

Misabel Abreu Machado Derzi  
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo  
Coordenadores

# Justiça Fiscal

## Autores

Alex Sander Silva de Jesus  
Aluizio Porcaro Rausch  
André Mendes Moreira  
Antônio Roberto Winter Carvalho  
Bernardo Motta Moreira  
Bianca Delgado Pinheiro  
Carlos Alexandre de Paula Moreira  
Cristiane Miranda Botelho  
Franklin Vinícius Marques Dutra  
Frederico Menezes Breyner  
Freitrich A. R. Heidenreich  
Gabriela Cabral Pires  
Heleno Taveira Torres  
Hugo Reis Dias  
Jamir Calili Ribeiro  
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo

José Casalta Nabais  
José Tarcizio de Almeida Melo  
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira  
Marciano Seabra de Godoi  
Marcílio Esteves Coimbra  
Misabel Abreu Machado Derzi  
Onofre Alves Batista Júnior  
Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói  
Raphael Boëchat Alves Machado  
Raphael Silva Rodrigues  
Regivano Fiorindo  
Reinaldo Lage Rodrigues de Araújo  
Sacha Calmon  
Tarcísio Diniz Magalhães  
Thomas da Rosa de Bustamante  
Valter de Souza Lobato



Del Rey  
EDITORA

The image shows several stacks of coins of various denominations and colors (copper, silver, gold) arranged in a row on a light-colored surface. The stacks increase in height from left to right. The background is a soft-focus image of a person's hands holding a document.

# 12

## O NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO E OS DIFERENTES FUNDAMENTOS PARA O SEU EXERCÍCIO NA HISTÓRIA E A IGUALDADE COMO ATUAL BALIZADORA NA JUSTA TRIBUTAÇÃO TENDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO SUA MEDIDA DE COMPARAÇÃO

*João Paulo Fanucchi de Almeida Melo<sup>1</sup>*

---

### INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como revisitar na história os diferentes fundamentos utilizados para dar sustentáculo ao exercício da tributação até os dias atuais.

---

<sup>1</sup> Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestre em Direito Público pela PUC Minas e Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Doutorando em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Diretor da ABRADT. Diretor do IEFi. Conselheiro do CART de Belo Horizonte. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Advogado.

No primeiro item do presente artigo serão apresentados os aspectos históricos da tributação, desde os anos 3.300 a.C. até os dias atuais.

No segundo, a igualdade, como medida de comparação e um dos elementos que regula o poder tributante, é tratada de modo a ser possível detectar o seu real conteúdo, especialmente na seara tributária. Há, ainda, uma abordagem acerca da igualdade “perante a lei” e a “igualdade na lei”, bem como uma explanação referente à capacidade contributiva como medida de comparação para a efetivação da igualdade no âmbito tributário.

## I. ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO

Dizem os estudiosos que a tributação existe antes mesmo do surgimento do Estado moderno, estando presente no seio dos mais remotos grupos sociais politicamente organizados. Dessa forma, entende-se que não se pode vincular o nascimento do Estado à existência da tributação<sup>2</sup>.

Entre os anos de 3.300 a 2.000 a.C., a primeira civilização do mundo – Suméria –, localizada na região sul da Mesopotâmia, utilizava o tributo como interessante método de imposição pecuniária dos vencedores sobre os vencidos nas guerras. Os valores arrecadados eram direcionados para

<sup>2</sup> Em importante e conciso estudo, Simone Lemos Fernandes (2004, p. 03-51), a partir de riquíssima bibliografia, trabalha o nascimento e da evolução da tributação. O seu texto servirá de primordial sustentáculo – fonte – na exposição do presente artigo. Simone Lemos Fernandes divide a concepção de tributo, que variou ao longo do desenvolvimento humano, em nove estágios. São eles: (i) do tributo-oferenda e do tributo-punição; (ii) tributo-participação; (iii) tributo-potestade; (iv) tributo-proteção; (v) da retomada do consentimento ao exercício do poder fiscal; (vi) do retorno ao tributo-potestade; (vii) do tributo-troca do Estado Liberal; (viii) do surgimento dos encargos parafiscais; (ix) do tributo solidariedade.

Regina Helena Costa (2003, p. 15-21) e Aliomar Baleeiro (2006, p. 01) visualizam que o tributo está presente na humanidade desde a Antiguidade. A propósito, Baleeiro assinala que: “O tributo é vetusa e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.” (BALEEIRO, 2006, p.01)

Todavia, em sentido contrário, Marciano Seabra de Godoi (1999, p.173 - 174) (2005, p. 152-153) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 92) (1998) não coadunam com tal posicionamento. Isso porque as civilizações antigas, incluindo-se as medievais, não exerciam o poder tributante de forma similar com a tributação moderna e contemporânea, salvo o nome. Inclusive, para Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 174) “(...) perceber-se-á a ‘virada histórica’ ocorrida no conceito de tributo após a instalação do que veio a se chamar Estado de Direito.”

expansão do exército. Dessa forma, nessa época remota, a tributação possuía flagrante caráter de sanção negativa.

No Egito Antigo, os faraós, que eram tidos como deuses encarnados, recebiam os tributos, em espécie ou trabalho, do povo. Interessantemente, a mensuração da tributação levava em consideração o nivelamento do rio Nilo.

Somente na Grécia Antiga, o indivíduo pôde participar ativa e efetivamente quando da criação das imposições pecuniárias. Naquela época, em que se exercia a democracia, a limitação de liberdade somente poderia ocorrer mediante edição de lei, mediante participação popular, ainda que indiretamente.

O custeio da Cidade era indispensável e tornava-se imperiosa a busca de recursos. No entanto, a ideia de tributação estava diretamente ligada ao entendimento de sanção negativa<sup>3</sup>. Por essa razão, o cidadão grego resistia em ter que repassar parte dos seus recursos à Cidade.

Inteligentemente, visando amenizar a situação e, na busca de denominador comum, os sofistas passaram a discursar que o tributo teria característica de troca, ou seja, o cidadão repassava parte dos seus recursos, e a Cidade ficaria responsável pela proteção do seu financiador. Ao mesmo tempo, diante da restrição do povo grego aos impostos diretos, surgiram os impostos indiretos.

Houve a formação do Império Romano. Na medida em que o Império se estendia territorialmente a partir de novas conquistas, a necessidade de arrecadação para custeio das vitorias também crescia. A fonte de custeio também não era os impostos diretos, pois, assim como os gregos, os romanos não os aceitavam. Além dos impostos indiretos, eram realizados empréstimos obrigatórios, sendo certo de que a devolução somente teria vez em caso de conquista militar.

Houve a queda do poder real e, em seu lugar, cresceu o poder de comando da Igreja e dos senhores feudais. De forma arbitrária, os senhores feudais impunham aos vassallos o dever de repassar parte dos recursos auferidos. O dever de pagar e o direito de receber eram evidenciados a partir da visualização da classe social a qual pertencia o ser humano. Noutros termos, o senhor feudal, o proprietário da terra, impunha o dever de pagar ao vassallo, aquele que estava instalado na sua propriedade.

<sup>3</sup> Visualiza-se, assim, um dos motivos que Marciano Seabra de Godoi (1999, p.173 - 174) (2005, p. 152-153) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 92) não admitem a possibilidade de existência de tributo antes da formação do Estado Moderno.

Por seu turno, a Igreja Católica, como proprietária de terras, sob o discurso de que promoveria a segurança e a proteção, realizava intensas cobranças.

Vieram as monarquias nacionais e, ao seu lado, a necessidade de consentimento pelos representantes – parlamento, formado pelo clero, nobreza e burguesia – para cobrança dos impostos. Eram os “Estados-Gerais” na França e o “Parlamento” na Inglaterra os responsáveis por convalidar ou não a imposição tributária, até porque prevaleceria, a partir da Carta Magna de 1215, a ideia do *no taxation without representation*.

A tributação sofreu historicamente nova reviravolta. Surgiu o Estado Absoluto ou, conforme visualizado por Ricardo Lobo Torres (1991, p. 13-15), Estado Patrimonial<sup>4</sup>. No Estado patrimonial, a figura do monarca, inicialmente, dividia espaço com os nobres e com a Igreja. No entanto, em um segundo momento e com a concessão de interessantes vantagens e imunidades, os nobres e a Igreja cediam os seus espaços à figura do monarca. A fiscalidade, portanto, restou centralizada.

Nesse período a imposição pecuniária não tinha limites e, sendo o caso, a coação era utilizada. Para a utilização da coação, adotava-se como fundamento a soberania<sup>5</sup>.

Diante desta contextualização, os homens livres se rebelaram, por serem obrigados a sustentar o Estado Absoluto ou Patrimonial, enquanto escravos e servos não tinham condições de contribuir, e os nobres e a

<sup>4</sup> Importante passagem sobre o Estado Patrimonial, segundo Ricardo Lobo Torres (1991, p. 13-15): “consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspetos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública”. Adiante, na mesma linha, o autor assinala que “(...) o Estado Patrimonial, do ponto de vista financeiro, caracteriza-se por diversos outros fenômenos: as populações em geral são pobres e os reis, ricos; os sistemas tributários, caóticos e irracionais, compõem-se principalmente de tributos diretos, que incidem até sobre os pobres, mas aos quais estão imunes a nobreza e o clero (...)” (TORRES, 1991, p. 14)

<sup>5</sup> A tributação nessa fase “fundava-se na soberania, sendo que governar era sinônimo de submeter, oprimir, explorar outros homens com a utilização de um aparelho institucionalizado.” (FERNANDES, 2004, p. 20).

Igrejas usufruíam de privilégios. Saiu de cena o Estado Patrimonial ou Absoluto e, em seu lugar, surgiu o Estado Fiscal<sup>6 7</sup> e as suas duas fases. Nasceu, pois, o liberalismo e o Estado Liberal.

Importante destacar que, na Europa, o surgimento do liberalismo se deu na França a partir da Revolução de 1789 (Revolução Francesa). Inclusive, como consequência da Revolução, foi promulgada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que desenvolveu a autoimposição, de livre consentimento da tributação, e marcou desde então, de maneira indelével, a ordem constitucional das nações ocidentais (universalidade do princípio da legalidade tributária, que como visto não é ordem meramente formal). (GODOI, 2005, p. 153)

À mesma época, nos Estados Unidos da América, então colonizados pela Inglaterra, outra revolução viria à tona. Diante dos prejuízos decorrentes da Guerra de Sete Anos, o Parlamento inglês pretendeu impor tributação pesada sobre os colonos, com intuito de recuperar ou diminuir os prejuízos experimentados. No entanto, a pretensão do Parlamento inglês não foi aceita pelos Estados Unidos, o que, por conseguinte, ensejou, ao final, na Declaração de Independência, no ano de 1776.

Logo, verifica-se a quebra de paradigma na Europa e nos Estados Unidos. Do Estado Absoluto ou Patrimonial para o Fiscal e Liberal, sendo certo de que três mudanças radicais foram visualizadas por António Luciano de Sousa Franco, citado por Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 153):

<sup>6</sup> Ensina Ricardo Lobo Torres (1991, p. 97-98) “O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos (...). Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e econômica, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade (...). O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras das liberdades humanas (...).”

<sup>7</sup> Importante assinalar que Ricardo Lobo Torres (1991, 51 e ss.) visualiza, entre os Estados Patrimonial e Fiscal, a existência do Estado de Polícia. Frise-se que outros autores visualizam o Estado de Polícia como inerente ao Estado Patrimonial, ou seja, não se trata de figura autônoma/singular. No entanto, segundo Lobo Torres, o Estado de Polícia existiu em determinada época em determinados países especificamente, como Alemanha, Áustria, parte da Itália etc. No entanto, em outros países como a Inglaterra e a França, onde ocorreram as principais revoluções no século XVIII, a figura do Estado de Polícia não chegou a adentrar. O Estado de Polícia visava garantir o bem-estar e a felicidade do povo e do Estado. Logo, visualizava-se evidente caráter paternalista, centralizador e intervencionista.

A drástica liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja (e sua transferência às mãos produtivas da burguesia), a nova estruturação do sistema de produção (valorização da atividade empreendedora-empresarial e da riqueza mobiliária em detrimento da terra como fator de produção) e a afirmação do tributo como dever fundamental da cidadania no contexto de uma nova dimensão do princípio da igualdade de todos perante a lei (fim dos privilégios odiosos e das imunidades fiscais do patrimonialismo pretérito).

No Estado Liberal ou na primeira fase do Estado Fiscal, a ideologia assentava-se nas ideias de universalidade e de contratualismo – vínculo moral e de honra – na tributação. Defendia-se o Estado-Mínimo e pouco intervencionista, sendo certo de que o cidadão, componente do Estado, precisaria arcar igualmente com as despesas públicas. A tributação era leve nas atividades empresariais e nos rendimentos do trabalho, ao passo que nas riquezas agrárias e de consumo eram mais pesadas. A ideia do tributo-troca ou contraprestação – teoria do benefício – ainda era vista com bons olhos e prevalecia à época.

Nota-se, nesse período, o tributo como importante mecanismo para visualização de uma sociedade livre e igualitária. Professor Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 179) verifica, a partir do contexto do Estado Liberal ou primeira fase do Estado Fiscal, que

o tributo é ao mesmo tempo consequência e garantia da ordem jurídica, política e social assentada sobre o princípio da igualdade de todos perante a lei. Sendo assim, o sistema tributário deverá ser todo ele informado e condicionado pelo princípio da igualdade, o qual, como já vimos, não determina o mesmo tratamento a todos, senão permite e em alguns casos mesmo ordena tratamentos de *iure* diversos, em função de valores constitucionais de prestígio.

Desta arte, o critério da capacidade contributiva, o instituto das imunidades, o instituto das isenções e demais benefícios fiscais, tudo isto deve ser visto como facetas do processo de informação do direito tributário pelo princípio da igualdade.

Todavia, o ideal libertário, enquanto incluía parte da sociedade, deixava outra totalmente excluída. A industrialização crescia a passos largos, assim como a massa de proletariado. O liberalismo prestigiava a burguesia, mas não o proletariado. Diante da indiferença do Estado Liberal, injustiças e inconformismos ficaram evidentes. Logo, diante da insatisfação social, nova reviravolta veio à tona, desta feita, tornando-se necessário redimir as diferenças sociais. A busca do bem-estar geral

tornou-se imperiosa. Nasce a concepção de Estado Social, a segunda fase do Estado Fiscal, em meados do século XX, especificamente após a Primeira Grande Guerra Mundial.

O Estado até então abstencionista, teve que virar presente e interventor. Tornou-se necessária a atuação estatal para afastar a injustiça social vivenciada<sup>8</sup>. Surgiu, por conseguinte, a figura da extrafiscalidade, importante instrumento do Estado para intervir ou direcionar a economia, os objetivos de ordem constitucional e a sociedade em geral. Logo, direitos sociais precisaram ser garantidos, o que ensejou a necessidade de aumento da arrecadação.

Entretanto, em meados dos anos 80 do século passado, após a perda de força do governo trabalhista inglês e do governo social democrata alemão, dúvidas acerca da efetividade de serviços sociais em geral, com os altos e desnecessários gastos do Estado e com o inconformismo de se pagar altos impostos, nova ideologia passou a prevalecer no mundo, inclusive em países que jamais vivenciaram o bem-estar geral, como o Brasil. Vivencia-se a onda do neoliberalismo<sup>9</sup>.

A concepção atual no neoliberalismo é de que, ao contrário do que ocorreu em outras épocas, a igualdade, como medida de comparação, é atualmente um dos elementos que regulará o poder tributante. Dessa forma, torna-se imperioso trabalhá-la, de tal modo que se possa detectar o seu real conteúdo, especialmente na seara tributária.

## 2. IGUALDADE

### 2.1 A evolução e o atual conteúdo de igualdade

A tributação, desde o seu surgimento, teve diferentes e diversos fundamentos. De fato, foi no Estado Liberal que restou consubstanciado que a tributação deveria respeitar dois preceitos basilares: a legalidade e a igualdade. A tributação justa é aquela que respeita a igualdade.

No entanto, detectar que a igualdade está ligada à justiça ou, especificamente, que a tributação que observa a igualdade é tributação justa, não

<sup>8</sup> No Estado Social ou segunda fase do Estado fiscal, dentre outras medidas diretas adotadas pelo Estado, verifica-se a edição de leis trabalhistas, a criação da Previdência Social.

<sup>9</sup> Vide Godoi (1999, p.182)

soluciona ou finaliza a pesquisa. Isso porque as ideias de igualdade geral e igualdade tributária precisam ser desenvolvidas, sendo certo que o seu real conteúdo varia no tempo e no espaço. Como lembra o Professor Ricardo Lobo Torres (1999, p. 330), “o princípio da igualdade é vazio, recebendo conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas”.

Misabel Derzi (2004, p. 96), apesar de reconhecer que desde tempos mais longínquos a ideia de igualdade estava ligada à justiça<sup>10</sup>, anota a grande dificuldade de se aferirem a igualdade e os aspectos relevantes para tanto<sup>11</sup>.

Ainda no conceito aristotélico, a igualdade era verificada a partir da análise do critério de mérito. Todavia, naquela época, somente alguns homens poderiam ter análise de mérito, tendo em vista que a política então vivenciada excluía tal possibilidade para as mulheres, os escravos e as crianças.

Professora Misabel Derzi (2004, p. 96) assinala que Montesquieu defendia a manutenção dos tribunais especiais para julgamento dos nobres. Dessa forma, os nobres e os cidadãos em geral seriam julgados pelos seus pares.

O conteúdo da igualdade foi sendo desenvolvido ao longo tempo. Mas, a partir do nascimento do Estado Liberal e com o rompimento do Estado Absoluto, a ideia de igualdade que ali surgiu passou a ser importante sustentáculo para a atual concepção. Os privilégios odiosos e as discriminações sem fundamentos eram repudiados, no Estado Liberal e hoje. A arbitrariedade não tinha mais vez<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> No mesmo sentido, Lobo Torres (1999, p. 329).

<sup>11</sup> Em sua clássica obra, Celso Antônio Bandeira de Mello (1993, p. 11) também levanta a questão acerca de como se verificar o que seria igual e desigual. Nas palavras do autor: “(...) Quem são os iguais e quem são os desiguais? A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”

<sup>12</sup> Sempre bom deixar claro que, como já anotado, apesar de existir repúdio aos privilégios odiosos e às discriminações, essas concepções sempre oscilaram. O contexto social e político vivenciado a cada época sempre influenciaram no real conteúdo de igualdade. Tanto que, até meados do século passado, não se falava em discriminação o fato de a mulher não poder exercer os mesmos direitos usufruídos pelo

No Estado Liberal difundia-se a ideia de igualdade formal, ou seja, aquela que reivindicava a igualdade na aplicação da lei, de forma sistêmica e rígida. Isso porque,

historicamente desenvolveu-se em primeiro lugar o Estado de Direito formal, que reconhece a separação de Poderes, o domínio da lei (*rule of law*), a legalidade da Administração e a tutela jurídica contra atos do Poder público por meio de tribunais independentes. O Estado de Direito formal realiza-se principalmente a segurança jurídica. (TIPKE; LANG, 2008, p. 182)

Portanto, defendia-se a aplicação uniforme da lei<sup>13</sup>.

Como parte da população estava desprestigiada – proletariado – e com o desenvolvimento industrial, as diferenças sociais estavam cada vez maiores. A insatisfação aumentava. A rigidez do Estado formal não poderia ter mais vez, sendo necessária a busca da igualdade na realidade ou nos fatos, ao invés da igualdade jurídica, verificada na letra fria da lei.

Exsurge a ideia de igualdade no Estado Social, em que a busca é pela inclusão social e a efetivação em máxima medida de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material. O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Adiante, o ideal de Estado Social foi sucedido pela atual concepção mundial, seguida pelo Brasil, do Estado Democrático de Direito. Nesta linha, as constituições modernas sustentam verdadeiro caráter dual, ou seja, prestigiam valores inerentes ao individualismo do Estado Liberal, como a separação dos poderes e a segurança jurídica, e o da coletividade e da justiça social do Estado Social. Noutros termos, as constituições modernas abarcam de uma só vez princípios do Estado Liberal e do

---

homem, como, por exemplo, o direito ao voto. Até então, a limitação da mulher a alguns direitos, hoje não vivenciados nos países politizados, não era visualizada como discriminação e, por conseguinte, em violação ao princípio da igualdade. A concepção de igualdade no Estado Democrático de Direito é diferente dos Estados Liberal e Social.

<sup>13</sup> No Estado Liberal imperava o receio de retorno ao Estado Absoluto. Logo, as leis deveriam exaurir todas as matérias ou regular todas as condutas. A rigidez formal da lei na aplicação era irrefutável.

Estado Social, sendo necessária a busca pelo equilíbrio entre o respeito do ser individual e da coletividade/solidariedade como um todo<sup>14</sup>.

Não obstante os ideais liberais e sociais conviverem em conjunto na atual concepção de Estado Democrático de Direito, a constatação do (des)respeito à igualdade está sempre, como ponto inicial, diretamente vinculada à comparabilidade entre sujeitos e determinada medida adotada ou critério de comparação. Ilustrativo, pois, é o exemplo de Luigi Vittorio Berliri, citado por Misabel Derzi (2004, p. 97-98):

*Est miser nemo, nisi comparatus*

Há séculos que nos perguntamos o que é a Justiça e por que é justo o que sentimos como justo. Mas há uma coisa que sabemos bem por experiência secular, e que o homem, animal político, sente e sofre de forma primordial, prepotente e real, a necessidade de justiça, assim como a fome, o medo e o amor; essa misteriosa necessidade que algumas situações apagam e outras provocam, excitam, levam à revolta e ao delito, a fim de aplacá-la.

Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo gritará entre lágrimas que 'não é justo' que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo terá superado e dominado o prazer do obséquio. (...)

A isonomia clama pelo tratamento rigidamente igual – formal –, sem qualquer espécie de diferenciação. A diferenciação somente será admitida caso haja fundamento justo que a sustente – igualdade material – ou a busca de outros objetivos e valores de âmbito constitucional. No exemplo acima, portanto, o critério de comparação é o número de chocolates entregues aos irmãos. Se não há nenhum fundamento plausível que sirva de sustentáculo, é desigual o fato de um irmão receber dois chocolates, enquanto o outro recebe apenas um. Mas se deve destacar que a rigidez e formalismo outrora prevalecente é atualmente relativizado, sendo certo de que distinções justificáveis não violam o preceito da igualdade.

Nessa linha expositiva, Humberto Ávila (2008b, p. 41) lembra que para o Direito “não importa apenas saber se as pessoas são ou não são

<sup>14</sup> A busca deste equilíbrio será desenvolvido no tópico adiante, quando se trabalhará os elementos da igualdade. A partir dele será possível verificar os critérios para detectar a ilegitimidade das discriminações e a legitimidade das “discriminações reversas”, conforme intitulado por Ricardo Lobo Torres (1999, p. 402).

iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva)".

Portanto, não se pode olvidar que a atual ideia de igualdade deve ser detectada a partir de determinado critério de comparação adequado para constatar ou buscar determinada finalidade<sup>15</sup>. Nesse diapasão, Humberto Ávila (2008b, p. 42), em síntese, define a atual concepção de igualdade como "relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade".

## 2.2 Elementos da igualdade

No tópico anterior foi possível verificar a evolução do conteúdo da igualdade até, enfim, verificar o seu atual entendimento no Estado Democrático de Direito. Diante da mencionada evolução, não se pode olvidar que, atualmente, o conteúdo da igualdade resguarda dois vieses distintos, quais sejam, aquele que garante o direito individual do cidadão e o que permite o avanço da sociedade como um todo por meio da igualdade de oportunidades – igualdade material.

De fato, nenhum indivíduo é rigidamente igual ao outro. Sempre haverá diferenças, muito embora algumas características possam até coincidir. *A priori*, qualquer discriminação na lei pode insurgir como violação da igualdade. No entanto, atualmente, algumas diferenciações são admitidas e tidas como legítimas, porque por meio delas a igualdade material e outros objetivos constitucionais poderão ser alcançados integralmente<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> A igualdade prescritiva, ao contrário da descritiva, deverá ser visualizada a partir de determinada finalidade a ser alcançada. Sujeitos serão comparados a partir de critério adequado para alcançar determinada finalidade. Dessa forma, quando surge o dever de pagar tributo, a igualdade, princípio fundamental que é, deverá ser observada. Nesse sentido, dois indivíduos com mesma capacidade contributiva deverão pagar igualmente o tributo. A finalidade é pagar tributo; o critério observado para tanto é a capacidade contributiva. Nesse contexto, pouco importa o sexo, a religião, a idade etc. de ambos os indivíduos que estão sendo comparados.

<sup>16</sup> Professor Ricardo Lobo Torres, ao desenvolver a matéria, assinala que é legítima a 'discriminação reversa' ou 'discriminação positiva'. Nessa situação, "a desigualdade cometida contra os ricos e as pessoas que se encontram em condições econômicas, sociais ou intelectuais melhores, como resultado da proteção concedida aos pobres e aos fracos, torna-se plenamente constitucional. (...) No Brasil já temos

Celso Antônio Bandeira de Mello (1993) elaborou clássica obra trabalhando a igualdade. Posteriormente, Humberto Ávila (2008b) também desenvolve o tema, especificamente na seara tributária.

Com efeito, deve-se partir da premissa de que nenhuma diferenciação é permitida. Contudo, a distinção na lei, desde que observados determinados requisitos específicos, pode ser constitucionalmente admitida.

Para que a isonomia seja prestigiada, Humberto Ávila (2008b, p. 42-73) apresenta quatro requisitos específicos – elementos estruturais da igualdade – que precisam ser observados atentamente. São eles: (i) sujeitos; (ii) medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação e (iv) finalidade da diferenciação.

Para início da análise da igualdade, como primeiro ponto, deve-se verificar a existência de pelo menos dois sujeitos, sendo certo de que eles figurarão como alvo de comparação. Na realidade, nem sempre serão alvo de comparação as pessoas físicas. Podem situar nessa hipótese, pessoas jurídicas, coisas, fatos etc<sup>17</sup>.

Os sujeitos escolhidos deverão ser comparados. Para tanto, alguma medida comum dos sujeitos deve ser selecionada. Nessa linha, não se admite que qualquer medida seja escolhida subjetiva ou alternativamente, mas sim, dentre as mais diversas situações, deve ser adotada a medida de comparação que tenha suporte empírico real<sup>18</sup>. E mais, além do suporte

---

diversos exemplos de discriminação reversa. O STF fez inscrever na Súmula da Jurisprudência Predominante a declaração de que ‘é constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro’ (verbete 539)”.

<sup>17</sup> Em sentido semelhante ao que é sustentado por Humberto Ávila, Bandeira de Mello (1993, p.17) assevera que “(...) qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde não se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico.”

<sup>18</sup> Humberto Ávila (2008b, p. 43-47) apresenta série de julgados do Supremo Tribunal Federal que referenda tal situação. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.667, Lei do Distrito Federal determinava que aluno, mesmo que não tivesse frequentado o mínimo de aulas exigido por lei, no caso de aprovação no vestibular, teria direito ao certificado de conclusão do terceiro ano.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 489, lei estadual que, para fins de aposentadoria de Secretário de Estado, contava em dobro o período trabalhado, foi declarada inconstitucional. Evidentemente arbitrária a medida de comparação adotada pela lei – ser ou não Secretário de Estado – para fins de aposentadoria.

Na ADI n. 3.105, foi julgada inconstitucional a lei que impunha diferentes formas

empírico real, torna-se imperioso que a medida de comparação tenha pertinência com a finalidade almejada e seja o melhor caminho para tanto<sup>19</sup>.

A medida de comparação, todavia, pode possuir inúmeros indicativos. Logo, para alcançar a discriminação legítima, torna-se necessário buscar o elemento indicativo da medida de comparação, sendo que entre ambos deverá existir relação fundada e conjugada.

Ensina Humberto Ávila (2008b, p. 48) que, para existir relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, importante “existir um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação.” (ÁVILA, 2008b, p. 48)<sup>20</sup>

Ultrapassada a ideia da relação fundada que deve existir entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, também é necessário observar a relação conjugada que deve existir entre ambos. Isso porque, o elemento indicativo a ser adotado deve, dentre todos existentes, ser o que melhor poderá alcançar a finalidade. Noutros termos, se dois elementos indicativos possuírem relação fundada com determinada medida de comparação, aquele que tiver maior possibilidade de alcançar a finalidade pretendida deverá ser utilizado<sup>21</sup>.

---

de contribuições por inativos para fins de custeio da seguridade social. Os inativos vinculados à União contribuam de forma distinta daqueles ligados aos Estados membros e aos Municípios. De fato, a medida de comparação era ilegítima.

<sup>19</sup> Bandeira de Mello (1993, p. 39) assinala, de forma adequada, que: “a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferente e o regime dispensado aos que inserem na categoria diferenciada.”

<sup>20</sup> Exemplo dado por Ávila: o Legislativo, com intuito de proporcionar maior segurança aos passageiros, pretende tomar algumas medidas. Veja-se: a finalidade é proporcionar a segurança dos passageiros. Para tanto, entende que o reflexo e a visão são as medidas de comparação. A partir de tais medidas de comparação, é possível se valer de vários elementos. Baseando-se de dados empíricos consideráveis, o Legislador se vale da idade e, por conseguinte, indica o fator “idade 65 anos” como elemento indicativo da medida de comparação visão e reflexo.

Logo, outros critérios, como opção sexual, cor, sexo etc. não possuem relação fundada entre as medidas de comparação e a finalidade do exemplo ora exposto.

<sup>21</sup> Nesse sentido, por exemplo: “uma medida de comparação pode ser aferida por vários elementos: a capacidade de discernimento pode ser aferida pela idade, pelo nível de instrução, pelas notas, e assim por diante (...).” (ÁVILA, 2008b, p. 51). Deve-se adotar o elemento que poderá auxiliar no alcance da finalidade pretendida.

Verifica-se, assim, a necessidade de relação harmônica, em que: (i) entre a medida de comparação e o elemento indicativo tenham relação fundada e conjugada; (ii) entre a medida de comparação, que se valerá do elemento indicativo, tenha relação fundada e conjugada com a finalidade pretendida.

Nesse diapasão, a medida de comparação a ser adotada, além de abranger elemento real, possuir relação fundada e conjugada com o elemento indicativo e com a finalidade pretendida, precisa ser compatível com o texto constitucional. De nada adiantará, para sustentar determinada diferenciação, o legislador se valer de dois sujeitos e adotar medida de comparação constitucionalmente vedada<sup>22</sup>.

Não obstante, apesar de o legislador não poder utilizar medida de comparação constitucionalmente vedada, excepcionalmente e com importante ônus argumentativo e de fundamentação, ele poderá flexibilizar essa premissa e, com intuito de efetivar outros objetivos constitucionais, se valer desta medida<sup>23</sup>.

Por fim, para que a discriminação seja legítima, além dos elementos anteriores – sujeitos, medida de comparação e elemento indicativo –, é necessário que a finalidade pretendida com a ação tenha sustentáculo em âmbito constitucional. E mais, a finalidade pretendida não pode estar indiretamente excluída ou não colidir com o regime jurídico<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Quando a medida de comparação ensejar em preconceito, distinções por sexo ou raça etc.

<sup>23</sup> Ávila (2008b, p. 58), mais uma vez exemplifica: “embora ninguém possa ser tratado de modo diferente em razão de deficiência física ou da sua ocupação profissional, qualquer um pode ser tratado distintamente em razão de sua deficiência se o cargo público a ser preenchido requerer exatamente uma habilidade cuja existência seja impedida pela deficiência, ou em função da sua ocupação profissional se a finalidade a ser atingida exigir precisamente o estímulo de determinadas atividades em detrimento de outras. (...) Em vez disso, a utilização da medida de comparação é mera decorrência acidental e secundária da promoção de um fim que legítima”.

Pode-se ir além. Exatamente para fazer a inclusão social por meio das ações afirmativas, o governo poderá se pautar para efetivá-las de critérios como homossexualidade, deficiência física etc.

<sup>24</sup> Para Bandeira de Mello (1993, p. 42): “De logo, importa, consoante salientado, que haja correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento. Contudo, ainda se requer mais, para lisura jurídica das desequiparações. Sobre existir nexos lógico, é mister que se retrate concretamente um bem – não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional.”

Diante desse contexto, verifica-se que a igualdade, em caráter preliminar, exige tratamento rigidamente igual, sem qualquer possibilidade de discriminação. No entanto, à luz do constitucionalismo moderno, algumas diferenciações são aceitáveis e isso não resultará em violação à igualdade. Em diversas situações, os tratamentos diferenciados, desde que observando os indicativos mencionados anteriormente, efetivamente legitimarão a igualdade material ou se buscará a efetivação de outros objetivos ou valores constitucionais em máxima medida<sup>25</sup>.

### 2.3 Igualdade “perante a lei” e “igualdade na lei”

Dando prosseguimento à exposição do presente artigo, passa-se a desenvolver duas situações inerentes à igualdade. São elas: (i) igualdade “perante a lei” e igualdade “na lei”.

Diretamente ligada ao liberalismo, a “igualdade perante a lei” clama pela uniformidade quando da aplicação da lei, isto é, assimila a ideia de universalidade, em que todos estão submetidos e regidos por ela. Evidencia-se, conforme outrora denominada, a verdadeira igualdade formal. Aqui, o aplicador da lei, mesmo diante de evidente arbitrariedade, não terá espaço para reflexão e para ponderar a aplicação da lei injusta<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Em síntese, Bandeira de Mello (1993, p. 47-48) conclui que: “Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza a atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada. II – A norma adotada como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ – que não descansa no objeto – como critério diferencial. III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrimen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados. IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrimen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimens*, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita.”

<sup>26</sup> Luciano Amaro (2005, p. 135), trabalhando sobre o tema assinala que: “diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim

Nesse sentido, valendo-se de exemplo de Hans Kelsen, Lacombe (2000, p. 24-25) assinala que na hipótese de uma lei prever o direito ao voto somente ao homem, não poderá o aplicador fazer qualquer ponderação acerca da sua legitimidade e estender o conteúdo às mulheres. No entanto, para fazer prevalecer a ideia de igualdade perante a lei, na hipótese de o homem negro ser impedido de votar, o aplicador deverá fazer prevalecer o diploma normativo que concede direito a voto a todos os homens, independentemente da sua raça.

A seu turno, a "igualdade na lei" remete à ideia de limitação do poder legiferante e na obrigatoriedade de observância da igualdade, refutando-se, por conseguinte, qualquer espécie de arbitrariedade ou discriminação no corpo da lei.

Professora Misabel Derzi (2006, p. 530), com grande poder de síntese, aduz que a efetivação da igualdade material se dará da seguinte forma:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais

---

como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei".

como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal.

Sendo assim, o aplicador da lei, ao fazer o controle amplo de igualdade, estará sujeito não somente à necessidade de aplicação uniforme da lei, mas também e, principalmente, precisará verificar se não existe nenhuma discriminação ou, caso exista, se ela respeita os elementos estruturais de igualdade, especificamente, se “fundadas e conjugadas as medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.” (ÁVILA, 2008b, p. 77)

Importante destacar que no atual texto constitucional brasileiro o dever de observar a “igualdade na lei” e a “igualdade perante a lei” está previsto de forma literal nos artigos 3º, que arrola os princípios fundamentais, e 5º, que dispõe sobre a igualdade geral, como direito individual fundamental.

De igual modo, apesar de a igualdade geral já ser deveras suficiente, o Constituinte de 1988, para dar maior segurança ao contribuinte, também positivou a “igualdade na lei” especificamente na seara tributária, conforme se detecta no enunciado do artigo 150, II da Constituição<sup>27</sup>.

#### 2.4 Capacidade contributiva: medida de comparação para efetivação da igualdade na seara tributária

Nos tópicos anteriores ficou evidente que o atual conteúdo de igualdade refuta as arbitrariedades, os privilégios odiosos e as discriminações infundadas. Ademais, a “igualdade perante a lei” aponta a ideia de que a lei deve ser aplicada a todos, sem qualquer distinção, ao passo que a

<sup>27</sup> “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, 1988).

“igualdade na lei” impõe limitações à atuação do Legislativo e o dever de o Judiciário revisar aquilo que não respeitar a igualdade.

Evidentemente, a igualdade, princípio constitucional, deve ser visualizada nos diversos segmentos do Direito. Logo, advém inevitável questão: como a igualdade se efetiva no Direito Tributário?

Retornando-se aos elementos da igualdade, pode-se verificar que os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária e a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado. Por conseguinte, qual seria a medida de comparação a ser adotada e quais seriam os seus elementos indicativos?

Klaus Tipke (2002, p. 33-34) aponta que, ao longo da história, foram mencionadas três diferentes medidas passíveis de ser utilizadas para repartição da carga tributária. São elas: (i) princípio *per capita*, (ii) princípio da equivalência e (iii) princípio da capacidade contributiva<sup>28</sup>.

No princípio *per capita*, todos os contribuintes devem pagar a mesma quantia a título de tributos. De acordo com esse princípio, pouco importa a condição social e econômica.

No princípio da equivalência, por sua vez, muito difundido à época do liberalismo – tributo-troca, conforme apresentado no primeiro capítulo desta parte –, a mensuração dos impostos levava em consideração os custos do Estado em favor do contribuinte. Assim, aquela pessoa ou grupo que recebesse maior benefício do Estado, deveria repassar mais recursos, comparando-se com aquela pessoa ou grupo que pouco recebesse auxílio.

Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, 22-44) aduzem, com propriedade, que esse princípio não possui nenhuma prática, uma vez ser impossível mensurar, detectar e definir<sup>29</sup>, atualmente, os benefícios governamentais e a sua real extensão perante os indivíduos.

<sup>28</sup> Ricardo Lobo Torres (1998, p. 693) e José Maurício Conti (1997, p. 14) utilizam a expressão princípio do benefício, ao invés de princípio da equivalência.

<sup>29</sup> “Para se chegar a uma medida ou mesmo a uma simples compreensão de qualquer tipo de benefício (ou ônus), temos de nos perguntar: ‘Em relação a quê?’ Precisamos tomar algo de base. A magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem-estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício. Neste caso, a base para avaliação dos benefícios do governo simplesmente não existe. O benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo e o seu bem-estar com a existência do governo.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23)

Importante destacar que, de acordo com qualquer um dos princípios acima mencionados, no caso de efetividade prática, certamente os objetivos e princípios sociais não poderiam ser alcançados.

E mais. O princípio da equivalência, caso fosse difundido nos dias atuais, conseguiria levar ao incrível paradoxo de impor aos mais pobres e excluídos o dever de contribuir mais do que aqueles mais abonados.

Neste contexto, até mesmo por exclusão, a medida de comparação da igualdade na seara tributária somente poderá ser a capacidade contributiva. Precisa foi a colocação da Professora Misabel Derzi:

O princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais para quem tem distinta capacidade econômica é contrária aos desígnios constitucionais. O art. 145, para. 1º, ainda obriga, claramente, graduá-los de forma pessoal e segundo a capacidade contributiva. (BALEIRO, 2006, p. 382)<sup>30</sup>

Logo, verifica-se que o Constituinte de 1988, para que não fossem criadas dúvidas, determinou expressamente qual seria a medida de comparação<sup>31</sup> a ser adotada em matéria tributária, ao positivar, no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, a ideia de capacidade contributiva.

Portanto, se os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária; a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado; a medida de comparação a ser adotada será a capacidade contributiva. E mais, os elementos indicativos da capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo, conforme previsto no texto constitucional, em seus artigos 153, 155 e 156.

Ocorre, todavia, que a capacidade contributiva, da forma que foi positivada no texto constitucional, não está reduzida tão somente como menção expressa legislativa da medida de comparação a ser adotada para fins de alcançar a igualdade em matéria tributária. De fato, o conteúdo existente no enunciado aponta que o dispositivo possui grau de importância e extensão muito maior.

<sup>30</sup> Na Alemanha, por exemplo, o texto constitucional não faz nenhuma alusão à capacidade contributiva. Naquele país, a ideia de capacidade contributiva é detectada a partir da ideia de igualdade geral.

<sup>31</sup> A propósito: "a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário." (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 56)

## CONCLUSÃO

A tributação está presente em nossa sociedade desde a existência dos mais remotos grupos sociais. Os fundamentos que serviram de sustentáculo variaram na história.

Atualmente, sob a égide do neoliberalismo, há um constante questionamento da população em geral acerca da efetividade da ação estatal, que vem tendo altos e desnecessários gastos, totalmente desproporcional à arrecadação tributária praticada.

Ainda sob a concepção do neoliberalismo, a igualdade é o justo fundamento para o exercício da tributária e a capacidade contributiva, como regra, é a medida de comparação a ser adotada.

Sabe-se que o conteúdo da igualdade envolve dois vieses distintos, um que garante o direito individual do cidadão e outro que permite o avanço da sociedade como um todo através da igualdade de oportunidades (igualdade material).

Sabe-se, ainda, que os indivíduos são naturalmente diferentes uns dos outros e que, a princípio, qualquer discriminação existente na lei pode caracterizar uma violação da igualdade. Apesar disso, certas diferenciações são admitidas em alguns casos justamente para que seja possível alcançá-la.

Há uma distinção entre os termos igualdade “perante a lei” e “igualdade na lei”. A primeira expressão está relacionada à ideia de universalidade, em que todos devem ser submetidos à aplicação de uma mesma lei. Já a segunda expressão está atrelada à ideia de limitação do poder de legislar, em que a igualdade deve ser observada, não podendo existir qualquer arbitrariedade ou discriminação.

Como mencionado, especificamente no âmbito do Direito Tributário, a igualdade se efetiva por meio da observância da capacidade contributiva, que é tida como medida de comparação, possuindo como elementos indicativos a renda, o patrimônio e o consumo. Vale ressaltar que tal instituto se reveste de elevado grau de importância, sendo considerado fundamento essencial para a imposição de tributos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008b. 208 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. Ed. 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993, 48 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988, 168 p.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M. (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pp. 93-133.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições Neocorporativas: na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 306 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, **Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, PP. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. IN: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000. 286 p.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 280 p.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária Del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, 127 p.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1. 18 ed. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. 765 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, 200 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 679-705.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 460 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.