

## **IGUALDADE TRIBUTÁRIA: Uma breve análise da concepção filosófica da igualdade e da jurisprudência do STF**

### **TAX EQUALITY: A brief analysis of the philosophical concept of equality and the jurisprudence of the STF**

*Larissa Maria da Trindade<sup>1</sup>*

*Thiago Bao Ribeiro<sup>2</sup>*

**RESUMO:** O presente artigo busca traçar uma breve análise acerca da concepção de igualdade desenvolvida em evolução filosófica e que guarda íntima ligação com o Direito Tributário e as Teorias da Justiça. Como marcos teóricos dessa evolução optou-se pelas doutrinas de Hans Kelsen, Chaïm Perelman e John Rawls. Pretende-se vincular o entendimento dos autores em questão acerca da igualdade à atual definição da igualdade tributária. Procurou-se realizar essa identificação por meio da pontuação de casos concretos e da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento de assuntos tributários que necessitavam da aplicação do princípio da igualdade tributária, também conhecido como princípio da isonomia.

**PALAVRAS-CHAVE:** Igualdade Tributária. Jurisprudência. Supremo Tribunal Federal. Isonomia. Princípios.

**ABSTRACT:** This article attempts a brief analysis about the conception of equality developed in philosophical evolution and that keeps intimate connection with the Tax Law

---

<sup>1</sup> Mestranda na área de Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduada em Direito pela mesma instituição. Pesquisadora e membro da diretoria do Instituto de Investigação Científica Constituição e Processo (IICCP) coordenado pelo professor Fernando Horta Tavares. É membro do Grupo de Estudos Justiça de Transição Latino-Americanas e Constitucionalismo Democrático vinculado ao Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). É membro (associada) do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI). Pesquisa principalmente nas áreas de Direitos Humanos, Justiça de Transição, Teoria da Constituição e Direito Constitucional. Advogada.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito Público na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Especialista em Direito Tributário pela PUC Minas (2006) e em Finanças pelo IBMEC/MG (2008). Tem experiência jurídico-regulatória no desenvolvimento de empreendimentos de Geração e Transmissão de Energia, bem como em comercialização de energia elétrica. Foi Membro suplente do Conselho de Administração da Hidrelétrica Pipoca S.A. Tem experiência em M&A, negociações e suporte em formatação de Consórcios e de Sociedades de Propósito Específico. Advogado.

and Theories of Justice. As theoretical frameworks that evolution was chosen by the doctrines of Hans Kelsen, Chaim Perelman and John Rawls. It is intended to link the understanding of the authors concerned about equal to the current definition of tax equality. We tried to accomplish this identification through points of concrete cases and analysis of the jurisprudence of the Federal Supreme Court (STF) when the judgment of tax matters requiring the application of the principle of tax equality, also known as the principle of equality.

**KEYWORDS:** Tax Equality. Jurisprudence. Federal Supreme Court. Equality. Principles.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo busca traçar uma breve análise acerca da concepção de igualdade desenvolvida em evolução filosófica e que guarda íntima ligação com o Direito Tributário e as Teorias da Justiça. Como marcos teóricos dessa evolução optou-se pelas doutrinas de Hans Kelsen, Chaïm Perelman e John Rawls.

Pretende-se vincular o entendimento dos autores em questão acerca da igualdade à atual definição da igualdade tributária.

Procurou-se realizar essa identificação por meio da pontuação de casos concretos e da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento de assuntos tributários que necessitavam da aplicação do princípio da igualdade tributária, também conhecido como princípio da isonomia.

Nesse sentido, cabem os estudos do Professor Marciano Seabra de Godoi:

Não devemos encarar o tributo como algo desvinculado do princípio da igualdade e tampouco como algo que limita a liberdade dos cidadãos de um Estado de Direito. Na ordem dos fatos históricos e na ordem das ideias, o tributo começa a assumir suas características atuais e passa a ocupar a posição de principal categoria de receita pública exatamente no período em que o princípio da igualdade de todos os cidadãos perante a lei é afirmado pelas vitoriosas revoluções burguesas, que estabelecem uma nova ordem jurídica, política e social da qual o tributo é ao mesmo tempo garantia (enquanto preço da liberdade individual antes negada pelo absolutismo e pelo feudalismo), consequência (a liquidação do imenso patrimônio imobiliário da igreja e da nobreza e a retirada do Estado das atividades econômicas impediam que as antigas receitas dominiais continuassem a financiar os gastos governamentais, os quais passam a contar fundamentalmente com a arrecadação tributária) e possível ameaça (na medida em que a arbitrariedade e o autoritarismo do fisco pode sufocar a liberdade dos cidadãos). (GODOI, 1999, p. 182-183)

Sendo assim, o Direito Tributário hoje envolve necessariamente o princípio da igualdade e o princípio da legalidade tributária, que juntos são fundamentais para a garantia

dos contribuintes frente à opressão fiscal. De forma que, não há como não transferir a complexidade do princípio da igualdade para o âmbito dos tributos considerando a capacidade contributiva, imunidades, isenções e benefícios fiscais (GODOI, 1999).

Além disso, a própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota como um de seus pilares o princípio da igualdade, assegurando a todos os cidadãos a plena isonomia, isto é, todos têm o direito de tratamento igualitário perante a lei, de acordo com o preconizado pelo ordenamento jurídico.

O princípio da igualdade tributária, também expresso na Carta Magna, em síntese vem determinar a não instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica, o que dispõe em seu art. 150, II, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 2014)

Representa, portanto, ao lado de inúmeros outros princípios tributários uma vedação ao arbítrio do Estado, uma garantia assegurada ao contribuinte. É definido, portanto, como cláusula pétrea da Constituição, não podendo ser abolida do texto constitucional.

Nesse sentido, fica clara a importância do estudo do princípio da igualdade, entendido como princípio da igualdade tributária e intimamente relacionado e aplicado aos casos tributários. Para isso, inicia-se com a evolução filosófica da concepção de igualdade.

## **2 BREVE EVOLUÇÃO FILOSÓFICA DA CONCEPÇÃO DE IGUALDADE**

As discussões sobre o princípio da igualdade envolvem questões de grande importância social e política, pois, segundo Silva (2001, p. 214) “a igualdade constitui o signo fundamental da democracia”.

As sociedades estão em constante mudança, que refletem diretamente no conceito de igualdade no tempo e em relação aos grupos sociais.

Conforme leciona Cármem Lúcia Antunes Rocha (1990) o progresso da isonomia divide-se em três etapas: a primeira em que a regra era a desigualdade; a segunda, a ideia de que todos eram iguais perante a lei, denotando que a lei deve ser aplicada indistintamente aos

membros de uma mesma camada social; e na terceira, de que a lei deve ser aplicada respeitando-se as desigualdades dos desiguais ou de forma igual aos iguais.

Sobre o primeiro momento da evolução da isonomia, Rocha (1990,0 p. 35) esclarece:

[...] a sociedade cunhou-se ao influxo de desigualdades artificiais, fundadas, especialmente, nas distinções entre ricos e pobres, sendo patenteada e expressa a diferença e a discriminação. Prevaleram, então, as timocracias, os regimes despóticos, asseguraram-se os privilégios e sedimentaram-se as diferenças, especificadas em leis. As relações de igualdade eram parcas e as leis não as relevavam, nem resolviam as desigualdades.

No segundo momento desse progresso, a igualdade é positivada no direito que se afirma fundado no reconhecimento da igualdade dos homens. Em relação a essa fase histórica, Rocha destaca:

[...] a sociedade estatal ressentia-se das desigualdades como espinhosa matéria a ser regulamentada para circunscrever-se a limites que arrimassem as pretensões dos burgueses, novos autores das normas, e forjasse um espaço de segurança contra as investidas dos privilegiados em títulos de nobreza e correlatas regalias no Poder. Não se cogita, entretanto, de uma igualação genericamente assentada, mas da ruptura de uma situação em que prerrogativas pessoais decorrentes de artifícios sociais impõem formas despóticas e acintosamente injustas de desigualação. Estabelece-se, então, um Direito que se afirma fundado no reconhecimento da igualdade dos homens, igualdade em sua dignidade, em sua condição essencial de ser humano. Positiva-se o princípio da igualdade. A lei, diz-se então, será aplicada igualmente a quem sobre ela se encontre submetido. Preceitua-se o princípio da igualdade perante a lei. (ROCHA, 1999, p. 35)

Os ideais filosóficos sobre a igualdade foram largamente difundidos e diversas constituições normatizaram esse princípio, destacando a Constituição de Virginia de 12 de junho de 1776 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto 1789. (ROCHA, 1999).

Para entender a noção exata do princípio da igualdade, se faz necessário compreender sua evolução filosófica, com destaque das concepções desse princípio realizada por doutrinadores como Hans Kelsen, Chaïm Perelman e John Rawls.

## **2.1 A Concepção de Kelsen**

O jusfilósofo austríaco Hans Kelsen constrói sua concepção de igualdade a partir de profundas críticas das teorias sobre justiça e igualdade produzidas desde a antiguidade clássica até meados do século XX. Em sua obra intitulada “*O problema da Justiça*”, Kelsen

(1998) postula uma teoria mais relativista sobre justiça, na medida em que considera que somente a conduta humana (a realidade) pode ser considerada justa ou injusta, e não a própria norma ou a ordem jurídica que servem de parâmetros para a conduta humana.

A seu turno, Kelsen preconiza que a justiça é representada como uma virtude dos indivíduos, na medida em que “a qualidade ou a virtude da justiça atribuída a um indivíduo exterioriza-se na sua conduta: na sua conduta em face dos outros indivíduos, isto é, na sua conduta social.” (KELSEN, 1998, p. 3).

Segundo Marciano Seabra de Godoi (1999) o pressuposto metodológico de Kelsen é o da rígida separação do mundo do “ser” (ato/conduta humana) e do “dever-ser” (sentido do ato/norma ideal de justiça).

A referida distinção pode ser verificada no seguinte excerto da obra de Kelsen:

A justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens. O juízo segundo o qual uma conduta é justa ou injusta representa uma apreciação, uma valoração da conduta. A conduta, que é um fato da ordem do ser existente no tempo e no espaço, é confrontada com uma norma de justiça, que estatui um dever-ser. O resultado é um juízo exprimido que a conduta é tal como – segundo a norma de justiça – *dever ser*, isto é, que a conduta é valiosa, tem valor de justiça positivo, ou que a conduta não é como – segundo a norma de justiça – *deveria ser*, porque é o contrário do que deveria ser, isto é, que a conduta é desvaliosa, tem um valor de justiça negativo. O objeto da apreciação ou valoração é um fato da ordem do ser. Somente um fato da ordem do ser pode, quando confrontado com uma norma, ser julgado valioso ou desvalioso, pode ter um valor positivo ou negativo. Por outras palavras: o que é avaliado, o que pode ser valioso ou desvalioso, tem um valor positivo ou negativo é a realidade. (KELSEN, 1998, p. 4-5)

Com efeito, as condutas humanas (ser), portanto, são justas por referência a uma norma de justiça (dever-ser), não sendo possível realizar um juízo de valor ou desvalor face à uma norma, uma vez que, a justiça não é uma norma. As normas não são apreciadas como boas ou más, justas ou injustas, pois se assim proceder-se, estar-se-ia comparando uma norma do direito positivo com uma norma de justiça.

Segundo Kelsen (1998, p. 5) essa comparação induz a elaboração de um juízo segundo o qual a norma de direito positivo é justa quando corresponde à norma de justiça ou injusta quando não corresponde à norma de justiça, pressupondo que a norma do direito positivo e a norma de justiça sejam consideradas simultaneamente válidas.

Isso, contudo, afirma Kelsen (2000, p. 215) é impossível de sustentar-se no rígido formalismo lógico da Teoria Pura do Direito, cujo o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser aferido em face de outra norma hierarquicamente superior, que confere validade na ordem normativa.

O valor de justiça do ato normativo (justo/injusto – positivo/negativo) deve ser distinguido do valor jurídico que as normas de direito positivo constituem. Desta forma, “uma tal norma não constitui um valor jurídico positivo por ser posta através de um ato que tem um valor de justiça positivo, e constitui um valor jurídico positivo mesmo quando é posta através de um ato que tem valor de justiça negativo”(KELSEN, 1998, p. 8).

Por outro lado, Kelsen (1998) afirma que, também, pode-se dizer que uma norma de direito positivo é justa quando o seu valor corresponder ao valor de uma norma de justiça e, que uma norma de direito positiva é injusta quando o seu valor não corresponder ao valor de uma norma de justiça. “No entanto, a justiça ou injustiça, [...] não são – ou não são imediatamente, pelo menos – qualidade dessa norma, mas qualidade do ato pelo qual ela é posta, do ato de que ela é o sentido” (KELSEN, 1998, p.9). Com efeito, Kelsen afirma que o direito positivo apenas pode ser tido como justo ou injusto, ou nem justo nem injusto.

GODOI (1998, p. 14), afirma que Kelsen procura estabelecer um conceito de norma jurídica como sendo “aquelas normas gerais que prescrevem principalmente como o legislador e o juiz devem tratar os indivíduos, ou seja, que prescrevem o conteúdo das normas gerais e individuais erigidas em uma sociedade”. Elas representam o conceito de “justo” e do “injusto” adquirido pelos homens ao longo dos séculos.

Com efeito, GODOI (1999) afirma que as normas de justiça são aquelas que os homens em sociedade tomaram como “válidas” ao julgar as condutas de seus pares para valorar como “justas” ou “injustas”.

Kelsen (1998) esclarece que à ciência não cabe decidir o que é justo. Pode, contudo, tentar estabelecer um conceito geral de justiça a partir dos elementos comuns das diversas normas de justiça.

No entanto, afirma Kelsen (1998) que essa norma essencialmente geral se revelará completamente vazia de conteúdo, pois, apesar de prescrever determinado tratamento dos homens para se realizar a justiça, essa norma não será capaz de afirmar algo sobre a natureza e o modo deste tratamento. Para GODOI (1999, p. 14), citando Kelsen, conclui que “à ciência cabe tão-somente “descrever” objetivamente os conceitos do justo ao longo do tempo, sem se identificar a si própria com um destes juízos de valor”.

Uma das feições que a justiça pode tomar e a ciência não pode indicar com preferência, pois as valorações são defesas, é a da igualdade, que se expressa como princípio de justiça da igualdade, que se apresenta na norma: “todos os homes devem ser tratados por igual” (KELSEN, 1998, p. 51).

Por esse princípio, Kelsen (1998) entende que se deve tratar todos os homens por igual, sem que seja feita qualquer menção às desigualdades existentes entre eles. A seu turno, Kelsen (1998, p. 51) destaca que esta norma não infere que todos os indivíduos sejam iguais, pois as desigualdades entre os homens existem na realidade. Com isso, conclui Kelsen (1998) que afirmar que todos os indivíduos são iguais é uma incoerência na ordem dos fatos e o princípio da justiça da igualdade só pode ser aplicado se for possível tratar todos os homens da mesma forma, vedada qualquer distinção:

Os homens (assim como as circunstâncias externas) apenas podem ser considerados como iguais, ou, por outras palavras, apenas há homens iguais (ou circunstâncias externas iguais), na medida em que as desigualdades que de fato entre eles existem não são tomadas em consideração. Senão há que tomar em conta nenhuma desigualdade, seja ela qual for, todos são iguais e tudo é igual. (KELSEN, 1998, p. 51)

O princípio da justiça da igualdade proíbe qualquer distinção no tratamento dos indivíduos. Kelsen (1998) explica que não há como deixar de lado todas as desigualdades em toda e qualquer espécie de tratamento, pois deve-se levar em consideração certas desigualdades.

Kelsen (1998, p. 54) critica a concepção do princípio da igualdade que é habitualmente apresentada como “quando os indivíduos são iguais – mais rigorosamente: quando os indivíduos e as circunstâncias externas são iguais –, devem ser tratados igualmente, quando os indivíduos e as circunstâncias externas são desiguais, devem ser tratados desigualmente”. Segundo GODOI (1999, p. 17) essa concepção tradicional se apresenta como princípio da igualdade no sentido de que se deve “tratar igualmente aqueles que são iguais, e desigualmente os que são desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Segundo Kelsen (1998, p. 54) essa concepção não é de forma alguma um princípio da igualdade, na medida em que ele “postula não *apenas* um tratamento igual mas também um tratamento desigual”. Partindo de tal concepção de igualdade:

Tem de haver uma norma correspondente a este princípio que expressamente defina certas qualidades em relação às quais as desigualdades serão levadas em conta, a fim de que as desigualdades em relação às outras qualidades possam permanecer irrelevantes, a fim de que possa existir, portanto, indivíduos “iguais”. “Iguais” são aqueles indivíduos que, em relação às qualidades assim determinadas, não são desiguais. E o poder em existir indivíduos “iguais” é a consequência do fato de que, se não todas, pelo menos certas desigualdades não são consideradas. (KELSEN, 1998, p. 54)

Do excerto acima se conclui que nessa concepção de igualdade o dever de tratar como iguais aqueles que são iguais apenas valerá em combinação com a regra de que os desiguais devem ser tratados de forma desigual. Para Kelsen essa concepção é equivocada e o autor afirma que a única norma que representa o princípio da justiça da igualdade “*é a norma segundo a qual todos os homens devem ser igualmente tratados, segundo a qual nenhuma das desigualdades que efetivamente existem entre eles deve ser tomada em consideração.*” (**grifo nosso**) (KELSEN, 1998, p. 55-56).

Outra conclusão que Kelsen abstrai a partir de sua crítica é que o princípio que prescreve que “os iguais devem ser tratados de forma igual e os que são desiguais devem ser tratados de forma desigual não segue uma exigência da justiça mas uma exigência da lógica” (1998, p. 56). Segundo o mesmo autor, ela é a consequência lógica do caráter geral das normas que prescrevem que, para determinado pressuposto, deve haver uma determinada consequência.

Na conclusão de Kelsen (1998) a chamada igualdade perante a lei nada mais é que a aplicação correta da lei, ou seja, a aplicação da lei, seja qual for o conteúdo da mesma, ainda que não prescreva um tratamento igualitário. A igualdade, portanto, será respeitada sempre que a lei for aplicada como tal.

Na sequência é necessário analisar a concepção de Perelman acerca da igualdade.

## **2.2 A Concepção de Chaïm Perelman**

Em sua obra “*Ética e Direito*”, publicada em Bruxelas em 1990, Chaïm Perelman pretende construir um conceito de justiça formal, realizada por meio de uma análise lógica da noção de justiça. Isto porque, segundo o mesmo autor (1996), a noção de justiça, comparada com as outras noções prestigiosas, é uma das mais eminentes e irremediavelmente confusa. Com efeito, Perelman (1996, p.7-8) citando autores como Dupréel e Proudhon, reafirma que a justiça é uma noção extremamente particular e que cada grupo a defenderá como uma concepção própria de pensar, “que lhe dá e deixa o adversário em má posição.”

Perelman (1996) examina os diferentes sentidos da noção de justiça e, a partir deles, extrai um elemento comum de igualdade, que conduz ao conceito de justiça formal e abstrata. Segundo Godoi (1999, p. 19) “é na busca desse elemento comum às diversas noções de justiça concreta que Perelman irá fixar a ligação estreita entre a justiça (em sua forma abstrata) e a igualdade”.



Diante da dificuldade de numerar todos os sentidos possível da noção de justiça, Perelman (1996, p. 9-14;14-33) apresenta seis noções de justiça, que segundo Godoi (1999) representa, em resumo, as diversas noções de justiça que historicamente se afirmaram no âmbito da civilização ocidental, desde o surgimento do pensar filosófico na Grécia Antiga até a época contemporânea.

A primeira noção de justiça seria denominada como “a cada qual a mesma coisa”. Perelman (1996) afirma que por tal noção, ser justo é tratar todos da mesma forma, sem considerar nenhuma das particularidades que distinguem os indivíduos ou grupo social. Do que se conclui que devem ser tratados igualmente, independente de suas condições ou situações fáticas particularidades, seja, por exemplo, jovem ou velho, doente ou saudável, rico ou pobre.

Essa concepção de justiça é a única puramente igualitária, não exigindo a aplicação de certa proporcionalidade, que é exigida a todas as outras concepções. Perelman (1996) observa que a morte é o ser perfeitamente justo, na medida em que vem atingir a todos indivíduos, indistintamente, sem levar em conta seus méritos, privilégios, talento etc.

A segunda noção de justiça seria denominada como “a cada qual segundo seus méritos”. Tal concepção prevê, no entendimento de Perelman (1996), um tratamento proporcional a uma qualidade intrínseca do indivíduo, o mérito. Para o autor (1996, p. 21) “não basta, para serem tratados da mesma forma, que dois seres tenham mérito: cumpre ainda que tenham esse mérito no mesmo grau”.

Esse noção de justiça não define o que deve ser tomado como mérito da pessoa humana, conseqüentemente, também não define o demérito”. A seu turno, Godoi (1999) afirma que também não define quais os critérios devem ser levados em conta para avaliação do mérito, se deve ser o resultado da ação, a intenção, o sacrifício realizado, em que medida etc.

A terceira noção de justiça é entendida como “a cada qual segundo suas obras”. Godoi (1996) entendeu que essa “noção constitui na verdade uma especificação da noção anterior”. Essa concepção não requer um tratamento igual, mas um tratamento proporcional, que leva em conta os resultados da ação do indivíduo, deixando de ser um critério moral.

Para Perelman (1996), segundo esse critério dos resultados, pode-se justificar o pagamento dos operários, por hora ou por peça, e também os exames e concursos em que se deve levar em conta apenas o resultado e não o esforço realizado.

A quarta noção de justiça foi denominada como “a cada qual segundo suas necessidades”. Conforme observa Perelman (1996) essa fórmula aproxima-se mais a

concepção de caridade, pois visa abrandar os sofrimentos dos homens que se veem impossibilitados de satisfazer suas necessidades essenciais.

Essa noção leva em conta um mínimo vital que garantirá a cada indivíduo o sustento de seus familiares, a manutenção de seus gastos com saúde, educação etc. Raramente se preocupa com necessidades mais refinadas. As leis de proteção ao trabalhador, de fixação do salário mínimo, definição de limites de horas de trabalho, seguro-desemprego, salário-família, auxílio-doença, etc, “inspiraram-se no desejo de assegurar a cada ser humano a possibilidade de satisfazer suas necessidades mais essenciais” (PERELMAN, 1996, p. 11).

A quinta noção de justiça ficou definida como “a cada qual segundo sua posição”.

Essa concepção é, sobretudo, na opinião de Perelman (1996) um critério discricionário de justiça, que tem por caráter a natureza social e o cunho hierárquico das pessoas, independente de suas vontades, méritos, resultados etc. Como afirma o mesmo autor, é uma forma aristocrática de justiça, que consiste em tratar os seres conforme a categoria em que cada um está inserido, sendo que os postos considerados como superiores recebem tratamento diferenciado.

Por isso, Perelman (1996) o considera um critério não universal, exclusivo, particular, quando se analisa como exemplos clássicos as diferenças de tratamento dispensadas aos homens livres, aos escravos, aos nobres, aos burgueses, aos clérigos e os servos ligados à gleba.

Na sequência, a última noção de justiça seria definida como “a cada qual segundo o que a lei lhe atribui”.

Esse critério, segundo Perelman (1996, p. 12), remete a parêmia romana de “*cuique suum*”, vale dizer, dar a cada um o que é seu, onde “ser justo é atribuir a cada qual o que lhe cabe”. No sentido jurídico, isso significa dizer que justo é aquilo que a lei lhe atribui. Portanto, ser justo é aplicar as leis do país. Do que se depreende que de cada legislação, existirá um critério particular de justiça.

Perelman (1996, p. 12), citando Dupréel, qualifica esse critério como “justiça estática”, por ser fundamentada na manutenção do “*status quo*”, de cunho conservador e elemento de fixidez. Assim, considera-se as outras cinco concepções apresentadas como de “justiça dinâmica”, progressista e concebível como fator de transformação.

Diante desse rol, sobre as principais concepções de justiça concreta, observa-se que elas se “diferenciam na medida em que cada uma erige um critério diverso para definir a pertinência dos indivíduos às categorias essenciais dentro das quais um mesmo tratamento

será aplicado” (GODOI, 1999, p. 21). Contudo, Perelman (1996) adverte que esses critérios não são auto excludentes, mas sim complementares.

Perelman traça uma noção comum e abstrata, que, segundo Godoi (1999, p. 21) é possível chegar a cada uma das noções concretas de justiça, “ao se preencher com determinado dado concreto a variável contida na fórmula da justiça formal”. Em síntese, Perelman define “*a justiça formal ou abstrata como um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma*” (**grifo nosso**) (PERELMAN, 1996, p.19)

Essa definição é formal, especialmente porque não determina as categorias que são reputadas essenciais para a aplicação da justiça, permitindo-se, assim, que se emerjam as divergências no momento da passagem de uma fórmula comum de justiça formal para fórmulas de justiça concreta, melhor dizendo, no exato instante do estabelecimento de tais categorias.

Após formular a regra formal de tratamento da justiça, Perelman encontra-se com um problema: a questão da aplicação dessa regra. Na aplicação da justiça formal exige-se a indicação prévia das categorias consideradas essenciais. Nesse momento, o aplicado realiza uma escala de valores, determinando o que é ou não importante, do que é essencial ou secundário. Segundo Perelman (1996, p. 32-33):

Essas modificações na escala de valores determinam modificações na aplicação da justiça. Mas, sejam quais forem as diferenças entre as concepções da justiça concreta, todas admitem a mesma definição da justiça formal, que exige sejam tratados da mesma forma os seres que fazem parte da mesma categoria essencial.

Sobre esse ponto da obra de Perelman, Godoi (1996, p. 23) afirma:

[...] através da aplicação do princípio de ação da justiça formal, pode-se afirmar que determinado *ato* (mais especificamente um ato de aplicação de regras) é justo ou injusto, conforme implica ou não um *tratamento igualitário* para os elementos de uma mesma categoria essencial definida pela regra. Todavia, a justiça formal não pode ser utilizada para qualificar determinada *norma* ou *regra* como *justa* ou *injusta*. (**grifo do autor**)

Nesse sentido, Godoi (1996) conclui que a teoria de Perelman não nos fornece elementos que nos possibilitem qualificar determinada regra jurídica de injusta. No entanto, a teoria nos permite identificar quando uma regra é arbitrária, que segundo Godoi (1999) é quando o conteúdo da regra não se integra em um sistema mais amplo do qual possa ser

deduzido racionalmente, que ela (a regra arbitrária) não pode ser suscetível de uma justificação racional.

Partindo-se da premissa de que não se pode impor a todos a mesma concepção individualizada de justiça, avaliando uma regra e a submetendo ao teste de arbitrariedade, Godoi (1999) afirma que Perelman, em seus estudos, diz que, não se pode concluir que a regra em si é justa, mas pode-se dizer que ela é justificável, não-arbitrária, porque deduzida de um princípio mais geral e encaixada harmonicamente num sistema de justiça.

Acerca disso, Godoi (1999, p. 24) explica que:

Os princípios que estão na base de um ordenamento jurídico, em vez de afirmarem o que *é* (como ocorre com os postulados mais gerais de um sistema científico), determinam o que *vale*, estabelecendo o *valor fundamental* do qual se deduzem outros valores e as próprias normas. Como esse valor último não tem fundamento na lógica nem na realidade, ele não é nem universal nem necessário: é, lógica e experimentalmente, *arbitrário*.

A arbitrariedade deste valor fundamental constitui o limite da atividade de justificação normativa das regras (atividade similar à explicação das leis científicas). [...]

Assim, pode-se concluir que a arbitrariedade consiste na introdução de regras alheias ou estranhas ao sistema de justiça (ordenamento jurídico), sendo que a existência de tal arbitrariedade permite que as regras que a criaram possam ser atacadas como *injustas*, no sentido de *não fundamentadas*. (**grifo do autor**)

Godoi (1996) ainda afirma que o conceito de justiça formal de Perelman é confuso, mas o mesmo não se pode dizer do seu conceito de regras arbitrárias, em contraposição as regras justificadas.

O conceito de arbitrariedade exposto acima, na opinião de Godoi leva ao conceito do razoável e do desarrazoado em direito.

Com efeito, Godoi (1999) leciona no sentido de que na análise da doutrina e da jurisprudência pátria e comparada aponta-se que o princípio da isonomia é apreendido como uma condição de razoabilidade nas discriminações do legislador, o que, na teoria de Perelman, “significa exigência de que as leis somente contenham discriminações justificadas, não-arbitrárias, que possam ser explicadas a partir dos valores, princípios e sobreprincípios que compõem sistematicamente a Constituição” (GODOI, 1999, p. 30).

Nesse sentido, cabe verificar a concepção de John Rawls sobre o tema no tópico seguinte.

### 2.3 A concepção de igualdade de John Rawls com aplicação ao Direito Tributário

Rawls é um dos doutrinadores que falam com detida propriedade sobre a igualdade, aplicada inclusive ao Direito Tributário e vinculada à questão da capacidade contributiva. No entanto, sua concepção de igualdade está estreitamente relacionada ao desenvolvimento de suas teorias acerca da justiça, o que também ficou demonstrado quando da análise das concepções dos outros doutrinadores.

Em seu livro, intitulado “Uma Teoria da Justiça”, com primeira edição em 1971, Rawls tem como objetivo o desenvolvimento de uma teoria da justiça que seja uma alternativa para as outras, em especial a utilitária e a intuicionista e ainda apresentar uma concepção de justiça à teoria do contrato social de Locke, Rousseau e Kant (FURLAN, 2013).

Nesse sentido, sua obra é possui a seguinte divisão: (a) teoria: traça os aspectos essenciais de sua estrutura teórica e apresenta uma defesa a favor dos princípios da justiça com base em critérios de escolha racional; (b) instituições: destina-se ao exame dos tipos de instituições prescritos pela justiça e os tipos de deveres e obrigações que ela impõe aos indivíduos; (c) objetivos: analisa-se se a justiça como equidade é viável; e (d) objeto da justiça: a busca da justiça social, “*justice as fairness*” (*justiça como equidade*). Nessa última divisão o foco reside na prioridade da justiça, entendida como um conjunto de princípios morais que as pessoas em uma posição hipotética de igualdade podem estabelecer (FURLAN, 2013).

Portanto, para Rawls (2002) “O objeto primário da justiça é o desenvolvimento da estrutura básica da sociedade, consistente na maneira pela qual as instituições sociais mais importantes [constituição política e os principais acordos econômicos e sociais] distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social.”

Para a constituição da estrutura básica da sociedade, Rawls (2002) utiliza a noção de posição original (status quo inicial apropriado – consensos fundamentais nele alcançados devem ser equitativos) que lhe permite estabelecer os princípios da justiça.

A posição original seria um estágio hipotético inicial que configura a escolha das partes sobre os princípios da justiça que irão reger toda a vida social. Configuraria uma posição de imparcialidade (FURLAN, 2013).

Nesse sentido, o “véu da ignorância” (situação de escolha das partes sobre os princípios da justiça) traz a garantia de um acordo celebrado em sintonia com o princípio da igualdade, vez que, encobre a posição particular de cada um dos participantes do acordo.

Como cita Forst: “através do “véu de ignorância”, as partes são obrigadas a se colocarem no lugar de cada indivíduo existente nessa sociedade, seja ele talentoso, bem-sucedido, abastado ou mal-sucedido; desta ou daquela geração.” (FORST, 2010, p. 174). Essa situação assegura que todos os indivíduos encontrem-se inicialmente em um plano igual.

Dessa forma, Rawls (2002) destaca em sua Teoria da Justiça, os dois princípios da justiça: (a) o princípio da igual liberdade e (b) o princípio da diferença.

Segundo o princípio da igual liberdade, cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos (RAWLS, 2002).

Já o princípio da diferença, diz que, as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo: (a) tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa e (b) sejam vinculadas a posições e cargos abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2002).

No entanto, Rawls (2002) estabelece uma ordem de prioridade entre os princípios, de modo que, o primeiro princípio goza de prioridade sobre o segundo. Isto em sua Teoria da Justiça viria a ser chamado de primeira regra de prioridade: a prioridade da liberdade.

Segundo essa regra, os princípios da justiça devem ser classificados em ordem lexical e, portanto, as liberdades básicas só podem ser restringidas em nome da liberdade. *Existem dois casos*: (a) uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos; (b) uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm liberdade menor (FURLAN, 2013).

A segunda regra de prioridade seria denominada como: a prioridade da justiça sobre a eficiência e o bem estar.

Segundo essa regra de prioridade, o segundo princípio da justiça é lexicalmente anterior ao princípio da eficiência e ao princípio da maximização da soma das vantagens; e a igualdade equitativa de oportunidades é anterior ao princípio da diferença. *Existem dois casos*: (a) uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor; (b) uma taxa excessiva de poupança deve, avaliados todos os fatores, tudo é somado, mitigar as dificuldades dos que carregam esse fardo (FURLAN, 2013).

Esses dois princípios, apesar das regras de prioridade possuem um vínculo normativo interno entre si, vez que, o segundo é necessário para a realização dos objetivos do primeiro, quais sejam a realização dos direitos subjetivos.

A essa ligação, Rawls denomina como o problema do “valor da liberdade”: “a liberdade é representada pelo sistema complexo das liberdades da cidadania igual; o valor dela para indivíduos ou grupos depende de sua capacidade de alcançar seus objetivos dentro da estrutura que esse sistema define”(RAWLS, 1971, p. 204 *Apud* FORST, 2010, p. 175). Além disso, juntos, os princípios servem a realização do que Rawls consideraria o bem básico mais importante: o autorrespeito (reconhecimento público da cidadania igual para todos) que é alcançado justamente por meio da garantia dos dois princípios de justiça.

Nesse sentido, discorre com propriedade Godoi, ao tratar da Teoria da Justiça de Rawls:

Nesse quadro a sociedade caracteriza-se por um conflito, bem como por uma identidade de interesses entre os indivíduos. A identidade de interesses a explica Rawls pelo fato de que a cooperação social possibilita que todos tenham uma vida melhor do que teriam se cada indivíduo vivesse isoladamente. O conflito de interesses existe e sempre existirá porque os indivíduos discordam, pelos mais variados motivos, quanto ao modos de repartição dos benefícios e dos ônus gerados pela existência da sociedade. Com efeito, cada indivíduo prefere, para atingir os objetivos que almeja, uma parcela maior dos benefícios do que uma parcela menor. (GODOI, 1999, p.42)

Portanto, dentro desse quadro teórico indaga-se se seria passível de defesa um princípio de justiça social que determinasse que as liberdades fundamentais fossem asseguradas somente aos indivíduos com renda superior a determinado valor (R\$ 50.000,00 por exemplo). Rawls (2002) conclui que tal princípio de justiça social não passaria de “teste” da posição original.

Os indivíduos presentes na posição original não sabem qual será sua posição na sociedade, nem suas habilidades naturais, e assim, certamente, pensando em seus próprios interesses, não dariam seu acordo para a aprovação desse princípio. Daí se explicam as necessárias restrições (que conformam o “véu da ignorância”) aplicáveis à posição original (RAWLS, 2002).

Em seguida, já no final dos seus estudos, em seu livro intitulado “Justiça como Equidade”, Rawls (2001) propõe algumas alterações em sua teoria.

A justiça como equidade tem seu início na escolha dos princípios da justiça social. Os indivíduos cooperam entre si nos termos com os quais concordariam numa situação hipotética de equidade, quando as instituições sociais e a legislação esparsa satisfazem em certa medida os objetivos dos princípios de justiça (FURLAN, 2013).

A teoria da justiça como equidade é apresentada como uma concepção política de justiça. Nela Rawls (2001) propõe mudanças de três ordens: (a) mudanças em como a teoria da justiça como equidade deve ser entendida: uma concepção política e não uma concepção

moral abrangente; (b) mudança na formulação e no conteúdo dos dois princípios da justiça; e (c) mudanças na organização do argumento a favor desses princípios a partir da posição original.

Sobre a teoria da justiça como equidade, leciona Furlan: “Tem-se a formação de uma sociedade política como um sistema equitativo de cooperação que se perpetua de uma geração para outra, em que os que cooperam são visualizados como cidadãos livres e iguais e membros normais e cooperativos da sociedade ao longo dos anos” (2013, p.31).

A sociedade como um sistema equitativo de cooperação social que se transmite de uma geração para outra é a ideia central de Rawls que lhe permite desenvolver uma concepção política de justiça.

A cooperação é distinta da mera atividade socialmente coordenada. Ela é guiada por procedimentos publicamente reconhecidos, aceitos pelos indivíduos que cooperam, e por eles considerados reguladores adequados da sua conduta. Além disso, a cooperação pressupõe termos equitativos: implica uma ideia de reciprocidade.

Todos que estão envolvidos na cooperação e que fazem sua parte como as regras e procedimentos exigem, devem beneficiar-se da forma apropriada, estimando-se isso por um padrão adequado de comparação de modo que os benefícios produzidos pelos esforços de todos são distribuídos equitativamente e compartilhados de uma geração até a seguinte (RAWLS, 2001).

A ideia de cooperação social requer uma ideia de vantagem racional ou do bem de cada participante. Dessa forma, primeiro princípio de justiça social designaria a liberdade igual, o direito à igual participação política dos cidadãos na condução da coisa pública e o segundo princípio de justiça social designaria a igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença.

A ideia de cooperação social também se aplica a distribuição de renda e riqueza, bem como à estrutura de organizações cujos membros possuem diferentes responsabilidades, poderes e prerrogativas, em cadeias de hierarquia. Desigualdades são permitidas na distribuição de tais bens sociais primários, desde que: (a) as posições de maior responsabilidade e autoridade, bem como os cargos de maior comando estejam abertos e acessíveis a todos os indivíduos nos termos de uma *igualdade equitativa de oportunidades*; e (b) as desigualdades na distribuição destes bens sociais primários tragam melhorias às expectativas de todos os indivíduos, e não só às expectativas dos mais favorecidos.

Sobre esse ponto, discorre com propriedade Godoi:



As desigualdades econômicas e sociais devem ser reguladas de maneira que, cumulativamente possam (a) beneficiar ou trazer vantagens consideráveis aos indivíduos menos favorecidos e (b) estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. (GODOI, 1999, p. 52)

Isto implica dizer que, as posições não devem estar abertas a todos *apenas* sob um ponto de vista formal. A teoria de Rawls (2001) não permite que a posição socioeconômica do indivíduo interfira de forma determinante no sucesso ou não dos indivíduos na implementação de seus talentos. Além disso, determina que se assegurem iguais perspectivas de cultura e realização para todos os que são dotados e motivados de forma semelhante, independentemente de sua classe social, pois o nascimento em determinada classe é uma simples contingência e não pode ser levado em consideração (RAWLS, 2001).

Partindo-se dessas concepções indaga-se como garantir a igualdade equitativa de oportunidades. Inicialmente, Rawls (2001) sugere que isso ocorra através da formação de uma estrutura de instituições legais que regule as tendências globais dos eventos econômicos e preserve as condições sociais necessárias à essa igualdade. Como exemplos, poderia citar-se os tributos desconcentradores de renda e riqueza e programas de educação e cultura destinados a eliminar ao máximo as barreiras de classe.

A ideia é de que a desigualdade que beneficia os mais favorecidos deve também beneficiar os menos favorecidos, necessariamente. Representa o acordo da comunidade em considerar a distribuição de talentos naturais como um bem público e em dividir entre todos os indivíduos os benefícios desta distribuição (FURLAN, 2013).

Seria na concepção de Godoi (1999), justamente tratar os indivíduos como iguais, no sentido de que todos os componentes de determinada sociedade tem o mesmo valor intrínseco e merecem o mesmo respeito e consideração enquanto cidadãos, tanto na esfera privada como na esfera pública de sua autonomia.

Para isso, na concepção de igualdade julgada mais apropriada, as comparações entre os indivíduos devem se fazer em 2 campos distintos, conforme sugere Rawls: (a) no plano das liberdades fundamentais e (b) no plano da distribuição.

No plano das liberdades fundamentais deve haver uma igualdade absoluta em sua distribuição entre os cidadãos, sendo que as liberdades básicas somente podem ser restringidas em prol das próprias liberdades básicas, quando uma liberdade específica choca-se parcialmente com outra. A liberdade política de participação deve ter o mesmo valor para todos os cidadãos (FURLAN, 2013).

No plano da distribuição não há que se desejar o nivelamento total dos ativos possuídos (igualdade de resultados) ou do nível de bem-estar dos cidadãos (igualdade de bem-estar), mesmo porque tal desejo restaria eternamente insatisfeito. Dessa forma, a igualdade é concebida como igualdade equitativa de oportunidades (FURLAN, 2013).

Portanto, partindo-se dessas concepções teóricas de Rawls, para a análise do Direito Tributário, a grande questão que se coloca é se a norma tributária deve tratar todos os contribuintes igualmente, apesar das suas diferenças, ou todos os contribuintes diferentemente, apesar da sua igualdade.

Indaga-se, nos estudos de Ávila (2009) se o Direito Tributário justo é aquele que sempre leva em consideração as particularidades dos casos concretos e dos contribuintes neles envolvidos ou se é aquele que privilegia o denominado princípio da capacidade contributiva subjetiva acima de tudo em suposto detrimento da legalidade.

Para levar a debate essas indagações, importante se faz ressaltar um conhecido caso concreto do Direito Tributário sobre a questão, qual seja o caso, do Simples.

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. Esse mecanismo foi denominado “SIMPLES” (ÁVILA, 2009).

O Poder Legislativo estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa, escolhendo a receita bruta anual como 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: advogados, contadores, médicos, independente de eles se enquadrarem no limite de faturamento previsto para todas as outras categorias profissionais.

Inicialmente, suscitou-se no caso em tela, se haveria violação ao princípio da igualdade, também denominado princípio da isonomia. No entanto, embora atualmente novas decisões estejam mudando o cenário em questão, o Supremo Tribunal Federal entendeu à época, por unanimidade, que não ocorreu violação ao princípio em questão (ÁVILA, 2009).

Haveria uma vinculação fundada, de um lado, entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa, e do outro, entre o tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal. Nesse caso, no próximo tópico pretende-se analisar algumas divergências jurisprudências do STF sobre o tema em questão.

### **3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF tem alterado nas últimas décadas a aplicação do princípio da igualdade em matéria tributária, que tem se afirmado historicamente com base em situações concretas. No entanto, segundo Ferraz (2005, p. 122), essa oscilação na aplicação do referido princípio tem razão no critério escolhido pelo STF em seus julgamentos, qual seja, a premissa aristotélica de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigalam”.

Essa disparidade de critério pode ser vista na análise de alguns casos paradigmáticos julgados pelo STF como exemplo de divergência na aplicação do princípio, destacadas em seis julgados do STF ocorridos entre os anos de 1997 e 2003, que foram divididos abaixo de acordo com o interesse protegido.

#### **3.1 Divergências jurisprudenciais sobre a igualdade tributária**

Valendo-se dos conceitos apresentados nesse artigo, será analisada neste item decisões do Supremo Tribunal Federal que tiveram impacto sobre o delineamento do princípio da igualdade no sistema tributário.

Pelas decisões apresentadas abaixo, é possível examinar os principais argumentos das decisões da Suprema Corte e verificar que a jurisprudência do STF aponta uma zona negativa de atuação da Corte em matéria de controle de aplicação da igualdade, conhecida na doutrina como “legislador negativo” (BORGES, 1996 e FERRAZ, 2005).

Ferraz (2005, p. 120) apresenta exemplos importantes de divergência na aplicação da isonomia em matéria tributária no Brasil. Optou-se pela seleção de seis exemplos apresentados por Ferraz, os quais serão examinados a seguir.

No recurso extraordinário n.º 220.323/MG julgado pelo STF em 26.05.1999, uma sociedade de profissionais autônomos impetrou mandado de segurança contra o município de Belo Horizonte/MG, para que seja mantida a tributação do ISS pela forma valor fixo (§1º do Decreto-lei 406/1968) e não sobre o preço do serviço (art. 9º do Decreto-lei 406/1968).

Isto porque, conforme explica Ferraz (2005) o §1º do Decreto-lei 406/1968, excepcionando a regra geral de incidência do ISS sobre o valor do serviço, dispõe que quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas, não calculado sobre o valor pago pela

remuneração do próprio trabalho. No caso de sociedades, ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1º calculado em relação a cada profissional habilitado.

Ferraz (2005) afirma que o STF entendeu que o fato de existir tratamento diferenciado para determinadas categorias de contribuintes não faz surgir a ocorrência de isenção tributária, mas sim prerrogativas da própria lei, inexistindo violação ao princípio da isonomia.

Outro caso apresentado por Ferraz (2005) é o da proibição das sociedades constituídas por profissionais liberais de optarem pelo regime diferenciado de tributação da Lei 9.317/96 (Simples), mesmo na hipótese de apresentarem renda bruta anual nos limites previstos na lei impugnada. Segundo o mesmo autor o STF no julgamento da matéria na ADIn 1.643-1, de 14.03. 2003 destacou que não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual à microempresa e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando o regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condições de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.

O terceiro exemplo apresentado por Ferraz (2005) é o da isenção do imposto de renda incidente sobre as verbas de representação dos magistrados e de algumas outras categorias de servidores, afastada pelo STF no RE 236.881/RS no ano de 2002. No julgamento deste recurso os ministros destacaram que o art. 150, II, da Constituição Federal de 1988, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedado qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. Com isso, revogou-se a autorização do Decreto-lei 2.019/83 que autorizava a referida isenção.

Como quarto exemplo, Ferraz (2005) apresenta o caso da adoção de regime diferenciado de contribuintes do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, estabelecido pela Lei Estadual 356/97 do Estado do Amapá, exclusivamente àqueles filiados às cooperativas de transportes escolares do município de Macapá. Essa matéria foi levada ao STF pela ADIn 1.655/AP, de 24.10.1997, e declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos da referida lei que estabeleceram o benefício fiscal, com base no argumento de que a Constituição Federal de 1988 proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica, observados os princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação.

Ferraz (2005) também destaca o caso levado ao STF pelo RE 154.027/SP, julgado em 1997, onde certo contribuinte impugnou o critério de parcelamento do IPTU do município de São Paulo estabelecido pelo Decreto Municipal n.º 25.171, de 09.12.1987, que estabelecia

o parcelamento em até dez vezes para parte dos contribuintes mais favorecidos, e em três parcelas para os contribuintes menos favorecidos. O STF admitiu a discriminação sob o argumento de o decreto regulamentar não ferir o princípio da isonomia, não indo além da lei ao fixar para uns o pagamento em três parcelas e para outros em mais vezes.

Outro caso emblemático apresentado por Ferraz (2005) é o da diferença de alíquotas do Seguro de Acidentes de Trabalho – SAT, o STF, no julgamento do RE 343.446-2/SC, de 04.04.2003 entendeu que o art. 3º da Lei 7.787/89<sup>3</sup> não é ofensivo ao princípio da igualdade, concluindo, inclusive, que por essa razão, o art. 4º da mencionada lei 7.787/89<sup>4</sup> cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

Pelos casos concretos apresentados, é possível notar a alteração da posição do STF ao longo desses anos ao aplicar o princípio da igualdade. Ferraz (2005) esclarece que em determinado momento, entendeu-se que ser sociedade de profissionais liberais é uma justificativa suficiente para um tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram em idêntica situação.

Em outro momento, afirma que a sociedade de profissionais é aceita para tratamento diferenciado concedido pelo SIMPLES, não obstante se enquadrar o contribuinte na mesma faixa de receita das empresas que faz jus ao tratamento diferenciado do SIMPLES.

Por fim, Ferraz (2005) explica que no caso da adoção de regime diferenciado para a cobrança do IPVA de veículos destinados ao transporte escolar, o STF entendeu que as diferentes ocupações profissionais não são um critério admissível para aplicar distintos regimes tributários nesses casos, assim como para a isenção do Imposto de Renda no caso das verbas de representação de magistrados. A discriminação, neste caso, seria incompatível com o princípio da liberdade de associação.

Diante das decisões apresentadas, verificou-se que o STF tem atuado impedindo discriminações baseadas em propósitos vedados pela Constituição Federal de 1988, com fundamento na função de bloqueio, “onde os princípios exercem uma função bloqueadora, porquanto afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido” (ÁVILA, 2008, p. 98).

---

<sup>3</sup> O inciso II do art. 3º da Lei 7.787/89 fixou uma alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.

<sup>4</sup> O art.4º da Lei 7.787/89 dispõe que a empresa cujo índice de acidente de trabalho seja superior à média do respectivo setor, sujeitar-se-á a uma contribuição adicional de 0,9% a 1,8%, para financiamento do respectivo seguro.

A vista disto, e conforme leciona Mello (2008), a Corte exerce um controle, ainda que tão forte como deveria ser, da conformidade da discriminação com os objetivos protegidos pela Constituição Federal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Por todo o exposto no desenvolvimento do artigo, infere-se que o termo “igualdade” pode ser empregado para denotar aquela norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas, para expressar aquela norma que estabelece um estado ideal de igualdade a ser alcançado ou ainda para referir-se a norma que delimita substancialmente o poder do legislador proibindo o emprego de determinadas medidas de comparação (ÁVILA, 2009). Pode portanto, no entendimento de Ávila ser considerada como regra, postulado ou princípio.

A Constituição estabelece um modelo de igualdade particularista, ao prever o dever de obediência à capacidade contributiva sempre que isso for possível. Projeta apenas como exceção, a tributação com base em presunções, mesmo assim vinculadas à dimensão real do fato gerador, e ao atribuir poderes aos entes federados por meio de regras que descrevem os aspectos materiais da hipótese de incidência (ÁVILA, 2009).

Mas, a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade e para que ela seja assegurada é necessário que a lei além de aplicada de modo uniforme, seja isonômica no seu conteúdo, isto é, não diferencie os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação, atreladas a finalidades constitucionalmente postas (ÁVILA, 2009).

No entanto, as pesquisas colacionadas demonstram uma igualdade que evolui cada vez mais, como princípio a ser aplicado aos casos concretos tributários e que merece ser considerado e respeitado como cláusula pétrea de nosso ordenamento jurídico e de nossa lei maior, qual seja, a Constituição da Republica Federativa de 1988, inclusive quando das decisões do Supremo Tribunal Federal em casos tributários, como o SIMPLES.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. : da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009.

BORGES, José Souto Maior. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, n.15, p.29-34, 1996.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988.* Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25/10/1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1655**, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2004, DJ 02-04-2004 PP-00008 EMENT VOL-02146-01 PP-00156

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1643**, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 154027**, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/11/1997, DJ 20-02-1998 PP-00022 EMENT VOL-01899-02 PP-00292

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 236881**, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 05/02/2002, DJ 26-04-2002 PP-00090 EMENT VOL-02066-02 PP-00432

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 343446**, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 116, p. 240, maio 2005.

FORST, Rainer. **Contextos da Justiça: filosofia política para além de liberalismo e comunitarismo.** Trad. Denilson Luís Werle. São Paulo: Boitempo, 2010.

FURLAN, Fabiano Ferreira. **O debate entre John Rawls e Jürgen Habermas sobre a concepção de justiça.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012. 109 p.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.

KELSEN, Hans. **A democracia**. Tradução de Ivone Castilho Benedetti, Jefferson Luiz Camaro, Marcelo Brandão Cipolla, Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. São Paulo: Martins Fontes, 2011. lxx, 636 p.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. 708 p.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2001. 306 p.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: Lê, 1990.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.