

HUMBERTO ÁVILA é Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul-UFRGS. Na Universidade de Munique, na Alemanha, com bolsa concedida pelo CNPq, obteve o Certificado de Estudos em Metodologia da Ciência do Direito, sob a orientação de Claus-Wilhelm Canaris, e o título de Doutor em Direito, sob a orientação de Klaus Vogel, com a nota de tese *summa cum laude*. Depois de realizar estágio pós-doutoral em Teoria do Direito, na Harvard Law School, onde foi admitido como *Visiting Scholar* para o ano de 2006, conquistou, por concurso público, o título de Professor Livre-Docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP.

É Professor concursado de Direito Tributário, Financeiro e Econômico da Faculdade de Direito da UFRGS, onde também é Professor dos cursos de Mestrado e Doutorado. É Advogado e Parecerista em Porto Alegre.

É integrante do Conselho Consultivo da Sociedade Brasileira de Direito Público-*sbdp*. Também é membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário-IBDT, da Associação Brasileira de Direito Financeiro-ABDF, da International Fiscal Association-IFA, do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul-IARGS, do Instituto de Estudos Tributários-IET/RS, da Associação Luso-Alemã de Juristas e da Associação Brasileiro-Alemã de Juristas.

Além de artigos e colaborações em revistas especializadas, no Brasil e no exterior, publicou:

- *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz* ("Limitações constitucionais materiais ao poder de tributar na Constituição Brasileira e na Lei Fundamental Alemã"). Baden-Baden (Alemanha), Editora Nomos, 2002;
- *Teoria dos Princípios*, 1ª ed., 2009, por esta Editora, obra esta traduzida para o inglês (*Theory of Legal Principles*, Dordrecht, Springer, 2007) e alemão (*Theorie der Rechtsprinzipien*, Berlin, Duncker und Humblot, 2006); e
- *Sistema Constitucional Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009.

 MALHEIROS
EDITORES

HUMBERTO ÁVILA

*A Lembrança de seu e Professor
Schoueri, com o melhor abraço
do Humberto*

TEORIA DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

2ª edição

WV

 MALHEIROS
EDITORES

de comparação que seja congruente e proporcional, pode ser que ela seja inválida, por excessiva. Um exemplo pode elucidar o argumento ora desenvolvido.

A União Federal institui uma lei com a finalidade de promover o desenvolvimento de determinada região mediante uma desoneração tributária das empresas que lá estão instaladas, equivalente a uma redução de trinta por cento do percentual de um imposto relativamente a outras regiões. Nesse sentido, pode-se afirmar que a medida de comparação (estabelecimento na região) mantém um vínculo de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade que justifica sua utilização: *fundada*, porque o estabelecimento na região é uma propriedade que mantém compatibilidade lógica com a finalidade de promover a região; *conjugada*, porque não há outra medida de comparação que revele melhor a necessidade de estímulo via desoneração do que o estabelecimento na região que carece de desenvolvimento. Seria correto dizer, além disso, que a norma legal é proporcional, porque adequada, necessária e proporcional em sentido estrito: *adequada*, porque a desoneração tributária produziria efeitos que contribuiriam para o desenvolvimento da região, via atração de investimentos novos e estímulo de investimentos antigos; *necessária*, caso se comprovasse que o desenvolvimento da região só seria mesmo estimulado com uma redução de trinta por cento da carga tributária de um tributo específico, não havendo outro meio, além da desoneração nesse percentual, que restringisse menos o direito de livre concorrência; e *proporcional*, porque as vantagens criadas pela desoneração seriam proporcionais aos seus efeitos negativos relativamente aos direitos fundamentais de livre concorrência. Ainda que considerando tudo isso, ainda assim a norma legal poderia ser qualificada como excessiva. Isso ocorreria, por exemplo, se, mesmo não havendo meio menos restritivo disponível, a desoneração provocasse um efeito tão devastador na concorrência que, praticamente, eliminasse a possibilidade de que empresas que produzissem os mesmos bens noutra região pudessem competir com aquelas instaladas na região favorecida. Nessa hipótese, a norma legal, conquanto proporcional, seria excessiva, na medida em que provocasse efeitos que aniquilariam a eficácia mínima do direito fundamental de livre concorrência.

O entendimento aqui exposto demonstra existir uma dissociação entre os controles de proporcionalidade e excessividade: pode haver medidas proporcionais, mas excessivas; e desproporcionais, mas não excessivas.²⁹

29. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, cit., p. 175.

A problemática da realização da igualdade, porém, não se esgota aí. Parte dela, aliás, começa neste ponto. É que o problema não está apenas em se saber se a medida é adequada, necessária ou proporcional, ou se não foi ultrapassado o limite da proibição de excesso. A questão crucial é saber quem deverá decidir quando isso se verifica. É o que se propõe para exatame a seguir.

3.3 SUJEITOS DA REALIZAÇÃO

3.3.1 Considerações gerais

Prosseguindo no método adotado neste trabalho, recorre-se, uma vez mais, à análise de alguns casos como ilustração da problemática dos sujeitos envolvidos na realização da igualdade. Ocioso repetir que esse exame é limitado ao que aqui ora se investiga.

O primeiro caso, já esquadrihado por outras razões neste trabalho, diz respeito à instituição do mecanismo de tributação simplificada para micro e pequenas empresas.³⁰ Esse caso fez surgir a questão de perquirir se a exclusão de determinadas sociedades de profissionais do benefício, independente de elas se enquadrarem no limite de faturamento previsto para todas as outras categorias profissionais, era compatível com o princípio da igualdade. No julgamento, o Supremo Tribunal Federal alegou que o favor fiscal decorria de “implemento de política fiscal e econômica, visando o interesse social” e que — eis a questão-chave — “é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo”. Além disso, o Tribunal entendeu que a pretensão de obter judicialmente a extensão do benefício extrafiscal esbarraria nos seus precedentes, dentre os quais aquele que pontificou que não poderia o Tribunal “alterar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo de lei”, já que ele “só pode atuar como legislador negativo, não, porém, como legislador positivo”.

O exame desse caso põe em evidência duas perguntas que precisam ser respondidas no tocante à realização da igualdade: a quem compete definir a medida de comparação e a finalidade — ao Poder Legislativo, ao Poder Judiciário ou ao Poder Executivo? E mesmo que se admita que o Poder Judiciário possa examinar esses elementos, ele pode alterar o

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

sentido de uma norma a ponto de, em nome da igualdade, conferir um benefício a quem o Poder Legislativo ou Executivo não outorgou?

O segundo caso, também já esmiuçado por motivos diversos, diz respeito ao fato de uma autoridade administrativa ter negado, com base em portaria que proíbe a autorização para a importação de bens de consumo usados, a emissão de guias de importação para a importação de um automóvel usado.³¹ Diante desse caso, surgiu a questão de saber se o critério de discriminação (ser usado o bem a ser importado) seria compatível com o princípio da isonomia, notadamente em função de a medida ser destinada à implementação de uma finalidade extrafiscal. No julgamento, o Supremo Tribunal Federal alegou que a medida se revelava "consentânea com os interesses fazendários nacionais que o art. 237 da CF teve em mira proteger, ao investir as autoridades do Ministério da Fazenda no poder de fiscalizar e controlar o comércio exterior". O Tribunal, para evidenciar que o uso da medida de comparação era justificado por uma finalidade constitucional, valeu-se de informações do Departamento de Comércio Exterior, forte na circunstância de haver regra constitucional de competência, atribuindo ao Poder Executivo o poder de controlar o comércio exterior (art. 237).

A pesquisa desse caso expõe, com clareza, dois questionamentos, cuja resposta é da mais alta importância para a efetividade da igualdade: a existência de regra constitucional, atribuindo competência a um Poder, exclui a competência do Poder Judiciário para examinar tanto a relação entre a medida de comparação e a finalidade que a legitima, quanto a proporcionalidade do meio escolhido para atingir a finalidade extrafiscal? E, mesmo que seja mantida a competência do Poder Judiciário para proceder a esses exames, pode ele contrariar, total ou parcialmente, opiniões técnicas a respeito da pertinência e da proporcionalidade da medida?

Esses questionamentos remetem a discussão à relação existente entre a realização da igualdade e o princípio da separação dos poderes: até que ponto o Poder Judiciário pode, em nome da igualdade, examinar a pertinência fundada e conjugada entre a medida de comparação e a finalidade e a proporcionalidade no seu uso sem, com isso, invadir competências reservadas ao Poder Legislativo (ou Executivo) e, por via reflexa, violar o princípio da separação dos poderes?³²

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

32. Rolf Eckhoff, *Rechtswendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 138.

É precisamente para responder a essas perguntas que se passa a analisar a realização da igualdade do ponto de vista dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo.

3.3.2 Igualdade e Poder Legislativo

3.3.2.1 Aspectos gerais

A liberdade de configuração (*Gestaltungsfreiheit*) do Poder Legislativo, relativamente à realização da igualdade, decorre de dois fatores. Em primeiro lugar e no plano geral, de *normas atributivas de competência* que conferem ao Poder Legislativo, dentro do seu âmbito de competência constitucional, a prerrogativa de definir o conteúdo dos seus atos normativos. Em segundo lugar e no plano específico, ela advém de *normas configuradoras de competência*, que reservam ao Poder Legislativo (ou ao Executivo) a tarefa de regulação de determinadas matérias.³³

No seu conjunto, essas normas outorgam ao Poder Legislativo (ou ao Executivo) o poder para configuração da igualdade tanto no plano geral, quanto no que concerne a determinadas matérias.³⁴ Em razão disso, o Poder Judiciário não pode, simplesmente, ignorar essas normas e invadir, sem mais, no mérito da regulação elaborada pelo Poder Legislativo.

Ocorre, porém, que a Constituição não tem apenas normas de competência. Ela também possui normas que delimitam, direta ou indiretamente, o âmbito material das normas de competência, inclusive, é claro, no tocante à realização da igualdade. Isso ocorre, como foi visto, tanto pelas normas que atuam sobre a configuração das medidas de comparação (vedando ou obrigando, expressa ou implicitamente, sua utilização), quanto pelas normas que exercem influência na delimitação das finalidades (vedando ou obrigando expressa ou implicitamente sua realização). A liberdade de configuração do legislador não é, portanto, total. Ao contrário, ela já nasce, na Constituição, delimitada por regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes.

A constatação de que a Constituição atribui poder, de um lado, e delimita seu conteúdo e exercício, de outro, traz duas consequências referentes à realização da igualdade.

Em primeiro lugar, faz com que a extensão da liberdade do Poder Legislativo e o alcance do correspondente poder de controle do Poder Ju-

33. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, cit., p. 81.

34. Georg Müller, *Rechtsgleichheit*, cit., p. 7.

diciário devam ser encontrados pelo exame de dois eixos argumentativos: de um lado, nas normas que dividem o poder entre o Legislativo e os outros Poderes; de outro, nas normas que garantem direitos fundamentais aos contribuintes. Em outras palavras, a liberdade de configuração do Poder Legislativo deve obedecer a uma escala entre esses dois eixos, sendo, maior ou menor, em razão da relação do tratamento igualitário com essas normas.

Em segundo lugar, faz com que a liberdade de configuração da igualdade pelo Poder Legislativo seja materialmente vinculada e se submeta, em razão disso, a um controle de proporcionalidade. A previsão de direitos fundamentais que predeterminam o conteúdo da igualdade elimina o argumento de que, em virtude da competência do Poder Legislativo, bastaria qualquer motivo plausível para ele estabelecer tratamentos diferenciados entre os contribuintes, cuja invalidade se limitaria, em função disso, aos casos absolutamente evidentes.³⁵ O Poder Judiciário, noutro dizer, pode controlar materialmente a realização da igualdade pelo Poder Legislativo. A questão crucial, porém, é saber em que medida e com base em que critérios. Essa medida e esses critérios são fornecidos precisamente pelo exame dos dois eixos normativos antes mencionados: o referente às normas de competência e o relativo aos direitos fundamentais dos contribuintes.³⁶ É o que se passa a analisar.

3.3.2.2 *Liberdade de configuração e normas de competência*

O primeiro eixo normativo a ser considerado diz respeito às normas de competência. Elas conferem ao Legislativo (ou ao Executivo) poder para a configuração da igualdade tanto no plano geral, quanto no específico. Isso, porém, não significa que o Poder Legislativo se torne livre para definir a medida de comparação e a finalidade.

Ele não está livre para escolher qualquer medida de comparação porque, em maior ou menor extensão, a Constituição a define quando: veda expressamente a utilização de uma medida de comparação específica (origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, nacionalidade, ocupação profissional ou função exercida); impõe expressamente o uso de uma medida de comparação (capacidade contributiva para impostos pessoais); veda implicitamente o uso de uma medida de comparação pela positividade de fins (e consequente exclu-

35. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 136.

36. Georg Müller, *Rechtsgleichheit*, cit., p. 6.

são de medidas de comparação com eles incompatíveis), pela igualação de pessoas, fatos ou situações (e decorrente exclusão de medidas de comparação que levam a sua diferenciação) e pela instituição de regras conceituais de competência (a consequente proibição de sua vinculação com fins autônomos).

Dentro desses parâmetros, porém, o Poder Legislativo é livre para concretizar as medidas de comparação constitucionalmente predeterminadas. Metaforicamente, isso significa que, embora não possa decidir a "linha" de atuação, o Poder Legislativo pode decidir onde colocar o "ponto".³⁷ Dois exemplos podem esclarecer o argumento. O primeiro deles diz respeito ao fato de o Poder Legislativo, embora não possa escolher outra medida de comparação que não a capacidade contributiva na instituição de impostos pessoais, ter liberdade para concretizar, em pormenor, como será configurada especificamente essa capacidade contributiva, mediante o estabelecimento de regras que irão determinar a composição concreta da base de cálculo do imposto sobre a renda, das alíquotas e assim sucessivamente. O segundo exemplo refere-se também ao espaço de liberdade conferido ao Poder Legislativo. Embora não lhe seja permitida a escolha de medidas de comparação que não mantenham uma relação de pertinência com o propósito de estimular o desenvolvimento do pequeno empresário, uma vez comprovado que a distinção com base na receita bruta anual é compatível com esse fim, ele tem a liberdade, dentro de uma faixa razoável, de estabelecer exatamente qual montante de receita bruta deverá ser considerado para efeito de definir uma empresa como pequena.

Esses exemplos demonstram que o Poder Legislativo, embora não tenha liberdade para definir a primeira fase, está habilitado a preencher o segundo nível de concretização da medida de comparação (*zweite Konkretisierungsstufe*).³⁸

A liberdade de configuração, desse modo, não atinge primariamente a definição da medida de comparação, mas, especialmente, o elemento indicativo para a sua fixação. Por exemplo, para promover a participação democrática (finalidade), o Poder Legislativo deve estabelecer diferenças entre os cidadãos com base na sua capacidade de discernimento (medida de comparação). Essa medida de comparação, todavia, pode ser verificada de vários modos: pela idade, pelo grau de educação, e assim

37. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Princípios constitucionais tributários e a cláusula "due process of law"*, São Paulo, EGRT, 1964, p. 199.

38. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 158.

sucessivamente.³⁹ Dentre os elementos indicativos que maniverem uma relação fundada e conjugada com a medida de comparação compatível com a finalidade, o Poder Legislativo tem o poder de decidir qual deles é mais adequado.

Esse poder é tão mais extenso, quanto mais técnica for a escolha do elemento indicativo. Em virtude da maior capacidade para avaliar as decisões, o Poder Legislativo tem uma espécie de margem de avaliação (*Einschätzungssprörogative*): o poder para escolher entre mais de uma premissa concreta duvidosa que irá restringir algum direito fundamental e servirá de ponto de partida para o controle pelo Poder Judiciário.⁴⁰

O retorno a um dos exemplos iniciais pode ser de grande valia para explicar o argumento. O caso diz respeito a uma autoridade administrativa que negou a emissão de guias para a importação de um automóvel usado, em virtude do que era necessário examinar se a medida de comparação era compatível com o princípio da isonomia.⁴¹ Na análise desse caso, surge a indagação: como havia uma finalidade extrafiscal, justificando o uso da medida de comparação, e regra constitucional de competência que atribuía ao Poder Executivo o poder de controlar o comércio exterior, poderia o Poder Judiciário desconsiderar as *premissas concretas*, fornecidas pelo Departamento de Comércio Exterior, para o exame da legitimidade da medida de comparação, quer relativamente aos bens alcançados pela medida de comparação (os veículos usados sofreriam grande depreciação em função das novidades tecnológicas e seu preço seria difícil de dimensionar pela falta de tradição na sua importação), quer no que se refere aos efeitos produzidos pela sua utilização (a vedação de importação de automóveis novos favoreceria a concorrência efetiva e a melhoria da qualidade industrial)? É justamente aqui que entra o poder de configuração do Poder Legislativo.

Esse poder inclui, de um lado, a prerrogativa de fixar as premissas empíricas a serem utilizadas na tomada de decisão (*Festsetzungsprörogative*). É o Poder Legislativo, com base em estudo técnico do Poder

39. Frederick Schauer, *Profiles, probabilities and stereotypes*, cit., p. 119.

40. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, cit., p. 81. Marius Raabe, "Grundrechtsschutz und gesetzgeberischer Einschätzungsspielraum – Ein Konstruktionsvorschlag", in Christoph Grabenwarter (Org.), *Allgemeinheit der Grundrechte und Vielfalt der Gesellschaft*, Stuttgart, Boorberg, 1994, pp. 94 e ss. Christian Rau, *Selbst entwickelte Grenzen in der Rechtsprechung des United States Supreme Court und des Bundesverfassungsgerichts*, Berlin, Duncker und Humblot, 1996, pp. 190 e ss.

41. RE 203.954, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Imar Galvão, j. em 20.11.1996, DJU 7.2.1997.

Executivo, o órgão competente para avaliar se há diferenças fáticas entre os automóveis usados e novos; de outro, envolve uma margem de prognose (*Prognosespielraum*) relativa à previsão dos efeitos futuros da adoção de uma medida que visa a promover efeitos referentes ao interesse público.⁴² É o Poder competente que deve se pronunciar a respeito dos efeitos que advirão da vedação de importação de automóveis novos para a concorrência efetiva e a melhoria da qualidade industrial.

Essas prerrogativas, porém, não levam à proibição de o Poder Judiciário examinar a sua execução. O que o Poder Judiciário não pode fazer é, sem correspondente comprovação técnica que revele o evidente equívoco do estudo proveniente do Poder competente, substituir simplesmente as premissas adotadas por esse Poder e rever, sem mais, os efeitos que as medidas irão produzir no que concerne à realização das finalidades constitucionais. Isso conduz à conclusão de que quanto mais difícil e técnico for o juízo exigido para o tratamento da matéria, tanto maior será a liberdade de configuração do Poder Legislativo, quer quanto à fixação de premissas de fato, quer quanto à previsão de efeitos futuros da lei.

Logo se vê que esses critérios não afastam o controle do Poder Judiciário, mas, apenas, modificam-lhe a qualidade e intensidade. Conquanto o Poder Judiciário não possa substituir, sem mais, essas premissas empíricas, e contrariar a previsão de efeitos, ele deve verificar se o legislador fez uma avaliação objetiva e sustentável do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível, e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência.⁴³ Em qualquer caso, é preciso verificar *em que medida* essas competências estão sendo exercidas, cabendo ao Poder Judiciário "avaliar a avaliação" feita pelo Poder Legislativo (ou pelo Poder Executivo) relativamente à premissa escolhida.⁴⁴

3.3.2.3 Liberdade de configuração e direitos fundamentais

O segundo eixo normativo a ser examinado diz respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. Eles delimitam, direta ou indiretamente,

42. Marius Raabe, "Grundrechtsschutz und gesetzgeberischer Einschätzungsspielraum – Ein Konstruktionsvorschlag", in Christoph Grabenwarter (Org.), *Allgemeinheit der Grundrechte und Vielfalt der Gesellschaft*, cit., pp. 94 e ss. Christian Rau, *Selbst entwickelte Grenzen in der Rechtsprechung des United States Supreme Court und des Bundesverfassungsgerichts*, cit., pp. 190 e ss.

43. Christian Rau, *Selbst entwickelte Grenzen in der Rechtsprechung des United States Supreme Court und des Bundesverfassungsgerichts*, cit., pp. 192 e ss.

44. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, cit., p. 173.

o âmbito material das normas de competência, inclusive, é claro, quando o exercício dessa competência fizer referência à igualdade. A Constituição, todavia, não faz isso de modo uniforme: às vezes, ela é mais incisiva, vedando ou proibindo expressamente a utilização de medidas de comparação; outras, mais ténue, protegendo bens jurídicos ou estabelecendo fins a serem perseguidos, e que, por implicação, terminam indiretamente afastando determinadas diferenciações. É preciso, pois, examinar quais são as formas mediante as quais a Constituição externa sua preferência pela igualdade e demonstrar por que esses modos fazem com que a liberdade de configuração do legislador seja maior ou menor.

Em primeiro lugar, a Constituição demonstra preferência pela igualdade quando proíbe expressamente a utilização de medidas de comparação (quer por mencioná-las, como faz com a origem, a raça, o sexo, a cor, a idade, o estado civil, a deficiência física, a qualidade do trabalho, o caráter do vínculo empregatício, a nacionalidade ou a ocupação profissional, quer por equiparar pessoas, situações ou coisas que, por isso, não podem ser discriminadas, como faz com o trabalhador urbano e rural, ou com o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso), ou quando obriga seu uso (por exemplo, ao impor a capacidade contributiva no caso de impostos pessoais). A vedação ou imposição expressa de medidas específicas de comparação não é fortuita. Bem ao contrário, deve-se a duas razões principais cuja consideração lançará as bases para a construção de limites e de critérios ao poder de configuração do legislador.

De um lado, a vedação ou imposição expressa de medidas específicas de comparação é feita levando em conta elementos que dizem respeito direto à dignidade da pessoa humana. Elementos como origem, raça, sexo ou cor são elementos distintivos elevadamente pessoais (*höchstpersönlichen Merkmalen*).⁴⁵ A sua relevância reside, justamente, no fato de estarem intimamente relacionados com a dignidade humana, na medida em que é por meio dessas propriedades que o homem pode se desenvolver autônoma e respeitosamente como pessoa.⁴⁶ A relação com a dignidade humana torna a igualdade uma "igualdade geral dos homens" (*allgemeine Menschengeleichheit*).⁴⁷

45. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 183.

46. Christoph Enders, *Die Menschenwürde in der Verfassung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1997, p. 11.

47. Georg Müller, *Rechtsgleichheit*, Zurich, Helbing & Lichtenhahn, 1995, p. 5. Maria da Glória Ferreira Pinto, "Princípio da igualdade: fórmula vazia ou fórmula 'carregada' de sentido?", *Boletim do Ministério da Justiça de Portugal* (358):51, 1986.

De outro lado, a vedação ou imposição expressa de medidas específicas de comparação é determinada em razão de elementos que foram historicamente estigmatizados.⁴⁸ Alguns elementos estão arraigados na história como fatores de rancor e repulsa de uns indivíduos em relação a outros.⁴⁹ Em razão disso, receberam proteção constitucional, porque o risco de discriminação com base neles é muito maior: a proibição de sua utilização funciona indiretamente como uma condenação do seu uso, afastando ou restringindo, com isso, a possibilidade de as pessoas manifestarem desejos não suportados pelo ordenamento jurídico no estabelecimento de diferenças entre os destinatários das normas.⁵⁰

A conjugação dessas duas razões conduz à *diminuição* do poder de configuração do legislador na máxima medida. A diferenciação reacionada (pois a fundada é vedada) a um desses fatores recebe um potencializado ônus de justificação (*Rechtfertigungslast*).⁵¹ Nesse sentido, não bastam quaisquer razões para instituir uma diferença que repercuta em qualquer desses elementos. São necessárias razões com altíssimo poder de convencimento e, se for o caso, com comprovação inequívoca, justamente para evitar o risco de uma discriminação que alcance bens jurídicos prevalentes do ordenamento jurídico. Não por outro motivo que a Constituição vedou o estabelecimento de distinção entre os contribuintes com base na sua ocupação profissional: sendo a ocupação profissional um modo de manifestação do desenvolvimento pessoal do contribuinte, individualmente ou por meio da criação de uma pessoa jurídica, foi necessário vedar a diferenciação com base nela e, com isso, evitar, ou, pelo menos, reduzir o risco de discriminação fundada num bem jurídico tão importante para a realização do princípio da liberdade de exercício de atividade profissional e de atividade econômica. Qualquer diferenciação relativa à ocupação profissional torna-se, por assim dizer, suspeita e, por isso, precisa *recompor sua legitimidade* por meio de um ônus de justificação potencialmente superior.

Em segundo lugar, a Constituição evidencia preferência pela igualdade quando veda implicitamente a utilização de determinadas medidas de comparação, ao instituir princípios, pois, nesse caso, o ente público não poderá fazer uso de medidas de comparação, cuja utilização, em vez de promover, termine por restringir a realização desses princípios. Alguns

48. Frederick Schauer, *Profiles, Probabilities and Stereotypes*, cit., p. 150.

49. Cármen Lúcia Antunes Rocha, *O princípio constitucional da igualdade*, cit., p. 74.

50. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 183.

51. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 165.

desses princípios, como o da liberdade de exercício de atividade econômica, da liberdade de exercício de profissão ou da proteção da família, dizem respeito a modos de desenvolvimento da pessoa. A liberdade de exercício de profissão, por exemplo, materializa um modo específico de expressão da pessoa, por isso se vincula ao princípio da dignidade humana.⁵² Por essa razão, a liberdade de configuração do legislador se vê diminuída. Qualquer diferenciação que repercuta ou influencie a realização desses princípios deve ter uma vinculação mais estreita (*eine enge Bindung*).⁵³ Para justificar uma diferenciação que afete esses princípios, são necessárias razões com alto poder de convencimento, justamente para evitar que, por meio delas, se termine por restringir justamente os meios de manifestação do contribuinte enquanto pessoa.

Sempre, portanto, que a distinção efetuada pelo Poder Legislativo referir-se a elementos distintivos elevadamente ou meramente pessoais, terá um ônus argumentativo maior, pela vinculação, direta ou indireta, que essa referência tem com modos de desenvolvimento da pessoa, em geral, e do contribuinte, em particular. Esse ônus argumentativo será tanto maior, quanto maior for a relação da distinção com esses elementos e quanto mais importantes forem os bens jurídicos restringidos pela diferenciação. Uma diferenciação que afete bens jurídicos muito importantes de qualquer um dos princípios relativos ao desenvolvimento da pessoa, terá um ônus adicional.

Nesse sentido, a liberdade de configuração do legislador será tanto menor, quanto:

- (1) mais pessoalizado for o elemento distintivo relacionado à diferenciação feita pelo Poder Legislativo;
- (2) mais vinculada a distinção esteja com princípios relacionados à garantia do desenvolvimento pessoal;
- (3) mais importante forem os bens jurídicos afetados ou influenciados por esses princípios.

O retorno a um dos casos inicialmente expostos é agora de grande valia.⁵⁴ No julgamento do caso referente à instituição do mecanismo de tributação simplificada para micro e pequenas empresas, o Supremo Tri-

52. Peter Häberle, "Menschenwürde und Verfassung am Beispiel von Art. 2 Abs. 1 Verf. Griechenland", 1975. *Rechtstheorie* 11, p. 398, 1980. Günther Dürig, *AöR* 79, p. 57, 1953/1954.

53. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 183.

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

bunal Federal, depois de alegar que o favor fiscal decorria da realização de política fiscal e econômica, afirmou que ele seria "ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo". Essa afirmação, tal como posta, contraria os limites e os critérios aqui expostos. Com efeito, a menção a existência de finalidade extrafiscal não elimina o controle do Poder Judiciário, apenas altera-lhe a qualidade e a extensão. Vale dizer que mesmo havendo uma finalidade extrafiscal e existindo assuntos que envolvam prerrogativas técnicas, ele deve controlar a avaliação feita pelo outro Poder. Isso, porém, não foi feito. No caso, não se verificou, por exemplo, se o legislador fez uma avaliação objetiva e sustentável do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível, especialmente considerando que a distinção, por estar relacionada com o exercício de atividades profissional, apresentava elevado grau de pessoalidade e estava fortemente vinculada a princípios relacionados com a garantia do desenvolvimento pessoal. Houve, tão só, a presunção, sem amparo algum de órgão técnico, no sentido de que os profissionais liberais não se sujeitariam à dominação do mercado por grandes empresas, não se inseririam no contexto da economia informal, não careceriam de assistência estatal e não seriam geradores de empregos em escala satisfatória.

O Poder Legislativo não é, porém, apenas limitado externamente pelos direitos fundamentais. Ele o é, também, limitado internamente pela sua própria atuação. Faz-se, aqui, referência à limitação, decorrente da atuação própria do Poder Legislativo, referente a alguma pessoa, fato ou situação que já tenha sido objeto de diferenciação em lei anterior. A esse respeito, convém mencionar que a norma anterior, para ter sido compatível com a igualdade, deve ter diferenciado por alguma razão, não podendo o Poder Legislativo distanciar-se da sua própria regulação, a não ser que tenha alguma razão justificadora. A simples modificação da norma anterior, sem qualquer razão, indicia violação à igualdade pelo tratamento diferenciado de duas situações iguais. A exigência de justiça sistemática impõe, portanto, a consideração das decisões legislativas anteriores ou conjuntas.

Nesse sentido, embora o Poder Legislativo, na realização da igualdade, tenha ampla liberdade de configuração, ele está limitado pela sua própria atuação: uma vez tomada uma decisão realizadora da igualdade, deverá segui-la de modo consequente, salvo se houver uma justificação para a posterior discrepância com o tratamento anterior.⁵⁵ No âmbito

55. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 171.

dessa vinculação sistemática, situam-se os conceitos já utilizados pelo legislador em outros campos normativos.⁵⁶ Em virtude da necessidade de orientação desempenhada pelo Direito, os mesmos termos devem ter o mesmo conceito.⁵⁷ E essa *dependência conceitual*, na verdade, favorece aquele "horizonte de Direito Privado", a partir do qual os particulares se auto-regulam.⁵⁸ Pode, no entanto, haver diferenças, se ocorrerem situações diversas ou finalidades diferentes a serem reguladas pelo legislador tributário. A ausência de modificação justificada, porém, conduz a uma dependência conceitual, na medida em que o conceito anterior passa a ser pressuposto pelo legislador na instituição da nova norma. Não só razões de justiça sistemática obrigam o Poder Legislativo a fundamentar uma regulação diferente da anterior. Também razões ligadas à própria proteção da confiança do contribuinte: uma vez tendo confiado na igualdade da norma anterior, a quebra da legítima expectativa de que ela era compatível com a igualdade gera um ônus adicional para o Poder Legislativo se afastar dela.⁵⁹

A eficácia dos princípios constitucionais fundamentais sobre a atuação do Poder Legislativo ainda provoca um último questionamento, e dos mais sérios: como fica a eficácia dos princípios frente a uma norma de competência? Poderá, nesse caso, a atuação do Poder Judiciário envolver a análise pura e simples da proporcionalidade da medida? Essa indagação se deve ao fato de o controle de proporcionalidade surgir quando o ente público escolhe um meio para atingir um princípio e, com isso, termina por restringir outro princípio que também deve promover, fazendo nascer um conflito entre princípios constitucionais. Nesse caso, o Poder Judiciário vai, justamente, verificar se o meio escolhido pelo poder competente é adequado, necessário e proporcional. A pergunta, portanto, é a seguinte: pode o Poder Judiciário se imiscuir na escolha do meio, inclusive projetando outros que poderiam ter sido adotados pelo Poder Legislativo, quando a própria Constituição já predeterminedou o meio mediante instituição de uma regra de competência?

56. Humberto Ávila, "A eficácia do novo Código Civil na legislação tributária", in *Direito Tributário e o novo Código Civil*, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

57. Reinhold Zippelius, *Juristische Methodenlehre*, 7ª ed., Munique, Beck, 1999, p. 49.

58. Dagmar Felix, *Einheit der Rechtsordnung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1998, p. 220.

59. Soren Schonberg, *Legitimate expectations in administrative law*, Oxford, Oxford Press, 2000, pp. 1, 31 e ss., 64 e ss. e 217 e ss. Roland Kreibich, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*, Heidelberg, Müller, 1992, p. 101.

A resposta a essa indagação demanda a investigação precisa do modo como a Constituição efetivamente atribuiu o poder. Nesse sentido, é preciso considerar as seguintes alternativas:

Em primeiro lugar, a Constituição pode atribuir o poder por meio de uma regra de competência que delimite conceitualmente, em elevada medida, o conteúdo do ato a ser praticado. É o que ocorre, por exemplo, com o poder atribuído por meio de regras de competência que delimitam o aspecto material da hipótese de incidência para a instituição de impostos. Na aplicação dessas regras, o Poder Judiciário não poderá declarar a invalidade do meio utilizado sob o argumento de que haveria outro disponível, e menos restritivo em relação ao princípio da igualdade, do que o escolhido pelo Poder Legislativo (por exemplo, anular totalmente a instituição de um imposto, porque haveria outros meios de financiar os gastos públicos, como a redução de despesas). O controle da proporcionalidade só surge quando a própria Constituição não delimita substancialmente o meio a ser utilizado no exercício de um poder conferido via uma regra de competência.

Em segundo lugar, a Constituição pode atribuir o poder por meio de um dispositivo que delimite apenas parcialmente a substância do ato a ser praticado. É o que se dá, por exemplo, com as regras de competência que permitem a utilização da substituição tributária para frente ou que reservam ao Poder Executivo a competência para regular o comércio exterior. Nesses casos, a Constituição atribui o poder *se a causa do seu surgimento ocorrer*, mas não lhe predetermina substancialmente o conteúdo. Isso traz duas consequências. De um lado, impede que o Poder Judiciário afaste o poder, enquanto tal, concedido pela Constituição, mesmo a pretexto de prestigiar algum princípio constitucional, de que seria exemplo o princípio da igualdade. O Poder Judiciário não poderá declarar a invalidade total do meio utilizado sob o argumento de que haveria outra forma disponível e menos restritiva em relação ao princípio da igualdade que aquela constitucionalmente permitida (por exemplo, anular a substituição tributária e, portanto, a padronização no caso do imposto sobre circulação de mercadorias sob a alegação de que a igualdade geral e a simplificação poderiam ser atingidas de outro modo menos restritivo). No entanto — e aqui se localiza o ponto principal deste aparte —, a falta de predeterminação substancial da concretização específica do meio a ser escolhido abre a possibilidade de o Poder Judiciário efetuar uma espécie de controle de proporcionalidade interno ao próprio poder conferido pela norma de competência (na parte em que, sem descrever o conteúdo do ato, funciona como princípio). Trata-se de uma espécie mais estreita do controle de

proporcionalidade. Isso ocorreria, por exemplo, no caso da substituição tributária: o Poder Judiciário não poderia eliminar a substituição tributária "enquanto tal" em razão de a igualdade geral poder ser atingida por outro meio, já que a Constituição atribuiu a competência aos entes federados para instituir a substituição tributária se presentes os seus pressupostos de utilização; o Poder Judiciário, porém, poderia anular a substituição tributária para determinados sujeitos, porque o modo como ela foi concretamente instituída, dentro do poder conferido pela Constituição, restringiria de maneira desproporcional o princípio da igualdade. Esse seria o caso, por exemplo, de uma substituição tributária que afetasse, sem cláusulas equitativas de ajuste, determinados contribuintes em relação a outros. É que, nesse caso, haveria um conflito entre a igualdade geral e a igualdade particular, cabendo ao Poder Judiciário controlar o modo como a competência constitucional foi exercida pelo Poder Legislativo relativamente à concretização do princípio da igualdade.⁶⁰

Em outras palavras, a existência de regras de competência restringe o poder de controle do Poder Judiciário frente a atos do Poder Legislativo, tanto mais, quanto mais substancialmente determinados forem os poderes atribuídos ao Poder Legislativo pela Constituição. O controle de proporcionalidade por parte do Poder Judiciário sobre atos legislativos não pode excluir a competência constitucionalmente conferida ao Poder Legislativo, embora possa conduzir à nulidade de determinados *modos de concretização* dessa competência.

Todas essas considerações demonstram que o modelo ora exposto não defende a existência de dois extremos na liberdade de configuração do legislador: a total liberdade ou a ausência total dela. Em vez disso, propõe um modelo que, de um lado, advoga a existência de controle pelo Poder Judiciário quanto à medida de exercício da liberdade do legislador e, de outro, defende a graduação criteriosa entre dois opostos de liberdade máxima e mínima de configuração legislativa, decorrentes de normas de competência e de direitos fundamentais. As ponderações anteriores conduzem a algumas regras de argumentação, que podem ser assim sumarizadas:

(1) a liberdade de configuração do Poder Legislativo, quer quanto à fixação de premissas de fato, quer quanto à previsão de efeitos futuros da lei, será tanto maior, quanto mais duvidoso for o efeito futuro da lei e mais difícil e técnico for o juízo exigido para a fixação das premissas de fato;

60. Rolf Eekhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 195.

(2) a liberdade de configuração do Poder Legislativo será tanto menor, quanto mais pessoalizado for o elemento distintivo relacionado à diferenciação feita pelo Poder Legislativo, mais vinculada a princípios relacionados à garantia do desenvolvimento pessoal for a distinção, e mais importantes forem os bens jurídicos afetados ou influenciados;

(3) a liberdade de configuração do Poder Legislativo será tanto menor, quanto mais regulações anteriores ele tiver editado sobre o mesmo fato ou situação, hipótese em que a exigência de coerência sistemática, material e temporal, e a proteção da confiança exigem uma justificação para o rompimento da norma anteriormente editada;

(4) a resistência da liberdade de configuração do Poder Legislativo, diante do controle de proporcionalidade do Poder Judiciário frente a atos do Poder Legislativo, será tanto maior, quanto mais substancialmente forem determinados pela Constituição os poderes atribuídos ao Poder Legislativo por meio de normas de competência.

Analisados os critérios e as regras argumentativas deles decorrentes para a delimitação da extensão da liberdade de configuração do legislador na realização da igualdade, cumpre, agora, voltar a atenção para a atuação do Poder Judiciário na efetivação da igualdade.

3.3.3 Igualdade e Poder Judiciário

Os limites, antes construídos, relativamente à liberdade de configuração do Poder Legislativo, trazem maior ou menor poder de controle para o Poder Judiciário. Os limites são, obviamente, convergentes e inversamente proporcionais: o poder de controle do Poder Judiciário quanto à fixação de premissas de fato e à previsão de efeitos futuros da lei será tanto menor, quanto mais difícil e técnico for o juízo exigido para a fixação das premissas de fato, e mais duvidosos forem os efeitos futuros da lei; o poder de controle do Poder Judiciário será tanto maior, quanto mais pessoalizado for o elemento distintivo relacionado com a diferenciação feita pelo Poder Legislativo, mais vinculada com princípios relacionados com a garantia do desenvolvimento pessoal for a distinção e mais importante forem os bens jurídicos afetados ou influenciados por esses princípios.

O que se pretende discutir aqui, todavia, é outro ponto. No julgamento do caso referente à instituição do mecanismo de tributação simplificada para micro e pequenas empresas, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não poderia "alterar o sentido inequívoco da norma por via de de-

claração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo de lei”, já que ele “só pode atuar como legislador negativo, não porém, como legislador positivo”.⁶¹ Tudo isso porque, ao eliminar a exclusão de determinados profissionais do benefício, o Poder Judiciário terminaria por conferir-lhes um benefício que o Poder Legislativo não lhes quis conferir. E, ao fazê-lo, violaria sua função de apenas excluir, do ordenamento jurídico, a norma atentatória ao princípio da igualdade.

Essa decisão remete à discussão ao seguinte ponto: a competência do Poder Judiciário só compreende juízos negativos de exclusão? Tudo depende do significado de juízo negativo.

Em primeiro lugar, se juízo negativo significa a proibição de análise dos efeitos prospectivos da lei ou de consideração às alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo, obviamente a competência do Poder Judiciário não compreende apenas juízos negativos de exclusão. Isso levaria à falta de realização da igualdade. Ora, no exame de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização, há vários juízos positivos: na análise da relação de pertinência entre o elemento indicativo da medida de comparação e ela própria, o Poder Judiciário deve verificar a existência de compatibilidade (positiva) entre o uso do elemento indicativo da medida de comparação e a existência da propriedade denotada pela medida de comparação (por exemplo, comprovar se a receita bruta pequena serve para aferir o porte da empresa); na investigação da relação de pertinência entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, o Poder Judiciário deve verificar se outros elementos indicativos existentes não são mais significativos para revelar a medida de comparação (por exemplo, comprovar se a categoria profissional é mais significativa para revelar o porte da empresa do que o número de empregados); na análise da relação de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade, o Poder Judiciário deve verificar a existência de compatibilidade (positiva) entre o uso da medida de comparação e a promoção da finalidade que justifica sua utilização (por exemplo, comprovar se o porte pequeno da empresa mantém vínculo com a necessidade de estímulo estatal ou se, quanto maior o caráter diminuto, maior a necessidade de apoio estatal); na análise da proporcionalidade do tratamento desigual, o Poder Judiciário deve examinar a existência de outros meios menos restritivos e ponderar os efeitos positivos e negativos da diferenciação, o que envolve tanto a projeção de ações não escolhidas pelo Poder Legislativo, quanto o prognóstico de efeitos futuros da lei.

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

Em todos esses controles, e noutros tantos, há um juízo positivo do Poder Judiciário, analisando os efeitos prospectivos da lei ou considerando as alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo. Retirar esse tipo de controle do Poder Judiciário é, praticamente, acabar com a igualdade *na lei*.

Em segundo lugar, se juízo negativo significa a proibição de provocar efeitos positivos em decorrência da sua decisão, claramente a competência do Poder Judiciário não compreende apenas juízos negativos de exclusão. O Poder Judiciário pode declarar a nulidade da medida de comparação.⁶² Aliás, esse procedimento foi feito pelo próprio Supremo Tribunal Federal: ao analisar uma lei que estabeleceu uma nova revisão de vencimentos apenas para os militares, excluindo da revisão os servidores civis, decidiu que o Poder Judiciário pode corrigir a inconstitucionalidade de uma discriminação quando a lei estabelecer privilégios para uma pessoa ou grupo em relação a outros que se encontram na mesma situação.⁶³ Nesse caso, a atuação do Poder Judiciário foi negativa (excluiu a medida de comparação incompatível com a igualdade), mas o efeito concreto terminou sendo positivo (ao excluir a medida de comparação, terminou por outorgar o benefício aqueles a quem o Poder Legislativo não quis outorgar). O mesmo poderia ser feito, portanto, no caso referente à instituição do mecanismo de tributação simplificada para micro e pequenas empresas: bastaria excluir, da lei, a medida de comparação relacionada com a categoria profissional, mantendo, apenas, aquela relativa à receita bruta. Isso, porém, não foi feito, porque implicaria – segundo o acórdão – uma atuação positiva que, no caso dos vencimentos dos funcionários públicos, não teria havido.

Nesse tipo de controle, embora não haja uma atuação negativa, há produção de efeitos positivos decorrentes da anulação de medida de comparação (ou elemento indicativo seu), incompatível com a igualdade. Para chegar a essa anulação, o Poder Judiciário não tem outro modo senão recorrer aos juízos positivos, acima referidos, a respeito da relação de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade. Subtrair esse tipo de controle do Poder Judiciário é, concretamente, acabar com a igualdade na lei, pois impediria a análise da arbitrariedade das diferenciações.

Em terceiro lugar, se juízo negativo significa a proibição de construção de significados pela concretização do padrão legal, sem raciocínio

62. Gilmar Mendes, “Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional”, *Revista Brasileira de Direito Público* 1/100, 2003.

63. RMS 22.307-DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 19.2.1997, DJU 13.6.1997.

por analogia, é também evidente que a competência do Poder Judiciário não compreende, apenas, juízos negativos de exclusão. Essa compreensão choca-se, aliás, com dois pressupostos, em geral admitidos, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

De um lado, vai de encontro à idéia de que a lei deve apenas estabelecer o padrão legal e, não, todos os supostos detalhes que levariam à consideração das particularidades dos contribuintes. Ora, como já foi investigado antes, o Poder Legislativo deve estabelecer padrões legais, não se atendo a particularidades, justamente porque o contrário faria com que a lei se tornasse extremamente complexa e, com isso, dificilmente compreensível e aplicável. A consequência inelutável disso, porém, é a comprovação de que as normas jurídicas, em maior ou menor medida, carecem de concretização: sendo seus significados dirigidos a uma classe de pessoas e situações, os dispositivos legais necessitam de ajustes semânticos, especialmente pela conexão da hipótese com a sua finalidade subjacente, mediante constantes ponderações internas ou externas.⁶⁴ O próprio fato de o Poder Judiciário proceder a uma interpretação conforme a Constituição, comprova a existência de múltiplos significados: quando uma lei pode ser interpretada de várias formas, quando sejam concebíveis múltiplas variantes interpretativas (*wenn mehrere Auslegungsvarianten denkbar sind*), de modo que uma interpretação entraria em conflito com a Constituição e provocaria a nulidade da lei e uma outra interpretação seria com ela compatível, deve ser escolhida aquela que se compatibiliza com a Constituição.⁶⁵ Logo se vê o perigo da incoerência: se se defende que a lei não deve conter tudo, devendo fixar apenas padrões legais, então não se pode excluir a competência de o Poder Executivo e o Poder Judiciário concretizarem aqueles padrões, retificando, aqui ou ali, em maior ou em menor medida, para um caso especial, aquilo que foi fixado de modo uniforme pelo padrão legal. O que não se pode defender é a reserva, apenas ao Poder Legislativo, da competência para fixar padrões legais, e, ao mesmo tempo, sustentar que o Poder Judiciário tem poder meramente negativo e que as regras legais têm sentidos inequívocos que nunca podem ser alterados.

De outro lado, esse entendimento contraria a idéia de que a atividade do Poder Legislativo está materialmente vinculada aos direitos fundamen-

64. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios*, cit., pp. 44 e ss.

65. Theodor Maunz e Reinhold Zippelius, *Deutsches Staatsrecht*, 29ª ed., Munique, Beck, 1994, p. 47. Christian Pestalozza, *Verfassungsprozessrecht*, 3ª ed., Munique, Beck, 1991, p. 275. Ernst Benda e Eckart Klein, *Verfassungsprozessrecht*, 2ª ed., Heidelberg, C. F. Muller, 2001, p. 532.

tais. Ora, se o conteúdo da lei deve corresponder aos princípios constitucionais, não se pode retirar do Poder Judiciário o poder para examinar, na medida acima mencionada, o mérito das escolhas feitas pelo Poder Legislativo para examinar se esses princípios foram, concretamente, prestigiados.⁶⁶

Em quarto lugar, porém, se juízo negativo significa a proibição de o Poder Judiciário de alterar sentidos mínimos, predetermináveis a partir dos dispositivos legais, estabelecendo critérios e soluções opostos aos critérios e soluções constantes da lei, depois de tentar manter ao máximo aquilo que o legislador objetivamente desejou, bem, aí então a competência do Poder Judiciário compreende apenas juízos negativos de exclusão.

Isso porque a construção de significados por meio dá interpretação conforme a Constituição enfrenta vários limites. De um lado, não pode desprezar os limites textuais. A interpretação não pode conduzir a um resultado que não seja mais compatível com o texto legal. O essencial é que o fato de não haver certeza absoluta em relação ao conteúdo da lei e de, no plano ideal, não haver sentido inequívoco, não afasta a possibilidade de existirem núcleos inequívocos ou sentidos mínimos que são predetermináveis a partir dos dispositivos legais, como quer a doutrina⁶⁷ e como aceita a jurisprudência.⁶⁸ Afinal, todo significado pode ser objeto de fixação (*Festsetzung*) pelo próprio legislador, nos casos em que o significado admita vários sentidos.⁶⁹

Dai por que, por meio desse método, não se pode contrariar o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. O conteúdo normativo da norma interpretada não pode ser novamente definido e a sua finalidade não pode ser afastada em pontos essenciais. Se, porém, o teor literal, a gênese, a análise global da norma e o seu sentido e fim permitirem múltiplas interpretações (*mehrere Deutungen*), dentre as quais uma delas é compatível com a Constituição, essa deve ser a escolhida. As mesmas diretrizes são

66. F. C. de San Tiago Dantas, "Igualdade perante a lei e 'due process of law'", *Revista Forense* 537/560, 1948.

67. Frederick Schauer, "Easy Cases", in John Garvey, Alexander Aleinikoff, e Daniel Farber (Orgs.), *Modern constitutional theory: a reader*, 5ª ed., St. Paul, West, 2004, p. 130.

68. RE 71.758, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 14.6.1972, DJU 31.8.1973 ("(...) não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis").

69. Matthias Klatt, *Theorie der Wortlautgrenze: Semantische Normativität in der juristischen Argumentation*, Baden-Baden, Nomos, 2004, p. 280.

adotadas pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando afirma que "se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o poder legislativo lhe pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição, que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo".⁷⁰

Para não ultrapassar a competência do poder legislativo, porém, a interpretação conforme a Constituição deve manter ao máximo aquilo que o legislador desejou.⁷¹ Trata-se do chamado princípio da manutenção da norma (*Grundsatz der Normerhaltung*). Caso contrário, o Tribunal não faria uma interpretação conforme, mas uma correção constitucional da lei, para a qual, porém, não possui competência. Assim também decide o Supremo Tribunal Federal, quando afirma que, do contrário, "seria forçar a interpretação conforme, que tem os seus limites e não vai ao ponto de transmutar esta Casa em legislador".⁷²

De outro lado, o sentido e a finalidade da lei não podem ser adulterados, pois, do contrário, a interpretação conforme a Constituição, em vez de ser um meio de consideração do Poder Legislativo, se transformaria num instrumento de sua negação. Daí por que não se pode confundir a com o aperfeiçoamento conforme a Constituição (*verfassungskonforme Rechtsfortbildung*): esse aperfeiçoamento acontece quando os limites textuais são ultrapassados (*die Wortlautgrenze wird überschritten*), como ocorre no caso de analogia (preenchimento de uma lacuna mediante a aplicação de uma norma que regula um conflito de interesses semelhante) e da redução teleológica (limitação da expressão literal, porque o seu sentido é muito amplo quando cotejado com a finalidade da norma). Esse limite é também aceito pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando afirma que a interpretação conforme a Constituição "Não pode, no entanto, deixar de estar sujeita a um requisito de razoabilidade: ela terá de se deter aí onde o preceito legal, interpretado conforme a Constituição, fique privado de função útil ou onde, segundo o entendimento comum, seja incontestável que o legislador ordinário acolheu critérios e soluções opostos aos critérios e soluções do legislador constituinte".⁷³

70. Rp 1.417, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 9.12.1987, DJU 15.4.1988, voto do Relator.

71. BVerfGE 86, 288, 320.

72. ADI 3.046, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.4.2004, DJU 28.5.2004, voto do Min. Carlos Britto.

73. Rp 1.417, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 9.12.1987, DJU 15.4.1988, p. 8.397; voto do relator, citando Jorge Miranda, *Manual de direito constitucional*, t. 2, 2ª ed., n. 57, pp. 233-234.

A interpretação conforme a Constituição pode conduzir à declaração de inconstitucionalidade de parte da lei, já que nem sempre a nulidade de uma parte da norma conduz a sua invalidade total. No entanto, isso acontece quando, de acordo com o sentido objetivo da regra, a norma objeto de manutenção não tenha uma significação autônoma (*keine selbständige Bedeutung*), o que ocorre, especialmente, quando o dispositivo afetado é parte de uma regulação global que perderia seu sentido e a sua justificação se fosse retirada uma de suas partes. É o que se verifica quando o dispositivo nulo é de tal modo entrelaçado com os demais, que eles constroem uma unidade indissolúvel que não pode ser decomposta nos seus componentes individuais. Essas limitações relativas à manutenção de parte de norma são também fixadas pelo Supremo Tribunal Federal, quando, com apoio em Lúcio Bittencourt, afirma que o Poder Judiciário deve declarar várias normas inválidas, quando elas "sejam conexas, dependentes uma de outra, atuando juntas para o mesmo fim, ou de tal modo associadas no seu sentido, que se deva legitimamente presumir que a legislatura não adotaria uma desacompanhada de outra".⁷⁴

As considerações precedentes demonstram, primeiro, que a interpretação conforme a Constituição só pode ser feita quando o dispositivo objeto de interpretação for suscetível de múltiplos sentidos, dentre os quais um deles é compatível com a Constituição. Segundo, essas observações confirmam que a interpretação conforme a Constituição só é viável se não contrariar o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Se o sentido normativo da norma interpretada for novamente definido e a finalidade legal afastada em pontos essenciais, esse método interpretativo é desnaturo. Terceiro, as ponderações anteriores atestam que a interpretação conforme a Constituição só pode declarar a inconstitucionalidade de um fragmento de uma norma se ele tiver um significado autônomo. Não havendo sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma, em virtude do entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos, a interpretação conforme a Constituição é inadequada.

Para o tema ora versado, essas considerações demonstram que o Poder Judiciário só está mesmo impedido de atuar, com base na tão falada tese do legislador negativo, quando sua atividade implicar a alteração de sentidos mínimos, predetermináveis a partir dos dispositivos legais, e levar ao estabelecimento de critérios e soluções opostos aos critérios e soluções constantes da lei. Isso não ocorrerá, no entanto, quando: o

74. Rp 1.417, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 9.12.1987, DJU 15.4.1988, p. 8.397; voto do relator, citando Lúcio Bittencourt, *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*, p. 126.

dispositivo, objeto de interpretação, for suscetível de múltiplos sentidos; a interpretação não contrariar o teor literal da lei e a sua finalidade em pontos essenciais; houver sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma em virtude da ausência de entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos.

Todas as ponderações até aqui feitas levam ao entendimento de que não se pode, apenas porque há uma finalidade extrafiscal, deixar de realizar integralmente a igualdade, sustentando que o ato é discricionário e que, por isso, escapa ao controle do Judiciário. A finalidade extrafiscal não torna o ato nem discricionário nem imune ao controle: não o torna *discricionário*, porque, como já foi visto, a finalidade eleita continua tendo que manter uma relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida pelo órgão competente; não o torna *imune* ao controle do Poder Judiciário porque o Poder Judiciário tem competência para realizar vários juízos positivos. Dentre esses, ressalta-se a condição de: analisar os efeitos prospectivos da lei; considerar alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo; excluir medidas de comparação incompatíveis com as finalidades eleitas; anular medidas de comparação compatíveis com finalidades não previstas pela Constituição; concretizar padrões legais; verificar a compatibilidade da diferenciação com os direitos fundamentais dos contribuintes; escolher um dos múltiplos significados compatíveis com o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Alegar a discricionariedade do poder competente e a imunidade do controle em virtude de finalidade extrafiscal é silenciosamente violar a igualdade.

3.3.4 Igualdade e Poder Executivo

A igualdade obriga todos os Poderes, inclusive, é claro, o Poder Executivo.⁷⁵ A constatação de que o Poder Legislativo deve estabelecer padrões legais sem atentar para todas as particularidades do caso concreto repercute de três formas fundamentais para a atividade geral do Poder Executivo na realização da igualdade.

Em primeiro lugar, obriga o Poder Executivo a instituir instrumentos normativos secundários de concretização dos padrões legais, sempre se guiando pelos critérios legalmente estabelecidos.

Com efeito, se, ao Poder Legislativo, cabe estabelecer os padrões legais, então, por consequência, passa a ser de competência do Poder

Executivo a função de cuidar dos detalhes necessários à concretização daqueles padrões. É precisamente aqui que o cuidado com a realização da igualdade se torna maior e a má compreensão do significado do princípio da igualdade se constitui em uma ameaça permanente. É que a competência, para instituir instrumentos normativos secundários, abre ensejo a que o Poder Executivo possa introduzir diferenças entre os contribuintes, violando, reflexivamente, a exigência de tratar todos os contribuintes igualmente, mesmo que eles sejam diferentes em elementos específicos. Nesse sentido, duas diretrizes são fundamentais.

De um lado, o Poder Executivo só pode estabelecer diferenças que estejam vinculadas aos critérios legalmente estabelecidos. Vale dizer, somente particularidades valorizadas pela hipótese ou pela finalidade subjacente da lei podem ser consideradas relevantes para efeito de estabelecer diferenças.⁷⁶ Essas diferenças devem ser estabelecidas em razão da concretização definitiva daquilo que já esteja previsto no padrão legal. Não sendo possível reconduzir a diferenciação ao padrão legal, das duas, uma: ou o padrão legal é inconstitucional por violar o princípio da legalidade em razão da falta de previsão satisfatória dos critérios normativos; ou o instrumento normativo secundário é inconstitucional por violar o princípio da igualdade em virtude do estabelecimento de diferenças que não podem ser reconduzidas aos critérios legalmente estabelecidos.

De outro lado, o estabelecimento de diferenças pelo Poder Executivo deve ser objeto de justificativa fundamentada. Isso porque o reconhecimento da constitucionalidade da instituição de padrões aumenta o espaço discricionário da Administração. O exercício desse poder, no entanto, só não atenta contra a exigência de igualdade se for devidamente justificado, de modo a evitar a instituição de diferenças arbitrárias entre os contribuintes.

Em segundo lugar, a consignação de que o Poder Legislativo deve estabelecer padrões legais sem cuidar de todas as particularidades do caso concreto obriga o Poder Executivo a editar instrumentos normativos secundários, para a facilitação da análise do material fático (*zur Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung*).⁷⁷

De fato, se os instrumentos normativos secundários servem de meio para concretizar o padrão legal com a previsão de particularidades que possam ser, diante do caso concreto, consideradas importantes, parte deles deve ser instituída precisamente para permitir que essas particularidades

76. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 107.

77. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, cit., p. 113.

75. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 159.

possam ser levadas em conta pelo Poder Executivo. É justamente nesse ponto que deve ser redobrada a cautela com a realização da igualdade. Isso porque deve haver instrumentos normativos que facilitem a análise do padrão legal, de modo a permitir que os contribuintes possam revelar particularidades que afetem o seu tratamento igualitário.

Em terceiro lugar, a verificação de que o Poder Legislativo deve editar padrões legais despidos de excessivas particularidades obriga o Poder Executivo a garantir procedimentos que permitam que os contribuintes possam revelar eventuais particularidades que tenham potencial para alterar os efeitos legais. Claro, se os contribuintes não puderem expor seus interesses concretos e comprovar suas particularidades, estará frustrada a tantas vezes mencionada conexão permanente entre o padrão legal e a capacidade contributiva. Nesse particular, as eficácias do princípio do devido processo legal assumem importância ímpar.

O princípio do devido processo legal estabelece um ideal de proteção do contribuinte para a defesa dos seus interesses e – no viés aqui privilegiado – para a manifestação das suas diferenças. Como princípio, o devido processo legal produz os seguintes efeitos:⁷⁸

(1) exerce uma *função integrativa*, na medida em que introduz uma regra jurídica necessária à garantia da proteção do contribuinte, quando a lei não a prevê. Por esse motivo, o Supremo Tribunal Federal não afasta a concessão de uma garantia (no caso, a intervenção), apenas “porque a lei não lhe haja previsto”, já que ela “prescinde da lei”,⁷⁹ devendo sempre ser assegurada (no caso, a intimação) “mesmo não havendo disposição legal expressa”.⁸⁰ Enfim, o princípio do devido processo legal como que “põe aquilo que não foi posto”, mas que faz parte dos “elementares corolários” do ideal de proteção.⁸¹

(2) desempenha uma *função interpretativa*, pois permite reter as garantias que já estão expressas, como é o caso das regras atinentes ao juiz natural, à proibição de provas ilícitas, ao duplo grau de jurisdição, à citação, à intimação, à manifestação, à consideração de razões, à produção de provas, à motivação, à publicação, à suspeição e ao impedimento. Por

78. Humberto Ávila, *Sistema constitucional tributário*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, pp. 111 e ss.

79. Pel-Agr 423-SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Celso de Mello, Relator para o acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, j. 26.4.1991, DJU 13.3.1992, p. 2.921.

80. REsp 172.712, STJ, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 6.8.1998, DJU 14.9.1998.

81. MS 23.550, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Relator para o acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, j. 4.4.2001, DJU 31.10.2001, p. 6.

isso o dizer do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o devido processo legal se “direciona ao exame da legislação comum”, não sendo necessário, para sua análise, nada além de simplesmente “partir-se do que previsto na legislação comum”.⁸² Vale dizer, o princípio do devido processo legal como que “redefine o que foi posto”, conforme o ideal de proteção a ser atingido.

(3) exerce uma *função bloqueadora*, em razão de neutralizar a aplicação das regras previstas, mas cujo conteúdo é incompatível com a proteção da esfera jurídica do contribuinte. Não por outro motivo, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a ampla defesa depende daquilo que está previsto em lei, “a menos que esta última acabe por inviabilizá-la”,⁸³ justamente porque o princípio do devido processo legal “não se satisfaz (...) com a simples observância de meros ritos formais”.⁸⁴ Noutras palavras, o princípio do devido processo legal como que “bloqueia aquilo que foi posto”, mas que é incompatível com o ideal de proteção.

Essas funções eficáciais do devido processo legal são fundamentais para a realização da igualdade. Com efeito, se a lei não garantir um processo tributário capaz de, por exemplo, dar ciência ao interessado da instauração do processo e oportunidade para que se manifeste e produza ou requeira a produção de provas, o princípio do devido processo legal irá sanar essas lacunas, proporcionando condições ao contribuinte para que possa mostrar peculiaridades relevantes para a melhor aplicação do padrão legal. Se o Poder Executivo se negar a interpretar as garantias expressamente previstas em lei no sentido de elas permitirem a defesa dos interesses dos contribuintes, o princípio do devido processo legal irá atuar na redefinição do sentido normativo, de acordo com a finalidade de proporcionar ao contribuinte a exposição das peculiaridades de fato. E, por fim, se as garantias previstas em lei não forem suficientes para permitir a comprovação da ocorrência do fato tributário e das particularidades relevantes do contribuinte, o princípio do devido processo legal irá afastá-las.

Todas essas considerações levam ao entendimento de que o Poder Executivo, quer na sua atividade normativa, quer na sua atividade jurisdicente, deve possibilitar condições efetivas para que, de um lado, seja

82. RE 242.064, STF, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 14.11.2000, DJU 24.8.2001.

83. AI-Agr 142.847, STF, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 1.12.1992, DJU 5.2.1993, p. 849.

84. HC 68.926, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 10.12.1991, DJU 28.8.1992.

devidamente comprovada a ocorrência do fato previsto no padrão legal e, de outro, sejam proporcionadas condições de o contribuinte demonstrar particularidades suas que possam afetar a aplicação da lei ao caso concreto.

Com isso — esclareça-se, para realçar a inexistência de contradição —, não se quer dizer que ao contribuinte deve ser assegurado o direito de revelar qualquer particularidade sua. Isso seria negar a viabilidade do padrão legal. Seria inviabilizar a validade de padronização em alguns setores do Direito Tributário. Significaria, enfim, desconsiderar tudo quanto se afirmou a respeito da legitimação de generalizações no Direito e da sua função de evitar problemas de coordenação, de deliberação e de conhecimento. O que se pretende dizer, em vez disso, é que a atividade do Poder Executivo, justamente porque deve ser compatível com o padrão legal, deve permitir que o contribuinte possa comprovar que o fato previsto em lei não ocorreu ou que, embora tenha ocorrido, existem distinções particulares suas que afastam a aplicação para o seu caso. Isso, porém, — insista-se, porque este ponto é crucial — só pode acontecer quando a aplicação do padrão legal produzir efeitos significativamente diferenciados para um contribuinte ou grupo de contribuintes, que restringem, em excessivo ou elevado nível, bens jurídicos protegidos por princípios constitucionais fundamentais, como foi sendo cuidadosamente exposto ao longo deste trabalho.

CONCLUSÕES

A preferência que a Constituição atribui à igualdade não lhe garante efetividade alguma. A sua glorificação doutrinária tampouco. Os seus elementos estruturais são devidamente explicados, e a relação entre eles bem compreendida, ou ela continua enclausurada em tinta preta.

Este trabalho procurou explicar e unir cada um desses elementos. Por meio dele, buscou-se demonstrar que a exigência de compatibilidade entre o critério de discriminação e a finalidade que o justifica, ademais de transcender elementos puramente lógicos, não termina o conteúdo normativo da igualdade, apenas o inicia. A ela, devem ser agregadas determinações concernentes à fundação e à significação dos elementos que compõem a igualdade, para cuja legitimação não basta uma explicação; requer, antes, uma autêntica justificação. Essa, contudo, não é retílica, antes oscila, aqui e ali, conforme sejam os graus de fundamentação e de comprovação decorrentes do cotejo entre a presunção de igualdade, de um lado, e as liberdades de configuração do legislador e de avaliação do julgador, de outro.

Mais do que explicar esses elementos, a investigação revelou as diferentes facetas da igualdade, não apenas mostrando que a igualdade é regra, princípio e postulado, mas, muito mais, evidenciando a existência de uma espécie de crise no seu próprio interior: quando busca generalidade, trata todos os contribuintes igualmente, apesar das suas diferenças; quando persegue particularidade, trata-os diferentemente, mesmo que sejam iguais.

Este trabalho, no entanto, não se limitou a constatar as várias dimensões da igualdade. Foi além, para precisar critérios, intersubjetivamente controláveis, que permitam verificar os requisitos exigidos para uma padronização. Padronização que não é, como comumente se afirma, necessariamente ruim. Ela também tem seu lado bom de evitar conflitos