderiam ser somados muitos outros, evidenciam a necessidade de vinculação da medida de comparação com a realidade. Por esse motivo, o Tribunal Constitucional Alemão também afirma que o fundamento da diferenciação deve provir da “natureza das coisas” (*Natur der Sache*), não podendo ser contrário à “realidade concreta” (*nicht sachfremd*): deve estar baseado em “considerações concretas” (*sachgerechten Erwägungen*) e, assim por diante.¹⁶ O essencial é que, sem uma diferença real, concretamente existente, a diferenciação normativa é arbitrária. Uma lei, por exemplo, que atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio. Não por outro motivo que as prerrogativas do poder público só são compatíveis com o princípio da igualdade quando suportadas por diferenças concretas. Não sendo assim, o poder público, em vez de receber tratamento diferenciado justificado, está recebendo mero privilégio odioso. Nesse sentido, todas as diferenças atribuídas ao poder público devem ter fundamento na própria igualdade, nunca na suposta supremacia do interesse público.¹⁷

No entanto, não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação. É que a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade. Ela surge depois. Claro, para saber como comparar dois sujeitos é preciso, antes, saber a finalidade da comparação. Se dois sujeitos são comparados tendo em vista o pagamento de um imposto pessoal e direto, a capacidade contributiva pode ser relevante, e o sexo absolutamente impertinente. Se dois sujeitos são comparados para obter um benefício fiscal concedido como estímulo ao desenvolvimento de pequenas empresas, o seu porte pode ser relevante, e o produto vendido irrelevante. Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de *pertinência* com a finalidade buscada pela diferenciação. Quatro exemplos podem ilustrar melhor essa relação.

15. ADI 247, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Min. Nelson Jobim, j. em 17.6.2002, DJU 26.3.2004.

16. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 146.

17. Humberto Ávila, “Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”, *Revista Trimestral de Direito Público (RTDP)* 24/159-180, São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

O primeiro deles diz respeito a uma lei estadual que determinou que o período de trabalho de secretários de Estado deveria contar em dobro para efeitos de aposentadoria. Levada a questão a julgamento, afirmou-se a não razoabilidade de se considerar que o tempo de serviço de um secretário de Estado deva valer o dobro que o dos demais servidores. Trata-se de discriminação arbitrária ou aleatória. Em virtude disso, a distinção foi considerada inválida, dentre outros motivos, porque o critério escolhido (ser secretário de Estado) não mantinha qualquer relação com a finalidade buscada (garantir meios de subsistência após aposentadoria).¹⁸

O segundo exemplo é o da lei que vinculou o número de candidatos por partido ao número de vagas na Câmara de Deputados. O número de candidatos foi escolhido como critério de discriminação eleitoral. Os partidos insurgiram-se contra a medida, alegando ser ela irrazoável. No julgamento, porém, considerou-se haver congruência entre o critério de distinção e a medida adotada, pois a vinculação das vagas ao número de candidatos levaria à melhor representatividade populacional, isto é, o critério escolhido (número de candidatos) mantinha uma relação de pertinência com a finalidade buscada (representatividade democrática).¹⁹

O terceiro exemplo diz respeito à lei que instituiu a contribuição dos inativos e estabeleceu duas diferenças para efeito de pagamento da referida contribuição: primeiro, entre servidores inativos dos Estados e dos Municípios, de um lado, e servidores inativos da União, de outro; segundo, entre aposentados e pensionistas em gozo do benefício antes da Emenda Constitucional da Reforma da Previdência, de um lado, e aposentados e pensionistas que se aposentaram ou receberam pensão depois dela, de outro. O Tribunal julgou inconstitucionais essas diferenciações justamente porque injustificáveis: na primeira hipótese, porque não havia nexo de causalidade algum, para não dizer relevância qualquer, entre a medida de comparação (ser o beneficiário ligado a determinado ente federado) e a finalidade (financiamento da seguridade social); na segunda, porque inexistia nexo de pertinência entre a medida de comparação (ter o beneficiário se aposentado ou recebido pensão antes da Emenda Constitucional) e a finalidade (financiamento da seguridade social).²⁰

18. ADI MC 489, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 7.8.1991, *DJU* 22.11.1991.

19. ADI MC 1.813-5, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 23.4.1998, *DJU* 5.6.1998.

20. ADI 3.105, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. em 18.8.2004, *DJU* 18.2.2005.

E, por fim, o quarto exemplo diz respeito ao julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do art. 47 da Lei nº 11.196/05, que estabelecia restrição ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de materiais reciclados, como aparas de papel, em detrimento do tratamento tributário concedido para a aquisição de produtos semelhantes da indústria extrativista (Tema de Repercussão Geral nº 304). Entendeu o Tribunal, inclusive citando as ideias desta obra, que a referida disposição violava frontalmente o princípio da igualdade exatamente em virtude da eleição de critério de distinção ilegítimo entre os contribuintes, tendo em vista que a legislação terminou por criar distinção dentre empresas pertencentes ao mesmo segmento econômico (fabricação de celulose) por critério inadequado (espécie de insumo, se reciclado ou não), vinculado tão somente ao tipo de atividade econômica exercida (se reciclagem ou não), sem que se estabelecesse uma finalidade justificadora dessa distinção para fins de não cumulatividade.²¹

Nesse sentido, *considera-se pertinente aquela medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha*. Uma medida é pertinente quando ela se vale de elementos que, presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade; uma medida é impertinente quando sua existência nada diz quanto à promoção da finalidade normativa. Afirmar que uma medida de comparação é pertinente é o mesmo que dizer que ela é relevante. E afirmar a relevância de alguma coisa é dizer que ela ajuda e colabora com algo, ou conduz a algo, ou serve à realização de algo.²² Assim, uma medida de comparação relevante é aquela cuja verificação contribui substancialmente para a promoção da finalidade que justifica sua utilização. Por isso mesmo é que o Supremo Tribunal Federal decidiu, a respeito de uma diferenciação de tratamento com base em finalidades extrafiscais, que o princípio proíbe desigualdades injustificadas, assim entendidas aquelas que não são constitucionalmente relevantes para o tratamento da matéria em questão.²³

Feitas essas considerações, pode-se retornar ao caso paradigmático preambular para testar o conceito ora proposto de pertinência. O Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvol-

21. RE 607109, STF, Tribunal Pleno, Rel. do acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 08.06.2021.

22. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of "equality" in moral and in legal discourse*, cit., p. 30.

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

vimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). A receita bruta anual seria um elemento cuja existência indicaria o porte da empresa; e o porte pequeno seria uma propriedade cuja existência indicaria a necessidade de estímulo estatal. Ora, se a finalidade da norma é garantir o estímulo estatal às pequenas empresas, pode-se afirmar que o seu tamanho mantém uma relação de pertinência com essa finalidade, na exata medida em que ser de determinado porte permite verificar a necessidade de desoneração. Há, assim, entre a medida de comparação e a finalidade, uma vinculação de pertinência.

2.2.2.3 Elemento indicativo da medida de comparação

A problemática da igualdade, todavia, não se esgota nem na medida de comparação propriamente dita, nem na relação de pertinência entre ela e a finalidade. A questão da igualdade só se completa com a introdução do *elemento indicativo da medida de comparação* e com a exigência de relação de congruência não só entre ele e a medida de comparação, como entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização. Isso porque a medida de comparação pode ser verificada de vários modos. Por exemplo, para promover a participação democrática (finalidade), o Poder Legislativo deve estabelecer diferenças entre os cidadãos, com base na sua capacidade de discernimento ou julgamento (medida de comparação). O problema, todavia, é que essa capacidade pode ser verificada de vários modos: pela idade, pela educação, e, assim, sucessivamente. Isso significa que, ao lado da medida de comparação, está o seu elemento indicativo (*Elemente, die dieses Merkmal aufweisen*) ou *proxy*.²⁴ E, entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, deve haver uma relação *fundada e conjugada*. Esse ponto é crucial.

Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundado entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para a maior parte dos casos, é elemento indicativo da capacidade de discernimento: um jovem de doze anos *normalmente* não tem capacidade para avaliar maduramente os acontecimentos da vida pública de um país, ao passo que um homem de trinta e cinco anos *geralmente* tem condições de fazê-lo. Vale dizer que entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e a capacidade de discernimento (medida de comparação) existe uma relação de causa e efeito, uma corre-

24. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 68.

lação, no sentido de uma relação de dependência entre os dois elementos de tal sorte que a presença de um elemento leva à do outro (ter doze anos normalmente afasta a presença de capacidade de discernimento ou ter trinta e cinco anos geralmente leva à existência de capacidade de discernimento). Outro exemplo é a distinção entre pilotos, estabelecida pelo Poder Legislativo com a finalidade de garantir segurança dos passageiros em voos de avião (finalidade), baseada no seu reflexo e na sua visão (medida de comparação), aferindo-a com base na idade (elemento indicativo da medida de comparação): pilotos acima de sessenta e cinco anos de idade não podem mais pilotar.²⁵ Nesse caso, o Poder Legislativo *pressupõe* que, na maior parte dos casos, a idade é elemento indicativo da diminuição dos reflexos apurados em situações de estresse, e da manutenção da visão em perfeitas condições: os homens acima da idade limite *normalmente* perdem seus reflexos e sua visão, enquanto os homens abaixo daquele limite *geralmente* têm seus reflexos e sua visão em condições normais. Dessa forma, estabelece uma *correlação* entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e o reflexo e a visão (medida de comparação). Essa correlação deixa de existir, sendo, por isso, espúria, quando não há uma relação estatisticamente fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, isto é, quando as evidências disponíveis não proporcionam um *suporte empírico considerável* no sentido de que a existência do elemento indicativo se correlaciona com a existência (ou intensificação) das propriedades que a medida de comparação pretende conotar.²⁶

Seria espúria, nessa perspectiva, a correlação entre a homossexualidade e a falta de coragem, entre a raça e a capacidade de trabalho, entre o sexo e a força de trabalho, entre determinado signo e uma dada característica pessoal. Foi justamente a compreensão de que tais correlações são espúrias que levou à inclusão, na Constituição, de vedações expressas de utilização de medidas específicas de comparação, como sexo, cor ou raça. O importante, todavia, é verificar que só há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existir uma correlação estatisticamente fundada entre ambas, no sentido de que a existência ou inexistência do elemento indicativo se correlaciona com a presença da medida de comparação, e a correlação aumenta quando aumenta a intensidade do elemento indicativo.

Analisados esses requisitos, pode-se novamente voltar ao caso paradigmático preambular para confirmar o conceito proposto de congruência

25. Frederick Schauer, *Profiles, Probabilities and Stereotypes*, cit., p. 108.

26. Frederick Schauer, *Profiles, Probabilities and Stereotypes*, cit., p. 112.

fundada. O legislador federal, ao criar um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais, estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa, escolhendo a receita bruta anual como o seu elemento indicativo. No entanto, excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais. Reconstruindo o caso, pode-se afirmar que o Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (profissão). O porte da empresa seria a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos, sendo o porte aferido pelo tipo de profissão exercida. Diante desses elementos, pode-se perguntar: há uma relação de congruência fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação? Como visto, há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando há uma correspondência estatisticamente fundada entre a existência do elemento indicativo e a medida de comparação. Diante disso, é de se perguntar se, entre a profissão (elemento indicativo da medida de comparação) e o porte da empresa (medida de comparação), existe uma relação de causa e efeito? Esta é a questão.

No julgamento, duas posições foram sustentadas. De um lado, sustentou-se, com base em presunções, que haveria uma relação fundada entre a profissão exercida e o tamanho da empresa. De outro, sustentou-se que a conexão com a profissão colidiria com a proibição constitucional de distinção em razão da ocupação profissional, sem maiores considerações relativamente à existência, ou não, de conexão fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo. Independente da análise do acerto da decisão aludida, importa notar que a decisão prevalente fundamentou a existência de relação entre a profissão exercida e o tamanho da empresa em presunções. Veja-se que a maioria dos julgadores, adotando as razões expostas pela Procuradoria da República, entendeu que os profissionais liberais, cuja confederação promoveu a ação, não se sujeitariam à dominação do mercado por grandes empresas, não se inseririam no contexto da economia informal, não careceriam de assistência estatal e não seriam geradores de empregos em escala satisfatória. Dito de outro modo, para ser fundada a relação entre a profissão liberal e o porte da empresa, e entre esse e a necessidade de desoneração, é preciso haver uma relação necessária entre o exercício da profissão liberal e a ausência de sujeição à dominação do mercado por grandes empresas, de inserção na economia informal e de geração de empregos em escala satisfatória. Tirante a questão de saber se esse tipo de ilação pode ser feita sem

qualquer tipo de fundamentação e comprovação, e com base em meras presunções (matéria a ser analisada no capítulo relativo à realização da igualdade, no qual se discutirá o ônus de fundamentação decorrente do caráter fundamental da igualdade), logo se constata que tais presunções são manifestamente infundadas, pois:

(1) é conhecida a dominação do mercado de contadores por grandes empresas de auditoria, de médicos por grandes empresas de assistência médica, de publicitários por grandes empresas de publicidade, para mencionar algumas profissões excluídas pelo legislador porque supostamente não se sujeitariam à dominação do mercado por grandes empresas;

(2) é sabida a inserção de atores, de produtores de espetáculos, de músicos e de fisicultores na economia informal, para referir algumas das profissões excluídas do benefício porque supostamente não se inseririam na economia informal;

(3) é aceita a dificuldade dos físicos ou químicos de disputarem, sem a assistência estatal, o mercado de trabalho dominado por empresas multinacionais, para registrar alguns dos profissionais excluídos do benefício porque não precisariam de qualquer desoneração tributária;

(4) é conhecida a contribuição que os consultórios de dentistas, corretores, advogados e médicos dão para a geração de empregos no país, para citar alguns dos profissionais excluídos do benefício porque não seriam geradores de empregos em escala satisfatória.²⁷

Não é objetivo deste trabalho confirmar ou infirmar presunções feitas pelo Poder Judiciário. É sua finalidade, porém, demonstrar, de um lado, a existência de justificação do tratamento desigual com base em presunções (que não tenham suporte empírico considerável) e, de outro, a aferição de medidas de comparação com base em meras presunções aparentemente espúrias. O que deve ficar claro, neste ponto particular, é que só há relação sustentada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existir uma correlação estatisticamente fundada entre ambas. Não havendo um suporte empírico considerável nesse sentido, a distinção será irrazoável, por infundada.

Mas, entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo (e entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua escolha), não deve haver apenas uma relação fundada. Deve existir, além disso, uma relação *conjugada*. Há uma relação conjugada entre a medida de

27. Marcelo Harger, "O SIMPLES e o princípio da isonomia", *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 40, p. 227, 2001.