

**HUMBERTO ÁVILA**

# **TEORIA DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

**6<sup>a</sup>**  
**EDIÇÃO**

Revista,  
atualizada  
e ampliada

**2026**



**EDITORA**  
*Jus***PODIVM**

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)



**MALHEIROS**  
**EDITORES**

ou concretizar algum outro fim autônomo e existente fora do mundo jurídico?

(d) Há regra de competência cuja hipótese material de incidência torna impertinente a relevância da finalidade escolhida efetivamente pelo Poder Legislativo, ou vincula a tributação a outra finalidade diferente?

(e) A finalidade foi clara e congruentemente definida pelo ente público? Ou: foi indicado suporte constitucional expresso ou implícito para sua utilização?

Os resultados acima sumariados e as perguntas agora formuladas são cruciais para a realização da igualdade. Isso porque permitem verificar que a falta de controle da finalidade torna extremamente vulnerável a efetividade da igualdade, na medida em que é a sua indicação precisa que permitirá aferir a validade da medida de comparação escolhida pelo Poder Legislativo e, em última instância, legitimar a diferenciação entre os contribuintes. Justamente por isso, sua indicação deve ser clara e isenta de contradições. Caso contrário, por trás da enunciação de uma finalidade, pode existir o propósito inconfessável de discriminar os contribuintes com base, até mesmo, em propriedades preliminarmente vedadas pela Constituição, quando não, mesmo, mediante diferenciações fundadas em bens jurídicos essenciais ao exercício dos direitos fundamentais de liberdade.

A importância teórica dessa constatação reside na comprovação de que a Constituição, pela sua multiplicidade de dispositivos, pode suportar a realização de inúmeros fins. A delimitação desses fins não está pronta e acessível ao intérprete, devendo ser objeto de relações que estão entremostradas no sistema constitucional. O seu realce prático está alocado na verificação de que a ausência de critérios mais precisos para a demonstração da finalidade da diferenciação, a rigor, enseja o bloqueio do exame da relação fundada e conjugada de pertinência entre a finalidade e a medida de comparação, pela falta de um dos seus elementos essenciais.

Analizados os elementos essenciais da igualdade, é preciso, agora, investigar quais são os diferentes aspectos da igualdade e de que modo cada um deles é previsto pela Constituição.

## **2.3 DIMENSÕES**

### ***2.3.1 Igualdade na lei x igualdade diante da lei***

O art. 5º da Constituição Federal dispõe sobre o princípio da igualdade. Ele é previsto, no entanto, de um modo que parece, à primeira vista,

redundante. É que o dispositivo não só declara que “todos são iguais perante a lei”, mas, além disso, que devem sê-lo “sem distinção de qualquer natureza”, garantindo-se “aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à igualdade”. Uma leitura apressada do dispositivo poderia levar ao entendimento de que a igualdade foi garantida duas ou mais vezes. Isso, porém, não ocorre. Na verdade, o dispositivo protege duas formas de igualdade: a igualdade *perante a lei* (*Gleichheit vor dem Gesetz, equality before the law*), também conhecida como *igualdade formal*; e a igualdade *na lei* (*Gleichheit im Gesetz, equality by the law*), também chamada de *igualdade material*.<sup>55</sup>

A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos, e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro, para outro contribuinte. Quando o dispositivo declara que “todos são iguais perante a lei” faz, pois, referência à igualdade perante a lei, exigindo uniformidade na sua aplicação, independente do seu conteúdo. A igualdade formal, no entanto, é apenas um aspecto da igualdade. Ou, no dizer de Kelsen, “*igualdade perante a lei não é assim igualdade, mas adequação à norma (Normgemäßheit)*”.<sup>56</sup>

É que a lei, embora aplicada de modo uniforme, pode conter uma distinção arbitrária em seu conteúdo.<sup>57</sup> Se a exigência de igualdade se exaurisse na igualdade perante a lei, leis que tratassem diferentemente os cidadãos, e os contribuintes em particular, em razão do sexo ou da raça, seriam constitucionais, desde que aplicadas da mesma forma para todos aqueles do mesmo sexo ou da mesma raça.<sup>58</sup> Afinal, no dizer de Flew, as pessoas que dispõem de mínimas condições econômicas podem ser tratadas igualmente tanto para garantir a elas esse mínimo para sua

---

55. Hans Kelsen, *Reine Rechtslehre*, 2ª ed., Viena, Franz Deuticke, 1960, p. 396. José Afonso da Silva, “O advogado perante o princípio da igualdade”, *Revista Jurídica* 92, p. 41, 1997. Fábio Konder Comparato, “Precisão sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica”, *Revista dos Tribunais* 750/17, 1998. Miguel Seabra Fagundes, “O princípio constitucional da igualdade perante a lei e o Poder Legislativo”, *Revista dos Tribunais* 235/7, 1955.

56. Hans Kelsen, *Reine Rechtslehre*, cit., p. 396. Sobre o assunto, ver também: Gerhard Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Munique, Beck, 1959, p. 31.

57. Peter Westen, *Speaking of equality. An analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal discourse*, cit., p. 76.

58. Kent Greenawalt, “How empty is the idea of equality”, *Columbia Law Review*, 83, p. 1.193, 1983.

subsistência, quanto para fritá-las no óleo fervente;<sup>59</sup> e, na expressão de Frankena, as pessoas que sabem ler podem ser tratadas igualmente tanto para que lhes seja assegurada o acesso à melhor literatura, quanto para que lhes seja vedada a leitura de todo e qualquer livro.<sup>60</sup> É justamente por isso que o dispositivo garante o “direito à igualdade”, “sem distinção de qualquer natureza”, reportando-se, nesse ponto, à igualdade na lei. Não basta, portanto, que a lei seja aplicada de modo uniforme para satisfazer à exigência de igualdade. É preciso, além disso, que ela própria não contenha uma distinção arbitrária.<sup>61</sup> Não é suficiente que a lei seja aplicada a todos; é preciso que ela seja também igual para todos.<sup>62</sup> Afinal, uma lei arbitrária também pode ser aplicada de modo uniforme.<sup>63</sup>

Embora a distinção entre igualdade perante a lei e na lei seja antiga e, até certo ponto, trivial, reveste-se de extrema importância e atualidade. Um exame atento da jurisprudência logo evidencia que a aplicação da igualdade muitas vezes se circunscreve, de modo velado, à igualdade perante a lei. Um exemplo pode ilustrar essa situação.<sup>64</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. Com isso, o legislador terminou por estabelecer alíquotas diferenciadas para contribuintes com lucro e sem lucro: aqueles que tinham lucro no exercício poderiam efetuar a compensação e, com isso, pagar menos um por cento da contribuição sobre faturamento; aqueles que não tinham auferido lucro no exercício, justamente por isso, não poderiam fazer a compensação, sujeitando-se, por isso, a uma alíquota um ponto percentual

---

59. Antony Flew, *The politics of Procrustes: contradictions of enforced equality*, Buffalo, NY, Prometheus Books, 1981, pp. 29-30.

60. William Frankena, “The concept of social justice”, in Richard Brand (Org.), *Social Justice*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1962, p. 17.

61. ADI MC 1.355-6, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 23.11.1995, DJU 23.2.1996, p. 3.623. Sobre o assunto, inicialmente, Gerhard Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, cit., p. 11.

62. Francisco Campos, *Direito constitucional*, v. 2, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p. 14. José Souto Maior Borges, “Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1998”, *Revista Trimestral de Direito Público* 15/31, São Paulo, Malheiros Editores, 1996.

63. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Colônia, Otto Schmidt, 1999, p. 5. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1985, p. 357.

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

mais elevada. A questão crucial era, portanto, a de saber se o conteúdo da lei obedecia ao princípio da igualdade, sendo necessário, para tanto, verificar, seguindo a terminologia proposta neste trabalho, se a medida de comparação (lucratividade) mantinha uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade da contribuição (financiamento da seguridade social). Essa questão, porém, independente do seu mérito, foi tergiversada pela maioria dos julgadores.

É que, levada a questão a julgamento, apenas uma minoria dos julgadores adentrou no exame do conteúdo da lei, entendendo que a medida de comparação (lucratividade) seria discriminatória, pois além de submeter contribuintes em situação equivalente (obrigação de pagar a contribuição com base na alíquota majorada) a regras diferentes (as empresas lucrativas com direito à dedução de um por cento da contribuição a pagar e as não lucrativas sem esse direito), ainda beneficiava as empresas em melhores condições para financiar a Seguridade Social (empresas lucrativas) em prejuízo daquelas que tinham piores condições de fazê-lo (empresas não lucrativas), o que não só afrontaria a exigência de razoabilidade como, também, a medida de comparação eleita pela própria Constituição (equidade no custeio). A maioria dos julgadores, no entanto, fixou-se apenas na aplicação uniforme da lei, afastando a lesão ao princípio da igualdade “porque o benefício foi concedido a empresas que preenchem os requisitos devidos” (voto do Ministro Gilmar Mendes) e “porque todos aqueles submetidos à contribuição (...) continuam recolhendo essa contribuição à alíquota de 3% (três por cento). Esses são iguais entre si. E todos os contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido podem, eventualmente, compensar parte do valor devido a tal título com aquilo que já foi recolhido a título de COFINS. Portanto são esses a outra categoria de iguais tratados com absoluta isonomia” (voto da Ministra Ellen Gracie). Ao afirmar que todos que se encontram submetidos à lei terão o mesmo direito, os votos terminaram por não investigar o conteúdo da lei, mas, apenas, a sua aplicação isonômica. Obedeceram apenas à primeira parte do *caput* do art. 5º da Constituição, que prescreve que “todos são iguais perante a lei”, sem atentar, no entanto, para a sua segunda parte, onde consta que os cidadãos devem ser tratados “sem distinção de qualquer natureza”, garantindo-se a eles “a inviolabilidade do direito à igualdade”.

Este tipo de análise não é isolado, e se repete com certa frequência em votos proferidos no Supremo Tribunal Federal. Outro exemplo ilustra a questão. O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou arguição de

inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/1988, que determinava que rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de remuneração e benefícios previdenciários deveriam ser tributados pelo imposto de renda no mês do recebimento do crédito sobre o total dos rendimentos, tendo como base a sistemática de tributação própria do regime de caixa. Nesse caso, portanto, não seria aplicável a tabela de progressividade atinente ao mês em que o valor deveria ter sido pago, mas sim aquela referente ao mês em que o rendimento, de forma integral, seria efetivamente pago, o que levaria a uma tributação diferenciada dos valores. Por maioria, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal concluiu pela inconstitucionalidade do artigo, sem redução de texto, para determinar que a incidência do imposto de renda deve ocorrer de acordo com a tabela progressiva vigente no período mensal em que apurado o rendimento percebido a menor, ou seja, conforme o regime de competência.<sup>65</sup> Prevaleceu, portanto, o entendimento de que a norma feria a igualdade e a capacidade contributiva ao afastar a tributação dos rendimentos conforme eles deveriam ter sido pagos, gerando dupla penalização aos contribuintes (o recebimento com atraso e o pagamento a maior do imposto de renda). Em que pese à conclusão da maioria dos Ministros, a Ministra-Relatora Ellen Gracie entendeu que não haveria violação ao princípio da igualdade porque “não há, na lei, qualquer distinção de tratamento entre contribuintes” (voto da Ministra Ellen Gracie), na medida em que todos estariam submetidos àquela regra. O exame, novamente nesse caso, circunscreveu-se à igualdade perante a lei, sem se atentar para o fato de que o conteúdo da lei violava o princípio da igualdade ao diferenciar os contribuintes não conforme a sua capacidade contributiva, mas conforme a data de recebimento dos seus rendimentos, ainda que esta seja tardia por responsabilidade do próprio Estado.

O que merece consideração, do quanto se disse a respeito dos modos de manifestação da igualdade aqui analisados, é que não basta, para realizar a igualdade, que se garanta sua aplicação uniforme. “A regularidade implica a igualdade, mas ela não exaure a igualdade”, afirma Fried.<sup>66</sup> É preciso, conjuntamente, que a própria lei, cuja aplicação se guarde uniforme, seja isonômica no seu conteúdo, sendo assim considerada aquela lei que não diferencie os contribuintes senão por meio de

---

65. RE 614.406, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, j. 23.10.2014.

66. Charles Fried, *Saying what the law is. The Constitution in the Supreme Court*, Cambridge, Harvard University Press, 2004, p. 208.

fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.

Investigada nas suas acepções de igualdade na lei e perante a lei, é preciso compreendê-la frente à contraposição entre sua dimensão geral e sua dimensão particular. É o que se passa a fazer.

### ***2.3.2 Igualdade geral x igualdade particular***

#### ***2.3.2.1 Considerações gerais***

Para aprofundar a problemática da igualdade, seguindo o método aqui proposto, é necessário novamente investigar um caso paradigmático. O caso escolhido, e aqui explicado nos seus elementos mais importantes, é o relativo à instituição do mecanismo da substituição tributária para frente, mediante o qual o legislador, em vez de cobrar o imposto sobre venda de mercadorias com base no preço real da mercadoria, depois de ocorrida a operação de venda, exige-o no início do ciclo econômico, com base no seu valor presumido nas operações que serão realizadas nas fases subsequentes do ciclo econômico, até a venda final ao consumidor.<sup>67</sup> O legislador estadual, ao instituir o mecanismo da substituição tributária, baseou-se numa norma constante de um convênio celebrado entre os Estados, por meio da qual eles não estariam obrigados a devolver o montante de imposto cobrado, caso o valor real de venda da mercadoria fosse menor do que aquele inicialmente presumido. Contra tal previsão é que se insurgiram os contribuintes, alegando não só a violação ao dever constitucional de restituição quando a operação presumida não ocorrer, mas também – e o que interessa aqui mais de perto – a lesão ao princípio da igualdade, verificado com base na capacidade contributiva. Isso porque os contribuintes seriam obrigados a pagar mais do que o devido, caso fossem compelidos a recolher o imposto com base no valor presumido em vez da consideração ao valor real. As autoridades envolvidas, a seu turno, sustentaram que a substituição tributária não precisaria atentar para o valor real da operação, porque ela se justificaria pelo princípio da praticidade da tributação, considerando a economia, eficiência e celeridade na fiscalização de tributos.

O que este caso revela, para a discussão desenvolvida neste capítulo, é o conflito entre a justiça geral e a justiça individual: de um lado, os contribuintes sustentam que o imposto deve ser cobrado de acordo com

---

67. ADI 1.851, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 8.5.2002, DJU 22.11.2002.

o valor de venda da mercadoria individualmente praticado, de modo a assegurar o tratamento de cada contribuinte de acordo com suas diferenças particulares; de outro, as autoridades fiscais defendem a exigência do imposto com base em valores geralmente praticados pela média dos contribuintes, pois, não sendo assim, seria impossível ou extremamente onerosa a fiscalização da maioria das operações.

A mesma situação, presente nesse caso, ocorre com a tributação da propriedade de veículos automotores, em que o preço de mercado do veículo é previsto numa tabela de preços que, em virtude da sua generalidade, não abrange os detalhes de cada automóvel. Ela também se verifica na tributação da propriedade imobiliária, em que o preço de mercado do imóvel segue uma planta de valores que, em razão da sua generalidade, não leva em consideração as diferenças entre os imóveis. Ela acontece, igualmente, na tributação da renda, em que o pagamento do tributo deve ser feito com base em faixas de tributação e de dedução aplicáveis indistintamente a todos os contribuintes. Nesses casos, e noutros tantos, o contribuinte é obrigado a pagar tributos com base em padrões que desconsideram suas características pessoais em favor da consideração a elementos médios, presentes na maior parte dos casos.

O pano de fundo da discussão, para o que está aqui em pauta, é a concepção de igualdade e o conflito que sua aplicação pode suscitar. Afinal, para atender a igualdade, a norma tributária deve considerar todas as particularidades dos contribuintes e das operações por eles praticadas, tratando o seu caso de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais? Ou basta, para preservar o tratamento isonômico, que a norma tributária trate os contribuintes com base em qualidades geralmente presentes na maioria deles ou nas operações por eles praticadas, considerando o seu caso como pertencente a uma classe de casos, mesmo que ele seja eventualmente diferente, se examinados outros elementos não selecionados pelo legislador? Nesse contexto, entram em cena duas concepções de igualdade: a igualdade particular ou particularista e a igualdade geral ou generalista.

A igualdade particular é aquela que exige uma relação estabelecida entre dois sujeitos, mediante a consideração de todas as propriedades particulares que os diferenciam dos demais. Trata-se de uma espécie de justiça “sob medida”: cada indivíduo é tratado conforme demandam as suas características individuais e as propriedades particulares do seu caso. No entanto, como as leis são gerais e indeterminadas, enquanto aplicáveis a um número indeterminado de pessoas e de situações, operando não



“sob medida”, mas com “tamanho único” ou “tamanhos médios”, elas selecionam algumas propriedades havidas, no momento da sua edição, como relevantes, desconsiderando outras tantas que, no ato de aplicação, podem se tornar importantes, dependendo da perspectiva que se adote. Sendo assim, a desconsideração de algumas particularidades pode provocar uma aplicação injusta da lei. Isso ocorrerá quando a hipótese de incidência da norma for incompatível com a sua finalidade, gerando o fenômeno conhecido como “experiência recalcitrante”: um novo caso revela uma particularidade desconsiderada pelo padrão legal, mas avaliada como importante no momento da aplicação da lei, podendo gerar uma discrepância entre aquilo que a hipótese da norma prevê e aquilo que a sua finalidade exige.<sup>68</sup> Um exemplo pode esclarecer esse tipo de fenômeno. A legislação do imposto sobre a renda permite a dedução de um montante máximo a título de gastos com saúde e educação tanto do próprio contribuinte quanto de cada dependente seu. Esse limite é estabelecido a partir de gastos médios dos contribuintes e de seus dependentes com despesas básicas. No entanto, pode suceder que determinado contribuinte, por ter problemas psicológicos ou por ter um filho portador de determinada síndrome, revele uma situação particular que evidencie, *para ele, nesse contexto*, a insuficiência dos limites legais gerais. Seria uma experiência do contribuinte, não prevista pelo legislador, que desvelaria uma incompatibilidade entre aquilo que a lei buscava para todos os casos (permitir a dedução dos gastos essenciais com saúde e educação e com dependentes) e aquilo que a sua hipótese permitiu alcançar naquele caso (não permitiu a dedução dos gastos essenciais com saúde e educação e com dependentes).

A ideia de igualdade individual, enquanto manifestação da justiça particular, vem à tona bem aqui. Por ser geral, a lei operou com classes de contribuintes e, por isso mesmo, selecionou algumas propriedades em detrimento de outras, por meio da fixação de padrões legais (*Pauschalierungen*), de que são exemplos as tabelas, pautas ou plantas de valores. Ao fazê-lo, desconsiderou determinadas particularidades dos contribuintes.<sup>69</sup> A regra geral, por definição, ignora certas diferenças, embora não

---

68. Jaap C. Hage, *Reasoning with rules: an essay on legal reasoning and its underlying logic*, Dordrecht, Kluwer, 1997, pp. 5 e 118. Frederick Schauer, *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*, Oxford, Clarendon, 1991, pp. 47 e 59.

69. Misabel de Abreu Machado Derzi, *Direito tributário, direito penal e tipo*, São Paulo, Ed. RT, 1988, pp. 319 e 325. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 71.

todas.<sup>70</sup> Diante dos casos em que o padrão legal revela-se insuficiente para dar conta das particularidades do caso individual, surge a questão decisiva: o padrão legal deve ser mantido ou superado?

Nesse ponto, cabe recorrer, ainda que sumariamente e na medida da sua pertinência com o debate aqui tratado, aos filósofos clássicos para melhor explicar o argumento aqui defendido.<sup>71</sup> Platão, em seu livro *O Político*, conta a história do estrangeiro de Elea, que mantém um diálogo com Sócrates a respeito da situação em que um médico e um instrutor físico têm de se ausentar do seu local de trabalho e, em razão disso, deixam diretrizes a serem seguidas pelos seus pacientes durante a sua ausência.<sup>72</sup> Exatamente porque eles estão afastados e, por conseguinte, não podem decidir, a cada momento, o que é melhor para seus pacientes, é que eles deixam diretrizes. Ao contrário das decisões de um capitão de navio, que pode decidir, diante de cada nova situação, o que é melhor para sua tripulação, ao médico e ao instrutor só resta deixar instruções gerais. Se, no entanto, lhes fosse permitido o retorno, aduz o diálogo de Platão, seria uma “injustiça” (*injustice*) não retificar as ordens antes prescritas.<sup>73</sup> As leis são, pois, instrumentos gerais de regulação, justamente, porque é inviável “promulgar qualquer simples regra para tudo e para todo o tempo”. Daí atribuírem elas “igual exercício para todas as classes”. O legislador, porque “legisla para a maioria” (*legislate for the majority*), irá “olhar para multidões” (*watch over the herds*), e “jamais poderá ser capaz, ao fazer leis para toda coletividade, de prover exatamente o que é melhor para cada indivíduo” (*will never be able by making laws for all collectively, to provide exactly that which is proper for each individual*).<sup>74</sup>

Esse exemplo demonstra a razão de ser e a insuficiência das normas gerais. Elas se originam da impossibilidade de considerações particulares e da tomada de decisões a cada novo caso. Mas é precisamente quando essa impossibilidade da consideração de circunstâncias individuais se transforma em possibilidade, que se questiona a manutenção da diretriz

---

70. Hans Kelsen, *Reine Rechtslehre*, cit., p. 391. Hans Kelsen, *Was ist Gerechtigkeit?* 2ª ed., Viena, Franz Deuticke, 1975, p. 26.

71. Frederick Schauer, *Profiles, probabilities and stereotypes*, cit., p. 30.

72. Platão, “O Político” (“Statesman”), in *Statesman, Philebus, Ion*, tradução de Harold N. Fowler e W. R. M. Lamb, Cambridge, Harvard University Press, 2001, p. 137 (295 A-B).

73. Platão, “O Político” (“Statesman”), cit., p. 143 (295 D).

74. Platão, “O Político” (“Statesman”), cit., p. 137 (294 E a 295 A).

geral frente ao caso concreto. Nesse ponto, entram em cena as ponderações de Aristóteles a respeito da equidade. A equidade seria precisamente o raciocínio mediante o qual o intérprete corrige a lei que se revela injusta em razão da sua generalidade.<sup>75</sup> Praticar a justiça, no ponto que aqui interessa, seria analisar cada caso individual em todas as suas particularidades; seria moldar a lei à riqueza detalhada da experiência.<sup>76</sup>

Tirante as inúmeras questões atinentes à justiça e às suas concepções, de resto impertinentes ao núcleo do estudo aqui desenvolvido, o que as considerações anteriores revelam é uma concepção *particularista* de justiça: justa é a decisão que leva em conta as particularidades dos destinatários; e equânime é a decisão que considera todas as diferenças existentes entre os seus destinatários. Esse debate se manifesta, para ser abreviado numa questão demasiadamente ampla, nos recentes estudos de Direito Público sobre razoabilidade e nos estudos de Direito Tributário sobre capacidade contributiva objetiva ou concreta: a consideração da razoabilidade, dentre outras exigências, demandaria justamente uma atenção para as particularidades do caso concreto;<sup>77</sup> e a observância da capacidade contributiva objetiva reclamaria a análise das manifestações concretas de riqueza reveladas pelas dimensões reais dos atos praticados pelos contribuintes.<sup>78</sup>

Há, no entanto, uma outra concepção de justiça – a justiça *generalista*. Essa concepção se baseia na função das leis e das regras gerais que elas preveem. As regras gerais, como instrumentos para a fixação de padrões, têm por função pré-decidir quais são as diferenças a serem consideradas pelo aplicador com a finalidade de afastar a incerteza que surgiria, caso elas não estivessem previstas: cada aplicador iria somar, às diferenças previstas na lei, outras que se lhe apresentassem relevantes, gerando, com isso, elevada falta de previsibilidade.<sup>79</sup> E, na ausência de prefixação das

---

75. Aristóteles, *Ética nicomachea*, 4ª ed., t. 1, trad. Marcello Zanata, Milão, Rizzoli, 1994, p. 381.

76. Frederick Schauer, *Profiles, probabilities and stereotypes*, cit., p. 29.

77. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, 20ª ed., 2011, cit., p. 194. Gino Scaccia, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milão, Giuffrè, 2000. Giulio Chiodi, *Equità: la regola costitutiva del diritto*, Turim, Giappichelli, 2000, pp. 37 e ss.

78. Pedro M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madri, Marcial Pons, 1998, p. 73. Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, 30ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, pp. 107-108; 32ª ed., 2019.

79. Larry Alexander e Emily Sherwin, *The rules of rules – morality, rules and the dilemmas of law*, Durham e Londres, Duke University Press, 2001, pp. 30-31.

diferenças a serem consideradas, o aplicador teria discricionariedade para decidir quais seriam elas, provocando, com isso, alto grau de arbitrariedade. É justamente para eliminar ou reduzir a potencial arbitrariedade na aplicação das leis que são fixados os padrões legais.<sup>80</sup> E inexistindo a previsão geral das diferenças relevantes a serem consideradas pelos aplicadores, também surgiriam problemas de coordenação, deliberação, custo e conhecimento: de coordenação, porque cada destinatário iria sustentar que as suas particularidades e o seu caso demandariam um tratamento diferenciado; de deliberação, porque cada novo caso reclamaria uma decisão específica, provocando um aumento considerável de tempo para a tomada de decisões, pela necessidade de uma fundamentação específica para cada novo caso; de custo, dada a exigência de maior estrutura humana e física para as contínuas deliberações; e de conhecimento, porque, inexistindo padrões legais, os destinatários se sentiriam legitimados a considerar como relevantes diferenças que, mediante uma apreciação técnica apurada, talvez nem devessem ser objeto de análise.<sup>81</sup>

Excluídas as inúmeras questões atinentes à justiça geral e às suas concepções, também impertinentes à parte central do estudo ora elaborado, o que as ponderações precedentes demonstram é uma concepção *generalista* de justiça: justa é a decisão que leva em conta as características médias dos destinatários; e equânime é a decisão que considera diferenças selecionadas pelo legislador como relevantes, desprezando outras distinções. Essa disputa faz-se conhecer nos recentes estudos de Direito Público sobre presunções e ficções, bem como nos estudos de Direito Tributário sobre padronizações legais.

Para o âmbito estrito deste trabalho, pode-se dizer que as ficções são formas mediante as quais o legislador, pela técnica da remissão, atribui, a um caso, os mesmos efeitos jurídicos atribuídos a outro, independente de eles serem realmente iguais. É o que ocorre, por exemplo, na consideração do navio como um bem imóvel para efeitos de hipoteca. Já as presunções são instrumentos por meio dos quais o legislador retira, de um fato conhecido, conclusões a respeito de um fato desconhecido, mas

---

80. Frederick Schauer, "Formalism", *The Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, p. 543, mar./1988. Frederick Schauer, *Profiles, probabilities and stereotypes*, cit., p. 53. Steve Sheppard, "The state interest in the good citizen: constitutional balance between the citizen and the perfectionist state", *Hastings Law Journal*, v. 45, n. 4, p. 971, abr./1994.

81. Larry Alexander e Emily Sherwin, *The rules of rules – morality, rules and the dilemmas of law*, cit., pp. 30-31.

provável, em função do nexo de causalidade estatística existente entre ambos. É o que sucede, por exemplo, quando o legislador qualifica como distribuição disfarçada de lucros a operação de venda de um bem de uma empresa para um de seus sócios por valor expressivamente inferior ao de mercado: de um fato conhecido (venda de um bem de uma empresa para um de seus sócios por valor expressivamente inferior ao de mercado), o legislador retira conclusões a respeito de um fato desconhecido (distribuição disfarçada de lucros), mas provável, porque um suporte empírico considerável (a prática empresarial) demonstra que, quando o primeiro fato ocorre, o segundo *normalmente* também sucede.<sup>82</sup>

Esse fenômeno, por meio do qual alguns elementos da realidade são escolhidos em detrimento de outros, também é denominado de “tipificação” (*Typisierung*).<sup>83</sup> Tipificação, nessa acepção, é avaliação limitada da realidade; é avaliação defeituosa da situação de fato.<sup>84</sup> Em decorrência dela, a aplicação não se efetiva de acordo com as circunstâncias individuais do caso. Ao contrário, apenas alguns dados reais passam a ser relevantes, sendo outros desconsiderados. No caso de *tipificação material* ou *categórica*, a aplicação opera com uma ficção de uma situação de fato não concretizada, independente de prova em contrário. Ocorrida a situação tida como típica, deve ser dada a consequência. Na hipótese de *tipificação formal* ou *hipotética*, a aplicação trabalha com dados de fato, cuja ocorrência ou não ocorrência pode ser demonstrada.<sup>85</sup>

As ficções e presunções legais afastam-se do dever constitucional de observância da igualdade segundo a capacidade contributiva em função de uma finalidade extrafiscal qualquer, normalmente econômica ou social. Abstem-se da busca dos efetivos elementos de fato em face da dificuldade de fazê-lo. Esse afastamento se dá de várias formas. Não podendo verificar concretamente a situação individual dos contribuintes com a finalidade de descobrir a sua capacidade contributiva efetiva, o legislador cria determinadas verdades jurídicas. De um lado, mediante a

---

82. Sobre o assunto, em pormenor: Monika Jachmann, *Die Fiktion im öffentlichen Recht*, Berlim, Duncker und Humblot, 1998. Luis Eduardo Schoueri, *Distribuição disfarçada de lucros*, São Paulo, Dialética, 1996, pp. 97 e ss.

83. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Colônia, Otto Schmidt, 1999, p. 87.

84. Lerke Osterloh, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden-Baden, Nomos, 1992, p. 56.

85. Lerke Osterloh, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, cit., p. 27.

*assunção* de determinadas realidades, porventura inexistentes, por meio de ficções ou presunções absolutas.<sup>86</sup> De outro lado, mediante a criação de *padrões legais*, que espelhariam os casos normais, mediante a criação de presunções.

Em ambos os casos, de ficções e de presunções, para realçar o ponto aqui pertinente, o legislador trabalha com dados colhidos na normalidade dos casos, demarcando as diferenças relevantes em prejuízo de outras.

O mesmo se dá mediante o uso de uma espécie de presunção – a padronização. O Poder Legislativo usa padronizações (*Pauschalierungen*), desconsiderando parcialmente os dados reais do caso, e dimensionando os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*).<sup>87</sup> Novamente, para salientar o tema aqui tratado, o legislador trabalha com dados colhidos na normalidade dos casos, selecionando algumas diferenças relevantes em detrimento de outras.<sup>88</sup>

As considerações feitas até aqui expõem claramente o conflito entre a igualdade geral e a igualdade individual. A concepção generalista de igualdade propõe a desconsideração de elementos particulares em favor da avaliação das propriedades existentes na maioria dos casos. Isso é feito com a finalidade de alcançar uma solução previsível, eficiente e geralmente equânime na solução de conflitos sociais. A concepção particularista de igualdade sugere a consideração de elementos particulares mediante o afastamento do padrão legal. Isso é realizado com o propósito de atingir uma decisão justa e individualizada na solução de conflitos sociais.

Como, porém, resolver esse conflito entre a igualdade geral e a igualdade individual? Ou, em outras palavras, quando a mercadoria for vendida por um valor diferente daquele presumido pelo legislador, o imposto deve ser pago com base no valor real ou no valor presumido? Quando o automóvel tiver um valor diverso daquele constante da tabela de preços do Estado, o imposto deve ser pago com base no valor geral ou no valor individual? Quando o imóvel alcançar um preço de mercado, diverso daquele previsto na planta geral de valores do Município, o imposto deve ser pago pelo valor do padrão ou pelo valor da avaliação

---

86. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 464.

87. Friederike Jarzyk-Dehne, *Pauschalierungen im Steuerrecht*, Berlim, Duncer und Humblot, 2003, p. 32.

88. Georg Müller, *Rechtsgleichheit*, cit., 1995, p. 24.

individual? Quando os gastos do contribuinte com educação, saúde ou com dependentes forem maiores do que aqueles previstos pelos padrões legais de dedução, o imposto deve ser pago com a consideração dos limites gerais ou com a sua desconsideração? Essas e outras indagações remetem a discussão a uma escolha entre um modelo de tratamento isonômico, segundo o qual o contribuinte é tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, e um tipo de tratamento igualitário, por meio do qual o contribuinte é tratado igual aos outros, mesmo que ele seja diferente.

A proposta defendida neste trabalho não oferece uma alternativa draconiana entre um ou outro modelo de igualdade. Também não apresenta um modelo comodamente eclético. O modelo aqui exposto, como será facilmente percebido adiante, pode ser qualificado como um *modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada*, entendido do seguinte modo: o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém, poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude da pouca probabilidade de reaparecimento frequente de situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação. É o que se passa a demonstrar.

Antes disso, é importante avaliarmos se a inclusão do princípio da justiça tributária no § 3º do artigo 145 da Constituição, por força da Emenda à Constituição nº 132/23, teria alterado as conclusões aqui tecidas acerca do princípio da igualdade. De um lado, é preciso pontuar que a exigência de justiça radica na própria ideia de Direito, não necessitando, por isso, de previsão expressa. De outro lado, é necessário ressaltar que o princípio da justiça já estava implícito na Constituição antes da sua previsão expressa pela Emenda Constitucional nº 132/23: a justiça geral, a justiça individual e as dimensões objetiva e subjetiva da capacidade

contributiva decorriam tanto do princípio da capacidade contributiva quanto do princípio da igualdade, previstos desde a redação original da Constituição nos artigos 145, § 1º, e 150, II; a justiça distributiva e a justiça comutativa estavam implícitas na previsão de impostos e taxas, conforme o tributo a ser cobrado para custear despesas gerais ou em razão da prestação de serviços públicos ou da prática de atos de polícia, igualmente previstos desde a origem no artigo 145 da Constituição de 1988.

Nesse sentido, não há propriamente uma novidade material na introdução de previsão constitucional expressa para o princípio da justiça tributária. Esta certamente contribuirá para incrementar sua efetividade, nada obstante sua previsão expressa não possa conduzir à ideia de que questões de justiça possam afastar aquilo que está previsto em regras constitucionais específicas. A esse respeito, convém desde já esclarecer que as normas jurídicas não formam uma massa homogênea, antes integram um sistema composto de elementos variados e baseado em relações variadas. Há regras e princípios, cada qual com uma densidade semântica e uma estrutura normativa. Da mesma forma, há diferentes espécies de regras (aquelas que estatuem faculdades, permissões, proibições e obrigações; formais ou materiais, gerais ou especiais, superiores ou inferiores, anteriores ou posteriores, por exemplo) e diferentes espécies de princípios (princípios estruturantes, relacionais e calibráveis, princípios gerais e setoriais, por exemplo). Sendo assim, é preciso verificar não apenas se há previsão normativa, mas também como essa previsão normativa foi feita, se por meio de regra ou de princípio e qual a sua espécie. Tal especificidade é essencial para saber qual a função eficaz da norma e como ela se relaciona com as demais. Como defendido noutra obra, no caso de conflito entre um princípio e uma regra de mesma hierarquia, prevalece a regra, e não o princípio. É o caso, por exemplo, do conflito aparente entre regras de competência para instituição de contribuições sociais e o princípio da solidariedade social, hipótese em que prevalece a regra, não podendo o referido princípio justificar a tributação por lei ordinária de outros fatos além daqueles expressamente previstos, mesmo que estes sirvam para incrementar receitas que poderiam ser utilizadas para promover finalidades sociais.<sup>89</sup> Igual sucede com o princípio da justiça tributária: ele não tem o condão de afastar nem regras constitucionais com as quais poderia horizontalmente entrar em conflito, nem princípios setoriais direcionados a microssistemas normativos. Quem defende o contrário, desconhece a diferente funcionalidade dos princípios e das regras.

---

89. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, 21. ed., São Paulo, Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 152.



Com efeito, para compreender adequadamente o conteúdo normativo do princípio da justiça, é preciso, em primeiro lugar, ressaltar que ele traduz uma norma jurídica. Para reconstruir seu conteúdo, portanto, não se deve simplesmente recorrer a ideias gerais de justiça defendidas por autores sob diversas perspectivas, com base em distintos critérios e em diferentes épocas; deve-se, em vez disso, reconstruir, por dentro da Constituição, o seu conteúdo normativo. A exemplo do que é feito com o princípio da segurança jurídica, cujo significado é reconstruído com base em sobreprincípios (como o do Estado de Direito), subprincípios (como os da legalidade, anterioridade e irretroatividade) e regras (como as de competência), também o princípio da justiça deve ter seu conteúdo normativo reconstruído com base em raciocínios dedutivos e indutivos a partir dos subprincípios da igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade. Com isso, ficará clara a ênfase que a Constituição atribuiu às justiças distributiva e comutativa, como realçado acima. Em segundo lugar, é preciso ter em conta que o princípio da justiça tributária foi inserido como princípio geral, não tendo havido alterações constitucionais na parte relativa às limitações ao poder de tributar e às regras de competência. Como no confronto entre uma norma geral e uma norma específica de mesmo nível hierárquico deve prevalecer a norma específica, não se pode sustentar que o princípio da justiça tributária poderia afastar as garantias individuais previstas em regras ou alargar o poder de tributar previsto em regras de competência. Mediante esses expedientes, ficará claro o seu conteúdo normativo de modo a afastar tanto a concepção de que a sua previsão expressa teria o condão de alterar a compreensão do sistema tributário como um todo, quanto a ideia de que sua utilização poderia servir para afastar ou alterar a exigência de legalidade diante do caso concreto com base em teorias políticas ou sociológicas de justiça, sejam elas quais forem.

### *2.3.2.2 Igualdade particular e a capacidade contributiva objetiva*

A Constituição de 1988 privilegiou o tratamento particularizado, isto é, o de acordo com as características particulares que dizem respeito ao contribuinte (capacidade contributiva) e/ou ao seu caso (dimensão real do fato), ao:

(1) estabelecer o dever de obediência à capacidade contributiva, ao prescrever que, sempre que possível, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º, da Constituição). É preciso notar que essa prescrição foi