

DESIGUALDADE ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO E POSSIBILIDADES DE SUA REDUÇÃO POR MEIO DE TRIBUTOS

*ECONOMIC INEQUALITY IN THE CONSTITUTION AND THE POSSIBILITIES OF LESSENING
IT THROUGH TAXES*

*DESIGUALDAD ECONÓMICA EN LA CONSTITUCIÓN Y POSIBILIDADES DE SU
REDUCCIÓN POR MEDIO DE TRIBUTOS*

André Folloni¹

Antonio Bazilio Floriani Neto²

Licença CC BY:

Artigo distribuído sob os termos Creative Commons, permite uso e distribuição irrestrita em qualquer meio desde que o autor credite a fonte original.



Resumo: O objetivo do artigo é examinar a desigualdade econômica como problema com relevância constitucional e em que medida instrumentos jurídicos podem ser utilizados para sua redução, especialmente no âmbito tributário. Para tanto, o artigo parte de um estudo introdutório sobre igualdade na Constituição. Em seguida, vale-se da discussão sobre a constitucionalidade do PROUNI, ocorrida no STF, para exemplificar o tipo de debate que se desenvolve diante de problemas dessa espécie. Ao final, o artigo volta-se especificamente sobre o problema da desigualdade econômica na Constituição, expondo diferenças entre os diversos tipos de igualdade (econômica, racial, de gênero, etc.) e concluindo que, diferente de outras formas de desigualdade, a desigualdade econômica passa a ser um problema constitucional quando demasiadamente acentuada, como no caso brasileiro, sobretudo diante do objetivo constitucional de redução das desigualdades. Segue metodologia de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial em argumentação de inspiração dedutiva.

Palavras-chave: Direitos fundamentais; Igualdade; Desenvolvimento; Tributação; PROUNI.

Abstract: The objective of this paper is to examine economic inequality as a constitutional problem, and the extent to which legal instruments can be used to lessen it, especially in the tax field. It begins with an introductory

1 Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Professor e Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – Mestrado e Doutorado. Líder do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento. Editor da Revista de Direito Econômico e Socioambiental. Curitiba, PR, Brasil. Endereço eletrônico para correspondência: folloni.andre@pucpr.br.

2 Doutorando e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Editor da Revista de Direito Empresarial. Curitiba, PR, Brasil. Endereço eletrônico para correspondência: antonio@rochaefloriani.com.br.

study on equality in the Constitution. It then focuses the discussion on the constitutionality of PROUNI, which occurred within the Supreme Court, to exemplify the kind of debate that develops when dealing with problems of this kind. Finally, it examines the constitutional problem of economic inequality, exposing differences between the different types of equality (economic, racial, gender etc.) and concluding that, unlike other forms of inequality, economic inequality becomes a constitutional problem when it is too accentuated, as in the case of Brazil, especially bearing in mind the constitutional objective of reducing inequalities. This work follows a bibliographical and jurisprudential research method and develops its argument in a deductive way.

Keywords: Fundamental rights; Equality; Development; Taxation; PROUNI.

Resumen: El objetivo del artículo es examinar la desigualdad económica como problema con relevancia constitucional y, en qué medida instrumentos jurídicos pueden ser utilizados para su reducción, especialmente en el ámbito tributario. Para tanto, el artículo parte de un estudio introductorio sobre la igualdad en la Constitución. Luego, se vale de la discusión sobre la constitucionalidad del PROUNI, ocurrida en el STF, para ejemplificar el tipo de debate que se desenvuelve delante de problemas de esta especie. Al final, el artículo se vuelve específicamente sobre el problema de la desigualdad económica en la Constitución, exponiendo diferencias entre los diversos tipos de igualdad (económica, racial, de género, etc.) y concluyendo que, diferente de otras formas de desigualdad, la desigualdad económica pasa a ser un problema constitucional cuando es demasíadamente acentuada, como es el caso brasileño, sobre todo delante del objetivo constitucional de reducción de las desigualdades. Sigue la metodología de investigación bibliográfica y jurisprudencial en argumentación de inspiración deductiva.

Palabras clave: Derechos fundamentales; Igualdad; Desarrollo; Tributación; PROUNI.

INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objetivo examinar a igualdade como princípio constitucional e sua incidência sobre as normas que prescrevem tratamento desigual e privilegiado às pessoas de condição econômica desfavorecida. O objetivo delimita-se pela hipótese e pelo problema da pesquisa. A hipótese do trabalho é a de que normas prescritivas de tratamento privilegiado a pessoas com recursos econômicos inferiores são, em princípio, válidas e guardam consonância com o objetivo constitucional de redução das desigualdades. Isso não significa, porém, haver determinação constitucional de eliminação de toda e qualquer desigualdade econômica. Assim, o problema está em determinar que nível de desigualdade é aceitável e qual é o limite a partir do qual a desigualdade econômica é inaceitável. Esse raciocínio depende de se estabelecer uma distinção entre a desigualdade econômica, aceitável até certo ponto, de outras formas de desigualdade, como a racial ou a de gênero, inaceitáveis em qualquer grau.

Para examinar a consistência da hipótese, o artigo parte de uma investigação geral sobre a igualdade como norma constitucional. Em seguida, examina o caso do PROUNI, no qual o Supremo Tribunal Federal, em nossa opinião acertadamente, rechaçou a alegação de violação da igualdade de um programa que determina tratamento favorecido para pessoas de menor nível de renda, desfavorecendo, por consequência, pessoas com maior nível de renda. Com base nessas premissas, o trabalho avança para examinar a desigualdade econômica e suas especificidades constitucionais em relação a outras formas de desigualdade. O percurso metodológico é, portanto, dedutivo, uma vez que parte da igualdade em sentido amplo para chegar à igualdade econômica em específico e, baseado em um estudo de caso, a partir do qual são induzidas regras aplicáveis a outros casos que envolvam tratamento jurídico desigual por razões econômicas.

1. IGUALDADE NA CONSTITUIÇÃO

O princípio da igualdade está entre os temas mais latos e plurívocos desde a Antiguidade, a despeito de ser objeto de grande reflexão da Filosofia, da Ciência Política e do Direito.³ Uma das razões da existência dessa controvérsia é o fato de a igualdade por representar um “valor filosófico e um princípio jurídico”.⁴ Podendo variar, por isso, conforme a ideologia assumida pelo indivíduo ou pelo Estado. Assim, torna-se fundamental examiná-lo sempre uma vez mais. Afinal, é o princípio que dá base às Constituições modernas.⁵ Segundo José Souto Maior Borges, é o principal princípio constitucional, que penetra todos os demais e lhes condiciona o significado.⁶ De fato, na Constituição brasileira, a igualdade está no topo do catálogo dos direitos individuais e coletivos, no *caput* do artigo 5º. Muitos motivos recomendam, senão impõem, a constante revisitação à igualdade.

O primeiro deles decorre do “suporte axiológico e semântico” que esse princípio, na expressão de Humberto Ávila, fornece aos demais princípios constitucionais, cuja significação contribui para determinar.⁷ O segundo é o modo

3 BONAVIDES, Paulo. O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. Revista Brasileira de Direito Constitucional (RBDC). São Paulo, v.2, jul/dez, 2003, p. 210.

4 ROCHA, Taluana Wenceslau. As concepções de igualdade de Owen Fiss na discussão das ações afirmativas: não discriminação ou antissubordinação? Revista Jurídica da Presidência, v. 17, 2015, p. 109.

5 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 9.

6 A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, 1995, p. 12.

7 O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Teoria geral da obrigação

com que a igualdade vem sendo tratada pela doutrina. O mesmo jurista registra a tendência geral de tratá-lo de modo elíptico, ou seja, mediante assertivas gerais, abstratas, partindo do pressuposto de que seus elementos essenciais são óbvios e, portanto, conhecidos por todos os operadores do direito. Essa forma de agir é decorrente do fato de que todos possuem alguma ideia da igualdade. Contudo, o aludido pensamento culmina no sentimento geral de que tamanha é a certeza inerente no tema que novos debates seriam despiciendos.⁸

De outro giro, nas ocasiões em que é abordada, a igualdade, não raramente, é analisada, na crítica de Humberto Ávila, “de modo laudatório e emotivo, quando não mesmo sacro”.⁹ Não é incomum que esse pressuposto conduza à falsa noção de que defender tratamento isonômico é, necessariamente, algo bom, ao passo que o tratamento desigual será sempre algo negativo. Contudo, não é assim – por exemplo, a Constituição brasileira, no artigo 146, III, *d*, reserva tratamento desigual e privilegiado às micro e pequenas empresas, em detrimento das demais, sem que isso, por si só, deva ser avaliado como algo negativo. Um dos problemas é a forma com que a assertiva é defendida, muitas vezes privilegiando a emoção e a intuição frente à análise racional de seus elementos constitutivos. Paulo Bonavides também já apontara, quando o assunto é igualdade, a existência de juízos passionais e irracionais que arrefecem o raciocínio e a lógica.¹⁰ O resultado é que rediscutir o tema fica desde logo interdito pela reação imediata, fundada menos na razão do que na emoção, a qualquer tentativa nesse sentido, exatamente quando a racionalidade deveria ser o “núcleo da não discriminação”.¹¹

O próprio conteúdo da igualdade como categoria constitucional fica, então, confuso. Vem à memória a antiga, mas ainda procedente, avaliação de Celso Antônio Bandeira de Mello, no sentido de que o milenar princípio aristotélico – segundo o qual igualdade significa tratar de forma igual os iguais e de forma desigual os desiguais –, embora muito repetido, é um ponto de partida para o exame da igualdade, não o de chegada, deixando muitas incertezas no caminho.¹²

tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 734.

8 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 28.

9 Teoria da igualdade tributária. p. 28.

10 O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. p. 210.

11 ROCHA, Taluana Wenceslau. As concepções de igualdade de Owen Fiss na discussão das ações afirmativas: não discriminação ou antissubordinação? p. 109.

12 O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. p. 10.

De fato, como valor, a igualdade tem forte conteúdo subjetivo, dificultando seu tratamento objetivo.¹³

De início, é importante lembrar que a igualdade, como característica do constitucionalismo moderno, nascido sobretudo com as revoluções liberais do Século XVIII, notadamente a francesa e a norte-americana, tem por objetivo acabar com os tratamentos privilegiados que o direito reservava a determinados setores sociais, como a nobreza e o clero.¹⁴ Norberto Bobbio explica que o pressuposto filosófico liberal tem suas raízes ligadas à escola do direito natural, cujo entendimento é de que todos os homens, indistintamente, possuem determinados direitos, como à vida, à liberdade, à segurança, à felicidade.¹⁵ Sendo detentores desses direitos, os indivíduos terão a faculdade de exercê-los, sem prestar obediência ou respeito a outrem.

É com esse sentido que a igualdade se insere nas declarações de direitos – como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 – e nos textos constitucionais. Trata-se de um direito a ser protegido pela entrega, a cada cidadão, dos mesmos direitos e deveres atribuídos a todos os demais, tornando ilegítimos os privilégios. A Constituição funda e limita o poder do Estado, proibindo, por exemplo, que os detentores do poder atribuam a si mesmos ou a quem desejarem condição privilegiada em relação aos demais.¹⁶ Esse momento consagra a superação do Estado absoluto pelo Estado constitucional, e do poder ilimitado, baseado na força, pelo poder limitado, fundado no acesso democrático ao poder e na sua manutenção conforme as normas constitucionais e legais que o regulam.

A Constituição de 1988, contudo, é exemplo de um momento jurídico-constitucional posterior, no qual a noção de igualdade passa a ser compreendida também como um balizador de normas prescribentes de desigualdades.¹⁷ Assim, por exemplo, é considerando que empresas menores têm maiores dificuldades de concorrência em relação às maiores e, portanto, são desiguais e estão em situação desfavorecida, que a Constituição prevê a possibilidade de lhes reservar tratamento

13 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 199.

14 LORENZETTO, Bruno Meses. Os caminhos do constitucionalismo para a democracia. Tese (Doutorado em Direito) - UFPR, Curitiba, 2014, p. 68.

15 Liberalismo e democracia. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 11.

16 FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). Fundamentos do direito tributário. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 12.

17 FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? p. 21.

tributário mais favorecido. Normas que criam tratamento desigual deixam de ser, só por isso, ilegítimas ou inconstitucionais, complexificando o problema. É assim que o preâmbulo da Constituição descreve a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar, dentre outros direitos e princípios, a igualdade. Dentre outros, Celso Antônio Bandeira de Mello e Marco Aurélio Greco, nesse sentido, afirmam que o problema no tratamento contemporâneo da igualdade não é impedir que haja tratamentos desiguais, posto muitas vezes necessários, mas que os regramentos discriminatórios não sejam fortuitos e estejam justificados.¹⁸

Essa consideração é aplicável às duas dimensões de igualdade, a formal e a material ou, em outra formulação linguística, a igualdade na lei e a igualdade perante a lei.¹⁹ A igualdade formal, perante a lei, exige uniformidade na aplicação da norma, independentemente do seu conteúdo: uma impessoalidade de aplicação. É o que a doutrina chama igualdade abstrata.²⁰ Porém, como uma lei arbitrariamente discriminadora também poderia ser aplicada de modo uniforme e impessoal, essa igualdade na aplicação é insuficiente.

É preciso que a lei seja igual para todos, isto é, que a lei trate a todos de forma igual – ou desigual, quando isso é constitucionalmente requerido. É necessário observar a igualdade não apenas na aplicação da lei, mas também na elaboração da lei, de modo que, além de sua aplicação, a própria lei confira tratamento igualitário. É a chamada igualdade material, que, na modernidade, é “[...] garantida pela distribuição equitativa dos recursos materiais disponíveis”.²¹

Cresce, assim, a importância dos Poderes Legislativo e Judiciário. O primeiro, pela responsabilidade de implementar as diretrizes constitucionais e, o segundo, de fiscalizar e corrigir os meios de implementação, quando acionado, se for o caso. Daí a comum caracterização da Constituição brasileira na categoria das constituições dirigentes, surgidas com o fim da Segunda Guerra Mundial, por conter um conjunto normativo de diretrizes, programas e finalidades a serem realizados pela sociedade e pelo Estado.²²

18 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. p. 18; GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000, p. 115.

19 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. p. 74.

20 SCALOPPE, Luiz Alberto Esteves. A participação política no pensamento liberal: Rawls e Dworkin. Revista Jurídica da Presidência, v. 16, n. 110, 2015, p. 814.

21 SCALOPPE, Luiz Alberto Esteves. A participação política no pensamento liberal: Rawls e Dworkin. p. 814.

22 GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 164.

A complexidade da igualdade fica patente quando se examina o texto constitucional. Encontra-se, ao mesmo tempo, uma série de normas destinadas a impedir tratamento privilegiado a alguém ou a algum grupo, e outra série de normas que, se não estabelecem o tratamento desigual, determinam ou autorizam seja instituído por lei.

No primeiro caso, veja-se, por exemplo, o artigo 5.º, dos direitos e deveres individuais e coletivos: logo no *caput*, preconiza que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. O inciso I prevê a igualdade de homens e mulheres em direitos e obrigações. Quando são tratados os direitos sociais relativos ao trabalho, no artigo 7.º, o inciso XXX, proíbe-se a existência de diferentes salários, exercício de funções e critérios de admissão em face de sexo, idade, cor ou estado civil. No inciso XXXIV, o texto determina a igualdade de direitos entre os trabalhadores com vínculo empregatício e os avulsos. Ao versar sobre a contratação com o Poder Público, o artigo 37, XXI, impõe igualdade de condições a todos os concorrentes. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, deve ser ofertada em igualdade de condições para o acesso e permanência na escola (art. 206, I). No tratamento da seguridade social, sistema destinado a assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social, o artigo 194 estabelece a uniformidade e a equivalência de benefícios e serviços às populações urbanas e rurais. Em matéria tributária, dentre as limitações do poder de tributar, está a impossibilidade de a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, expressamente vedada a diferenciação por função ou ocupação profissional dos contribuintes (art. 150, II).

De outro lado, há numerosas normas constitucionais prevendo tratamento desigual, sob justificativas diversas. O texto constitucional abre a possibilidade de conferir tratamento diferenciado para uma área do país, com a finalidade de garantir o seu desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais, por meio de incentivos regionais (art. 43, § 2.º). Especificamente sobre a previdência social, a Constituição impede a adoção de requisitos e critérios diferenciados para concessão das aposentadorias no âmbito do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), mas excetua os casos dos segurados que exercem atividades expostas a agentes nocivos e a pessoa com deficiência (art. 201, §1º). Entre os princípios gerais da ordem tributária está a capacidade contributiva, determinando a

graduação – o que implica diferenciação econômica – dos impostos conforme a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1.º, *ab initio*). Ainda na ordem tributária, a Constituição prevê que as alíquotas do IPI sejam seletivas – isto é, diferentes – conforme a essencialidade dos produtos (art. 153, § 3.º, I), que as alíquotas do IPTU sejam progressivas conforme o valor do imóvel e diferenciadas conforme o uso e a localização do imóvel (art. 156, § 1.º), e que o ato cooperativo, praticado pelas sociedades cooperativas, tenham tratamento adequado às suas peculiaridades (art. 146, III, c). Os exemplos poderiam ser multiplicados.

Como se nota, a igualdade permeia todo o texto constitucional, nas mais variadas matérias, e de forma complexa: ora impedindo tratamento desigual, ora determinando – ou, pelo menos, autorizando – esse tratamento.

Um caso interessante, envolvendo especificamente a igualdade de condições econômicas, foi o questionamento constitucional do PROUNI, Programa Universidade para Todos, levado ao Supremo Tribunal Federal e finalmente julgado no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.330.

2. UM EXEMPLO: PROUNI, ADI 3.330 E A IGUALDADE

Em 2012, o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI n. 3.330, proposta pela Federação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social (FENAFISP), pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONFENEN) e pelo partido Democratas (DEM), que questionava certos dispositivos da Medida Provisória nº 213/2004, posteriormente convertida na Lei 11.096/2005, responsável por instituir o Programa Universidade para Todos (PROUNI).

Trata-se de um caso interessante em que a diferenciação tributária é estabelecida com base em elemento diverso da capacidade econômica dos contribuintes – no caso, as instituições de ensino superior. A igualdade tributária, em regra, é aferida pela capacidade contributiva.²³ Nos casos de extrafiscalidade, contudo, admitem-se critérios diversos, sob o controle da proporcionalidade.²⁴

23 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. V. I. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008, p. 200; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Capacidad económica y sistema fiscal. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 73; COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 37; VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 118, jun/2013, p. 27.

24 BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001; NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 658; SCHOUERI, Luís Eduardo.

Alegou-se que a aludida medida provisória fora editada sem a relevância e urgência preconizadas pelo artigo 62 da Constituição, e que desrespeitava determinados princípios, como o da legalidade, da autonomia universitária, do pluralismo de ideias e concepções pedagógicas e, finalmente, da igualdade.

Em sua defesa, o Presidente da República sustentou estar diante dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência, destinando-se a garantir isenção às universidades privadas não contempladas com a pela imunidade.

O julgamento envolveu questões complexas, como o caráter de direito social, portanto fundamental, da educação, sua prioridade constitucional e o elevado custo econômico que encerra. Enfatizou-se, no debate, o caráter solidário da educação, os deveres inerentes à família (art. 205), a liberdade do ensino conferida à iniciativa privada, desde que atendidas certas condições (art. 209), e a possibilidade de o ensino ser prestado por escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas (art. 213).

O mais importante, contudo, no que diz respeito à igualdade, é a alegação de que o artigo 1º da Lei 11.096/2005, ao prever bolsas de estudo integrais para brasileiros com renda familiar mensal per capita de até um salário mínimo e meio – e, portanto, não contemplando os que não se enquadram nessa categoria – e bolsas de estudo parciais para brasileiros cuja renda familiar mensal per capita seja inferior a três salários mínimos – logo, não acessível aos que não pertençam a esse conjunto – feriria o princípio da igualdade.

Em síntese, o PROUNI estabeleceu um mecanismo de concessão de bolsas de estudos para estudantes de baixa renda ingressarem em instituições de ensino superior particulares. Alegou-se, então, violação ao princípio da igualdade.

De fato, houve um tratamento desigual que levou em consideração questões econômicas. O problema, contudo, foi avaliar se esse tratamento desigual é constitucionalmente adequado. Ao final, a ementa do julgado usou o radical *igual* – nas mais variadas formas, como igualdade, desigualdade, desigualitárias, desigualação, igualmente, igualar, desigualar – em dezenove ocasiões.

Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 294; VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 249; FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. Revista Direito GV, São Paulo, v. 10, n. 1, jan./jun 2014, p. 212.

Para bem compreender o julgado, é fundamental atentar para o voto do Ministro Relator, Ayres Britto, quando destaca que a igualdade “[...] é valor que tem no combate aos fatores de desigualdade o seu modo próprio de realização”. Isso significa que a igualdade, como diretriz constitucional, envolve a atuação do Estado e do Direito sobre situações reais de desigualdade social, econômica, racial, ambiental ou outras, mediante tratamento jurídico tal que possa, no ato ou no futuro, reverter o quadro em direção a situações de igualdade. Em outros termos, a igualdade somente pode ser concretizada quando eliminados os fatores de desigualdade. A análise, nesse sentido, é invertida: parte da desigualdade econômica, que gera desigualdade de oportunidades e de condições, como um dado fatural interpretado como um desvalor, para justificar a imposição de regramento desigual – tratamento privilegiado para aqueles que estão em situação desfavorecida – com vistas à atenuação ou à eliminação daquela realidade de desigualdade, realizando o valor da igualdade.

Em princípio, ações como essas encontrariam amparo constitucional em muitos preceitos. O voto do Ministro Relator destacou, por exemplo, o artigo 3º, que trata dos objetivos da República Federativa do Brasil, e inclui, no inciso III, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, e o artigo 23, X, que determina o combate às causas da pobreza e aos fatores de marginalização, com o objetivo de promover a integração social dos menos favorecidos.

É uma espécie de diferenciação de tratamento jurídico voltada a compensar desigualdades de fato. O Ministro Relator, a propósito, lembrou outro exemplo, relativo ao tempo necessário para obtenção da aposentadoria para as seguradas mulheres, que necessitam de 30 anos para obter a prestação por tempo de contribuição, 5 anos a menos em relação aos homens (art. 201, parágrafo 7º, I). O mesmo lapso é previsto para a idade mínima no caso da aposentadoria por idade. De acordo com o Relator, isso se funda no pressuposto de que as mulheres sofrem determinadas contingências biológicas – como a gestação, o parto e os primeiros meses e anos após o nascimento, no caso das mães – inexistentes no universo masculino.

Nessa esteira, entendeu o Ministro que o tratamento jurídico privilegiado, inegavelmente existente, não consubstancia violação à igualdade. Ao contrário, é uma forma de “...se colocar a sociedade nos eixos de uma genérica horizontalidade como postura de vida cidadã (o cidadão, ao contrário do súdito, é um igual)”.²⁵

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3330. Requerente:

Isso significa que o Direito assume a função de criar regulações jurídicas destinadas a compensar desigualdades ou desvantagens, na tentativa de gerar reequilíbrio social, econômico ou de natureza semelhante. Seriam medidas rumo à “política tributária sustentável” de que fala Juarez Freitas.²⁶ Assim, a igualdade como diretriz constitucional vai além de garantir a inexistência de privilégios de tratamento jurídico, para determinar, também, a criação de tratamentos diferenciados – isto é, privilegiados – destinados a atenuar ou eliminar relações socioeconômicas desiguais. A lei opera, assim, pela diferenciação, pela criação de tratamento desigual, sem que isso afronte a igualdade. O tratamento desigual visa, em última instância, eliminar ou reduzir determinada desigualdade, não ameaçando a igualdade, mas promovendo-a. Esse tipo de ação encontra amparo em um dos quatro objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, enunciado no artigo 3º, IV, da Constituição: “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer formas de discriminação”. Com esses pressupostos, o Ministro Relator votou pela constitucionalidade do tratamento desigual criado pelo PROUNI.

A máxima aristotélica, preconizando tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, é contextualizada, então, na necessidade de conferir tratamento desigual quando os desiguais são, de um lado, pessoas que sofrem algum desfavorecimento incompatível com o estado de coisas ideal projetado pela Constituição e, de outro, pessoas que não enfrentam essa dificuldade.

Resta saber, contudo, qual é o estado ideal de coisas projetado pela Constituição no que diz respeito à igualdade econômica: a Constituição prescreve que seja atingida uma sociedade economicamente igual? Em que medida? Essas difíceis perguntas devem ser respondidas, segundo se acredita, a partir das considerações que passarão a ser feitas.

3. IGUALDADE ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO

Isaiah Berlin, em seu estudo sobre liberdade, distingue entre liberdade positiva e negativa. A primeira ocorre quando alguém não sofre interferência de qualquer

Democratas e outros. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 03 de maio de 2012. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3530112>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

26 O tributo e o desenvolvimento sustentável. Revista Novos Estudos Jurídicos – Eletrônica, v. 21, n. 3, set./dez. 2016, p. 825.

outra pessoa nas suas atividades. Em outros termos, essa liberdade representa “[...] a área em que um homem pode agir sem sofrer a obstrução de outros”.²⁷ Consequentemente, o impedimento de um homem por outro representa espécie de coação ou escravidão. Já liberdade positiva teria origem “no desejo do indivíduo de ser seu próprio amo e senhor”.²⁸ Decorre do anseio dos seres humanos em serem sujeitos de direito e não objeto, de serem senhores de suas próprias vidas.

O autor também faz uso dos termos “liberdade econômica” e “escravidão econômica”, explicando que a ausência de recursos para um indivíduo exercer suas vontades, seja qual for, desde uma viagem ou até mesmo para comprar uma fatia de pão, representa também uma falta de liberdade. Nesse compasso, o autor esclarece que “se a falta de meios materiais se deve a minha falta de capacidade física ou mental, então começo a dizer que estou sendo privado de liberdade (e não simplesmente a respeito de pobreza)[...]”.²⁹ Já se o cidadão acreditar que esse estado de carência resulta de um arranjo específico, reputado como ilegal ou injusto, fala-se em opressão ou escravidão econômica. Assim, uma situação de extrema desigualdade econômica envolve também privações de liberdade diferentes. Sob esse ponto de vista, portanto, igualdade e liberdade não são valores antagônicos, senão complementares, como anota Amartya Sen e, especificamente no Direito Tributário, Paul Kirchhof.³⁰

Peter Westen, em sua obra *“Speaking of equality”*, introduz o tema da igualdade de modo bastante elucidativo, por meio de três exemplos.³¹ O autor conta que, durante um período de férias na Guatemala, dirigiu-se a um mercado camponês para comprar comida para o jantar. Solicitou um quilo de feijão preto a um comerciante, que colocou um punhado de feijões em uma balança antiga, de dois pratos. Em um lado estavam os feijões e, no outro, um peso de bronze de 1kg. Após algumas tentativas, colocando um pouco mais de feijão, a balança chegou ao equilíbrio e o vendedor concluiu: bem, agora eles são iguais. Westen questiona o que o vendedor quis dizer ao afirmar que os dois pratos da balança eram iguais:

27 Quatro ensaios sobre a liberdade. Tradução de Wamberto Hudson Ferreira. Brasília: UNB, 1981, p. 136.

28 Quatro ensaios sobre a liberdade. p. 142.

29 Quatro ensaios sobre a liberdade. p. 137.

30 SEN, Amartya. *Inequality reexamined*. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 21; KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 47.

31 WESTEN, Peter. *Speaking of equality: an analysis of the rhetorical force of equality in moral and in legal discourse*. Princeton: Princeton University Press, 1990, p. 3.

ambos teriam rigorosamente idêntico peso? Teria ele dito que os pesos medidos eram muito similares? Ou, então, igual seria alguma coisa entre idêntico e similar?

Em outra oportunidade, Westen foi comprar um jornal, mas o vendedor não tinha troco para uma nota de dez dólares. Assim, buscou trocar a nota em uma farmácia: entregou os dez dólares para a caixa, que lhe devolveu duas notas de cinco, contando alto: “5+5=10”. O igual da caixa da farmácia possui o mesmo significado no cálculo aritmético daquele para o vendedor camponês? Se há diferença, qual seria? Haveria algum sentido, um núcleo base de igualdade presente em ambos os casos?

Ao ler o jornal comprado, Westen observou, por fim, a notícia de que a Guatemala havia adotado uma nova Constituição. O novo texto estabelece que todos os cidadãos são livres e iguais. E aqui, novamente, podem ser suscitados questionamentos: o que significa, para o Direito, que todos são iguais? Em que a igualdade de um cidadão em relação ao outro assemelha-se ou difere daquela igualdade numérica do peso equivalente ou do valor monetário? Por que parece ser mais complexo o conceito de igualdade contido na Constituição da Guatemala do que aquele da conta aritmética? Então, se a igualdade constitucionalmente prevista é mais enigmática do que as demais, é preciso avaliar se isso decorre do próprio conceito de igualdade.³²

Para Humberto Ávila, dificuldades como essas existem porque o conceito de igualdade implica um complexo de relações intrincado.³³ Há questões controversas acerca dos fundamentos da igualdade, envolvidas em acirrados debates no âmbito da filosofia geral e, especificamente, da filosofia moral: é preciso examinar se e em que medida é possível alguma igualdade entre os seres humanos e as coisas, o que depende de identificar critérios de comparação, para aferir semelhanças e diferenças. É certo que cada indivíduo apresenta características singulares, fazendo com que as pessoas tenham diferenças óbvias, como um sujeito é alto e outro possui baixa estatura. Contudo, ambos podem ser iguais em relação à idade, ao salário ou ao patrimônio que possuem. Daí a questão de o critério de diferenciação ser fundamental. Isso, por sua vez, depende de critérios de relevância (que diferenciação é relevante?), de finalidade (a diferenciação é relevante para que finalidade?) e, eventualmente, de justiça

32 WESTEN, Peter. Speaking of equality: an analysis of the rhetorical force of equality in moral and in legal discourse. p. 4.

33 Teoria da igualdade tributária. p. 26.

(que diferenciação, afinal, é justa?). Além disso, também é necessário examinar se e em que medida existe um imperativo moral que determina considerar generalidades e especificidades e, em que medida, e assim por diante. Está longe de ser um debate fácil ou que possa ser tido por desnecessário ou superado.³⁴

Outro problema é a relação entre questões ônticas e deônticas no que diz respeito à igualdade. Ela envolve elementos prescritivos e elementos descritivos, diferentes, mas em interação. Por que são iguais sob certo ponto de vista não se segue, lógica e automaticamente, que as pessoas devam ser tratadas de modo igual ou desigual. Da mesma forma, por serem desiguais sob certo aspecto, não se deduz, lógica e automaticamente, que as pessoas devam ser igualadas ou desigualadas. É preciso cuidado para não confundir esses planos na análise da igualdade.³⁵

O ponto central, nesse contexto, é saber se a discriminação adotada pela lei pode ser considerada juridicamente tolerável ou, até, juridicamente recomendável, senão obrigatória. Ou, de outro lado, se a lei não adotou qualquer discriminação quando, em razão de desigualdades no plano dos fatos, deveria tê-lo feito.

Nota-se, portanto, a ideia da igualdade, que pode ser definida como uma relação entre dois ou mais sujeitos, em virtude de um critério de discriminação, o que levanta outro ponto essencial: sempre haverá pelo menos um motivo para comparação, que precisa ser igualmente verificado e avaliado.³⁶

Na criação do modelo simplificado de pagamentos de tributos denominado Simples Nacional, por exemplo, empresas foram comparadas por meio de um critério de *discrímen* baseado no porte: as microempresas e as empresas de pequeno porte farão jus a esse modelo, ao passo que as demais não. Em resumo, o regime possibilita vantagens aos contribuintes enquadrados como tal, seja em virtude da redução dos custos de obrigações acessórias, seja pela carga tributária inerente à atividade econômica.³⁷

No entanto, haveria, em tese, mais de uma forma de avaliar o porte de uma empresa. É possível entender menor a empresa com menos empregados, ou com

34 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. p. 27.

35 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. p. 28.

36 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. p. 40.

37 QUEIROZ, André Zincanaro; AGUIAR, Júlio Cesar de. O uso da substituição tributária como ferramenta para concretizar o princípio constitucional da livre iniciativa em relação ao limite da receita bruta do simples nacional. Revista de Direito Econômico e Socioambiental, v. 7, 2016, p. 135.

menos sócios, ou com lucro mais reduzido. A lei desprezou todas essas possibilidades e optou pela receita bruta anual como elemento indicativo. Isso suscita uma série de questionamentos, mesmo que se admita como incontroverso – como, de fato, parece ser – que o regime tem por finalidade estimular o desenvolvimento do pequeno empresário e a criação de novos empregos e que essa finalidade, fora de questão, tem amparo constitucional.³⁸ Ainda assim, permanece a dúvida se o critério de discriminação é o mais adequado, se é apto a realizar o objetivo pretendido, se outro não poderia ser mais eficaz, se não acaba por discriminar inadequadamente entre empresas que estão no limite da diferenciação (uma pequena diferença de receita pode significar estar ou não no regime), não implica discriminar inadequada ou ilegalmente entre empresas que geram mais empregos com menor receita e outras, com receita elevada, mas poucos empregados, e assim por diante.

Logo, dizer que a finalidade tem amparo constitucional, que existe a desigualdade e que a norma tem por objetivo realizar a igualdade, embora necessário, não raro é insuficiente para atestar a validade constitucional da discriminação adotada. Assim, é correto dizer, com Celso Antônio Bandeira de Mello, ser indispensável a existência de “um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida”.³⁹ Isso, que por si só já é um exame difícil, no entanto, não é suficiente.

Talvez esse exame fique menos difícil ao se perceber que a Constituição, embora prescreva, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, a redução de desigualdades, e não sua eliminação. Isso significa que a Constituição aceita algum grau atenuado de desigualdades econômicas – diferentemente, por exemplo, de desigualdades raciais ou baseadas em gênero, que a Constituição parece repudiar *in totum*. Mas rechaça, com efeito, a existência de desigualdades exacerbadas. Isso significa, então, que a Constituição trata diferentemente tipos diferentes de desigualdade: a desigualdade racial não é tolerada em nenhum nível, enquanto a desigualdade econômica é tolerada até certo nível e rechaçada dali em diante.

Entre os objetivos fundamentais da República, prescritos no artigo 3º, aqueles de índole econômica, constantes do inciso III, são erradicar a pobreza

38 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. p. 37.

39 O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. p. 17.

e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Um grau de desigualdade econômica que admita a existência de pessoas pobres e marginalizadas é incompatível com a Constituição. Uma vez existente, como no caso brasileiro, precisa ser enfrentado. Mas a Constituição vai além: se o único grau de desigualdade não admitido fosse a pobreza e a marginalização, a segunda parte do inciso III ficaria sem sentido, por redundância. Por isso, quando a Constituição se refere ao objetivo de reduzir as desigualdades, isso não pode ser compreendido apenas como a eliminação da pobreza e da marginalização, de modo que, superada a linha da pobreza, qualquer desigualdade econômica seria constitucionalmente admissível. Contudo, de outro lado, a Constituição não chega a prescrever a erradicação das desigualdades, e sim sua redução.

A Constituição brasileira é a Constituição de um país de economia de mercado; de um país capitalista, se se preferir. O sistema econômico capitalista é fundado na desigualdade e dela depende: para que o capitalismo funcione, é preciso que haja o capitalista e o empregado, por exemplo, que sempre estarão em condições desiguais. O Direito pode regular as relações de trabalho de modo a proteger quem é mais vulnerável nessa relação. Isso só faz sentido se o Direito não tiver por fim eliminar a relação de trabalho desigual, mas regulá-la protegendo a parte mais fraca. Assim o Direito reequilibra, até certo ponto, essa relação necessariamente desigual, mantendo-a.

Daí que a Constituição não é refratária à desigualdade econômica em si. Ela é refratária, isso sim, a uma desigualdade em níveis tão elevados quanto os verificados no Brasil. Em 2010, o Brasil era o terceiro país mais desigual do mundo segundo o índice Gini, adotado pela Organização das Nações Unidas em seu Plano das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).⁴⁰

Não deve haver dúvida de que a Constituição admite algum nível de desigualdade. Ela regula, por exemplo, o salário mínimo (art. 7.º, IV), mas não impõe limite para um eventual salário máximo. Pelo contrário, admite a licitude da existência de grandes fortunas, ao prever a possibilidade de sua tributação (art. 153, VII). Isso significa que a Constituição determina que seja assegurado um

40 MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativas com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 20, n. 4, 2015, p. 973.

padrão econômico mínimo para todos, mas não um padrão máximo, nem para alguns, nem para todos. Permanece a liberdade individual para optar pela busca por uma vida de maior padrão econômico, com as consequentes capacidades que ela eventualmente oferece, ou por uma vida de menor padrão econômico, com as outras capacidades que ela oferece. Essa liberdade individual terá reflexo no círculo próximo do sujeito: se um de nós opta por seguir uma profissão menos rendosa, quando teria a possibilidade e a capacidade de se dedicar a uma ocupação mais rendosa, isso se refletirá, por exemplo, no padrão de vida e nas alternativas de desenvolvimento de seus filhos. Se eles poderão ou não estudar no exterior é algo que dependerá das escolhas de seus pais, sem responsabilidade coletiva ou estatal de eliminar essa desigualdade, desde que ela esteja para além do grau de desigualdade econômica não aceito constitucionalmente.

O importante é que a opção pelo padrão de vida seja, de fato, uma opção, e não uma necessidade. É fundamental que, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com redução das desigualdades, seja buscada a igualdade de oportunidades e de condições ou, ainda, de “capacidades”, no léxico de Amartya Sen, para que as pessoas tenham a possibilidade de levar a vida que têm boas razões para desejar, assumindo as consequências dessa opção livre.⁴¹ Em um ambiente de pobreza, de marginalização e de desigualdades acentuadas, contudo, muitos, senão a maioria, não têm essa opção, sendo obrigados a se adequarem a padrões de vida pelos quais não optariam se tivessem condições materiais, substantivas, inclusive econômicas, de decisão.

Daí que a existência de desigualdade econômica não é, por si só, contrária à Constituição. Ela prevê e regula a existência, por exemplo, de pequenas empresas, com faturamento menor do que outras. Determina que haja condições para que a empresa cresça, desenvolva-se e aumente seu faturamento, mas seguir nesse sentido é uma decisão que o empresário tomará, levando muitos fatores em consideração, diante dos quais ele poderá optar por manter-se com um faturamento reduzido se esse for o seu desejo.

Sob esse ponto de vista, os valores de liberdade e de igualdade não são incompatíveis. Eros Roberto Grau ensina que uma sociedade livre é aquela em que

41 Desenvolvimento como liberdade. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 34.

o primado da liberdade ocorre não só formalmente, mas também de modo real; não só no universo das abstrações jurídicas, mas no plano da vida concreta. Por isso, liberdade é definida como “sensibilidade e acessibilidade a alternativas de conduta e de resultado”.⁴² Livre é o sujeito que tem consciência das alternativas e possibilidade real de opção entre elas. Esse pensamento é semelhante ao de Amartya Sen, para quem a liberdade depende, além de outros fatores, dos direitos sociais (como serviços de educação), das liberdades econômicas e dos direitos civis.⁴³

Muitos autores registram que uma das formas de reduzir a desigualdade seria o manejo do instrumento tributário, especialmente quando se reduz a exação das famílias mais pobres, proporcionando um incremento de sua capacidade de consumir. A situação é equalizada com a majoração do tributo daqueles com maior poder econômico. Ricardo Fernandes e Valcir Gassen estão entre aqueles que criticam a tributação brasileira, pautada no consumo, incidente basicamente sobre bens e serviços, em vez de recair sobre a renda dos mais ricos. Desta forma, entendem ser imprescindível a implementação de políticas fiscais que promovam a distribuição da carga tributária, de forma a atingir a “retroalimentação econômica”.⁴⁴

Uma sociedade que vença o problema da desigualdade exacerbada será uma sociedade com maiores níveis de liberdade, formal e substancial, para todos. Em outras palavras, uma sociedade mais desenvolvida. Esse é um dos objetivos constitucionais fundamentais: reduzir as desigualdades econômicas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A igualdade é um princípio constitucional de elevada importância, mas seu entendimento é complexo. Contemporaneamente, não se entende a igualdade como a vedação ao tratamento desigual, mas a tratamentos privilegiados incompatíveis com a Constituição. Isso significa que a Constituição admite tratamentos jurídicos discriminatórios, em favor de uns e em desfavor de outros, quando essas diferenças incidam sobre realidades socioeconômicas desiguais, reequilibrando as relações entre os desiguais ou trabalhando no sentido de reduzir ou eliminar, no presente ou no futuro, aquelas desigualdades específicas.

42 GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. p. 203.

43 Desenvolvimento como liberdade. p. 17.

44 FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. Revista Jurídica da Presidência, v. único [ed. comemorativa], 2016, p. 360.

Nem todas as situações de desigualdade fática devem ser compreendidas da mesma forma perante a Constituição. A Constituição não parece admitir nenhuma forma de desigualdade racial ou de gênero, por exemplo, e sempre que elas existirem, em qualquer grau, será, em princípio, cabível a adoção de tratamentos jurídicos que neutralizem ou contribuam para neutralizar aquelas desigualdades. A igualdade, sob esta ótica, reflete a impossibilidade de conferir tratamento privilegiado à determinada raça, ou seja, busca garantir imparcialidade individual para obter um bem ou direito, impedindo a escolha de critérios pautados na cor do indivíduo como justificativa ou propósito legítimo.

No plano econômico, ao contrário, a Constituição, embora decididamente rechace desigualdades extremas, como a atual no Brasil, não é refratária à existência de um nível de desigualdade reduzido. Ao regular essas desigualdades a Constituição, implicitamente, admite-as; ao determinar sejam reduzidas, em vez de erradicadas, a Constituição admite-as explicitamente.

Isso significa que programas destinados a atenuar desigualdades econômicas são, em princípio, constitucionalmente válidos, ainda que eles partam da existência atual de desigualdades econômicas e projetem uma realidade em que essas desigualdades ainda existam, desde que reduzidas a patamares aceitáveis.

Não parece possível, contudo, desde logo, firmar que patamares de aceitabilidade seriam esses, uma vez que, inclusive, podem variar no tempo. Mas a existência desses patamares, embora variáveis, é um elemento que precisa ser levado em consideração nas discussões jurídicas que envolvam questões de igualdade.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 734-764.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BERLIN, Isaiah. **Quatro ensaios sobre a liberdade**. Tradução de Wamberto Hudson Ferreira. Brasília: UNB, 1981.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000.

BONAVIDES, Paulo. O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado. **Revista Brasileira de Direito Constitucional (RBDC)**. São Paulo, v.2, jul/dez, 2003, p. 209-223.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 8-17, 1995.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 3330**. Requerente: Democratas e outros. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 03 de maio de 2012. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3530112>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. **Revista Jurídica da Presidência**, v. único [ed. comemorativa], p. 353-382, 2016.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

_____. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 201-220, jan./jun 2014.

FREITAS, Juarez. O tributo e o desenvolvimento sustentável. **Revista Novos Estudos Jurídicos – Eletrônica**, v. 21, n. 3, set./dez. 2016

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016

LORENZETTO, Bruno Meses. **Os caminhos do constitucionalismo para a democracia**. Tese (Doutorado em Direito) - UFPR, Curitiba, 2014.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; CASTRO, Fábio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativas com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, p. 971-968, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

QUEIROZ, André Zincanaro; AGUIAR, Júlio Cesar de. O uso da substituição tributária como ferramenta para concretizar o princípio constitucional da livre iniciativa em relação ao limite da receita bruta do simples nacional. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 7, p. 133-153, 2016.

ROCHA, Taluana Wenceslau. As concepções de igualdade de Owen Fiss na discussão das ações afirmativas: não discriminação ou antissubordinação? **Revista Jurídica da Presidência**, v. 17, p. 107-126, 2015.

SCALOPPE, Luiz Alberto Esteves. A participação política no pensamento liberal: Rawls e Dworkin. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 110, p. 799-822, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

_____. **Inequality reexamined**. Oxford: Clarendon Press, 1992.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. V. I. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 118, p. 18-42, jun/2013.

WESTEN, Peter. **Speaking of equality: an analysis of the rhetorical force of equality in moral and in legal discourse**. Princeton: Princeton University Press, 1990.



Recebido em: março/2017

Aprovado em: novembro/2017