

O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO NO BRASIL. UM CASO CONCRETO.

Juliana Junqueira Coêlho

Paula de Abreu Machado Derzi Botelho

“Não pode um povo imobilizar-se dentro de uma fórmula hierática por ele próprio promulgada; ela indicará de modo geral o caminho, a senda, a diretriz; valerá como um guia, jamais como um laço que prenda, um grilhão que encadeie. Dilata-se a regra severa, com imprimir elasticidade relativa por meio de interpretação.

Os juízes, oriundos do povo, devem ficar ao lado dele, e ter inteligência e coração atentos aos seus interesses e necessidades. A atividade dos pretórios não é somente intelectual e abstrata; deve ter um cunho prático e humano; revelar a existência de bons sentimentos, tato, conhecimento exato das realidades duras da vida.

Em resumo: é o magistrado, em escala reduzida, um sociólogo em ação, um moralista em exercício; pois a ele incumbe vigiar pela observância das normas reguladoras da coexistência humana, prevenir e punir as transgressões das mesmas.”
(CARLOS MAXIMILIANO¹, 1924).

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, Rio de Janeiro, 19ª edição, 2001, p. 50 e ss.

1. EXPOSIÇÃO DO CASO CONCRETO.

A escolha do caso concreto é destituída de qualquer razão prática (já que decorrido há muito o prazo para adesão às vantagens consignadas nas leis que se pretende discutir) e se justifica, tão-somente, por servir de exemplo mais perfeito, no ordenamento jurídico pátrio, de possibilidade de atuação positiva do Poder Judiciário. É ver.

As leis nº 8.620/93 e 9.639/98 possibilitaram às empresas públicas e sociedades de economia mista o pagamento parcelado de seus débitos com o INSS, com redução de até 80% no valor da multa moratória. A única condição para a concessão do benefício era a assunção da dívida pelas respectivas unidades federativas, que poderiam sub-rogar-se nos respectivos créditos. É ver:

“Lei 9.639/98, art. 2º. As unidades federativas mencionadas no artigo anterior poderão assumir as dívidas para com o INSS de suas empresas públicas e sociedades de economia mista, facultando-se-lhes a sub-rogação no respectivo crédito, para fins de parcelamento ou reparcelamento, seja na forma convencional estabelecida no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sem a restrição do seu parágrafo 5º, seja na forma excepcional prevista no art. 7º desta Lei, mantendo-se os critérios de atualização e incidência de acréscimos legais aplicáveis a estas entidades.

Parágrafo único. O atraso superior a sessenta dias no pagamento das prestações referentes ao acordo de parcelamento celebrado na forma deste artigo acarretará a retenção do Fundo de Participação dos Estados - FPE ou do Fundo de Participação dos Municípios – FPM e o repasse à autarquia previdenciária do valor correspondente à mora, por ocasião da primeira transferência que ocorrer após a comunicação do INSS ao Ministério da Fazenda.”

Contudo, as empresas privadas não foram contempladas com o referido privilégio, concedido tão-somente às empresas públicas e de economia mista, que, como as primeiras, exercem atividades econômicas,

em flagrante violação ao princípio da igualdade tributária, que na Constituição de 1988 não é mais princípio implícito, mas expresso e integrante dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte - o que o torna, portanto, auto-aplicável, efetivo e voltado à concretização do Estado Democrático de Direito.

2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

O princípio da igualdade tributária vem assim disposto no art. 150, II, da CF:

“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.”

Por exigência da Carta Magna, a lei tributária deve ser genérica e isonômica. O legislador não pode estabelecer diferenciação tributária desautorizada pela regra-matriz do imposto, tal como esboçada na Constituição. A descon sideração de tal requisito importa frontal violação ao princípio da isonomia, significando desequiparação de situações tributárias iguais em seus aspectos fundamentais.

A lei, assim como qualquer dispositivo infralegal, deve ser interpretada de conformidade com o princípio da isonomia. Como se vê, o art. 151 visa a impedir o tratamento desigual de situações submetidas aos mesmos pressupostos de fato. Daí só caberem as discriminações expressamente autorizadas pela Constituição. Afora isso, qualquer distinção é inconstitucional.

A respeito, vale ouvir as palavras de ROQUE CARRAZA²:

“A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

(...)

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.”

Como se vê, a situação das empresas privadas é semelhante à das empresas públicas e sociedades de economia mista; exercem atividades econômicas e possuem débitos perante o INSS, sendo devida a equiparação e ilegítima a discriminação.

Sobre a impossibilidade de se estabelecerem distinções tributárias entre empresas públicas e de economia mista que exerçam

² CARRAZZA, Roque Antônio *in* *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, 6ª edição. Pp.55 e 61.

atividade econômica e empresas privadas, confira-se o entendimento de MISABEL DERZI³:

“... Inconstitucional será a norma legal que, concedendo estímulo à exportação, exclua pessoas que dela poderiam gozar por estarem em igualdade de condições, ou por pertencerem à mesma categoria essencial.

As atividades identicamente situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento no imposto, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções.

(...)

A jurisprudência norte-americana, assim como a doutrina e a jurisprudência alemãs e brasileiras estabelecem determinadas condições. Como regra geral, a lei precisa basear-se em princípios justos no caso, e se esse princípio não existe, dá-se o arbítrio, há ausência de princípios jurídicos, há vontade qualquer. O princípio do justo fornece os critérios para medir o que é digno de pena, digno de prêmio, digno de ajuda social, de subvenção ou de imposto. Assim, o princípio da igualdade ‘proíbe ao legislador adotar a lógica da valoração nula (sem efeito), pois, no mínimo, ele precisa justificar-se por meio de um outro princípio (contra princípio ou exceção).’” (Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, volume 1, p. 208/209):

Para que o tratamento desigual não seja ofensivo à Constituição será preciso que não represente discriminação de qualquer natureza, conforme lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁴, em sua obra *“Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”*, *verbis*:

“Deveras a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento. Neste sentido se há de entender a precitada lição de Pimenta Bueno segundo a qual “qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito

³ DERZI, Misabel Abreu Machado in *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos- vol. 01*. Pp 208 e 209.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo, Malheiros. 3ª edição. Pp. 42 e43.

valiosa do bem público, será uma injustiça e poderá ser uma tirania”.

(...)

Assim, poder-se-ia demonstrar existência de supedâneo racional, a dizer, nexos lógicos, em desequiparação entre grandes grupos empresariais e empresas de porte médio, de sorte a configurar situação detrimetosa para estas últimas e privilegiada para os primeiros, aos quais se outorgariam, por exemplo, favores fiscais sob fundamento de que graças à concentração de capital operam com maior nível de produtividade, ensejando desenvolvimento econômico realizado com menores desperdícios. A distinção estaria apoiada em real diferença entre uns e outras. Demais disso, existiria, no caso, um critério lógico suscetível de ser invocado, não se podendo falar em discrimen aleatório. Sem embargo a desequiparação em pauta seria ofensiva ao preceito isonômico por adversar um valor constitucionalmente prestigiado e prestigiar um elemento constitucionalmente desvalorado.

Com efeito, o art. 173, § 4º, da Lei Maior, hostiliza as situações propiciatórias do domínio dos mercados e da eliminação da livre concorrência, posto que, ademais, por tal meio, longe de se concorrer para a justiça social (art. 170, caput), tende-se a fugir dela.

(...)

À guisa de conclusão deste tópico, fica sublinhado que não basta a exigência de pressupostos fáticos diversos para que a lei distinga situações sem ofensa à isonomia. Também não é suficiente o poder-se argüir fundamento racional, pois não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequiparar, mas tão-só aquele que se orienta na linha de interesses prestigiados na ordenação jurídica máxima. Fora daí ocorrerá incompatibilidade com o preceito igualitário.”

3. POSSIBILIDADE DE ATUAÇÃO POSITIVA DO PODER JUDICIÁRIO NA HIPÓTESE DE “LACUNAS LEGAIS INCONSTITUCIONAIS”.

A solução para o caso concreto, contudo, não seria a declaração de inconstitucionalidade da lei que concede condições especiais a determinados contribuintes, mas a extensão destes benefícios a todos aqueles que se encontrem nas mesmas condições (pois é sua aplicação, limitada apenas a empresas públicas e sociedades de economia mista que se revela inconstitucional). É o que se depreende da leitura do art. 173 da Carta Magna:

“Art. 173, § 2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas privadas.”

É GILMAR FERREIRA MENDES⁵ quem assevera:

“Eventual incompletude de determinado estatuto jurídico pode caracterizar a inconstitucionalidade por omissão, ensejando a declaração de inconstitucionalidade de todo o diploma ou, apenas, da chamada lacuna inconstitucional (verfassungswidrige Lücke). Até porque não se afigura possível declarar a nulidade da lacuna.

A declaração de inconstitucionalidade total parece inevitável nas hipóteses em que o próprio complexo normativo, e não a omissão, afronta o Texto Magno. A ofensa reside, não, propriamente, na omissão, ou na incompletude, mas (também) na própria disciplina legal.

Não raras vezes, porém, a impugnação se volta contra a própria lacuna. Cuida-se, fundamentalmente, da extensão de direito a situações não previstas expressamente, ou da chamada exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade (gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss).

(...)

§ 4º. **Conclusão**

A construção desenvolvida pelo Bundesverfassungsgericht apresenta virtudes notórias. Supera-se a concepção estreita, que reduz a omissão inconstitucional à integração normativa expressamente requerida pelo constituinte. A apreciação dos casos da exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade (gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss) ensejou a conclusão, aparentemente inconfutável, de que, nessas hipóteses, não se cuida, propriamente, de inconstitucionalidade da regulamentação, mas, ao revés, da inconstitucionalidade de uma lacuna (verfassungswidrige Lücke).

(...)

Tal como concebida pelo Bundesverfassungsgericht, a omissão inconstitucional configura questão jurídica, passível de ser solvida no âmbito do controle de constitucionalidade.”

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira in *Controle de Constitucionalidade, Aspectos jurídicos e políticos*. São Paulo, Saraiva:1990. Pp.57 e ss.

De qualquer forma, o reconhecimento, pelo Poder Judiciário, do direito das empresas privadas de parcelar seus débitos previdenciários nas mesmas condições oferecidas às empresas públicas e de economia mista esbarraria na jurisprudência reiterada do STF, sempre no sentido da impossibilidade de atuação positiva do Poder Judiciário, que a seu ver configuraria usurpação das funções do legislativo e ameaça ao princípio da separação dos poderes:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei nº 8.713/93 (art. 8º, § 1º, e art. 9º) - Processo eleitoral de 1994 - Suspensão seletiva de expressões constantes da norma legal. Conseqüente alteração do sentido da lei. Impossibilidade de o Supremo Tribunal Federal agir como legislador positivo. Definição legal do órgão partidário competente para efeito de recusa da candidatura nata (art. 8º, § 1º). Ingerência indevida na esfera de autonomia partidária. A disciplina constitucional dos partidos políticos. Significado. Filiação partidária e domicílio eleitoral (art. 9º). Pressupostos de elegibilidade. Matéria a ser veiculada mediante lei ordinária. Distinção entre pressupostos de elegibilidade e hipóteses de inelegibilidade. Atividade legislativa e observância do princípio do substantive due process of law. Conhecimento parcial da ação. Medida liminar deferida em parte.

(...)

O STF como legislador negativo: A ação direta de inconstitucionalidade não pode ser utilizada com o objetivo de transformar o Supremo Tribunal Federal, indevidamente, em legislador positivo, eis que o poder de inovar o sistema normativo, em caráter inaugural, constitui função típica da instituição parlamentar. Não se revela lícito pretender, em sede de controle normativo abstrato, que o Supremo Tribunal Federal, a partir da supressão seletiva de fragmentos do discurso normativo inscrito no ato estatal impugnado, proceda à virtual criação de outra regra legal, substancialmente divorciada do conteúdo material que lhe deu o próprio legislador.” (ADIMCQ 1063/DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 27.04.01, p. 57).

Nesse contexto, o Juiz seria somente a *bouche de la loi* - justamente o que lhe foi reservado por Montesquieu:

“ ... os juízes de uma nação não são, como dissemos, mais que a boca que pronuncia as sentenças da lei, seres inanimados que não podem moderar nem sua força nem seu vigor.”⁶

Assumindo o papel de mero aplicador da lei, o Poder Judiciário jamais exercerá de forma eficaz o papel que lhe cabe na ordem constitucional presente: o de guardião da Constituição. Para isto, deverá, antes de mais nada, assumir sua posição de intérprete das normas, aplicando-as aos casos concretos, preservando a coerência da ordem jurídica e os princípios consagrados na Constituição. O Judiciário atua como um instrumento de harmonização do Direito, representando o ápice reflexivo que assume as tarefas de autocontrole em um sistema de prestação jurisdicional hierarquicamente construído.

Nessa tarefa, acreditamos ser de inestimável auxílio a utilização da teoria da interpretação construtiva de RONALD DWORKIN⁷ na obra “O Império do Direito”:

*“(...) Em linhas gerais, a interpretação construtiva é uma questão de impor um propósito a um objeto ou prática, a fim de torná-lo o melhor exemplo possível da forma ou do gênero aos quais se imagina que pertençam. **Daí não se segue, mesmo depois dessa breve exposição, que um intérprete possa fazer de uma prática ou de uma obra de arte qualquer coisa que desejaria que fossem;** que um membro da comunidade hipotética fascinado pela igualdade, por exemplo, possa de boa-fé afirmar que, na verdade, a cortesia exige que as riquezas sejam compartilhadas. **Pois a história ou a forma de uma prática ou objeto exerce uma coerção sobre as interpretações disponíveis destes últimos, ainda que, como veremos, a natureza dessa coerção deva ser examinada com cuidado. Do ponto de vista construtivo, a interpretação criativa é um caso de interação entre propósito e objeto.**(...)”*

⁶ MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*, São Paulo, Abril Cultural, 1979, p. 152.

⁷ DWORKIN, Ronald *in O Império do Direito*. São Paulo, Martins Fontes: 1999.

A citação extraída do Capítulo 6 da obra de Jürgen Habermas⁸

“Faticidade e Validade: Uma Introdução à Teoria Discursiva do Direito e do Estado Democrático de Direito”, a seguir transcrita, também se aplica à exatidão ao presente caso. É ver:

“(Numa resolução do dia 14 de fevereiro de 1973, o Tribunal Constitucional Federal tomou a ofensiva e tratou dessa problemática com relação à Lei Fundamental, art. 20, al. 3): ‘O Direito não se identifica com a totalidade das leis escritas. Em certas circunstâncias, pode haver um *mais* de direito em relação aos estatutos positivos do poder do Estado, que tem a sua fonte na ordem jurídica constitucional como uma totalidade de sentido e que pode servir de corretivo para a lei escrita; é tarefa da jurisdição encontrá-lo e realizá-lo em suas decisões.’

(...)

O fato de o tribunal constitucional e o legislador político ligarem-se às normas processuais não significa uma equiparação concorrente da justiça com o legislador. Os argumentos legitimadores, a serem extraídos da constituição, são dados preliminarmente ao tribunal constitucional, na perspectiva da aplicação do direito – e não na perspectiva de um legislador, que interpreta e configura o sistema dos direitos, à medida que persegue suas políticas. O tribunal torna a desamarrear o feixe de argumentos com os quais o legislador legitima suas resoluções, a fim de mobilizá-los para uma decisão coerente do caso particular, de acordo com princípios do direito vigente; todavia ele não pode dispor desses argumentos para uma interpretação imediata do tribunal e para uma configuração do sistema do direito e, com isso, para uma legislação implícita.”

É justamente nesse sentido que se pode concluir que a interpretação levada a cabo pelo Judiciário que promova a integração construtiva do Direito, não peca pela invasão das atribuições do Poder Legislativo, mesmo porque cabe precipuamente ao Poder Judiciário, e não ao Legislativo, proceder à interpretação do Direito.

4. CONCLUSÃO.

⁸ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia. Entre Faticidade e Validade*. Editora Tempo Brasileiro, Rio de Janeiro, 1997, volume I, p. 303 e 324.

No caso *in examen*, o que se observa é que a interpretação sugerida, no sentido de que o Judiciário, no caso concreto, incluía as empresas privadas como destinatárias dos mesmos benefícios outorgados por lei às empresas públicas e de economia mista, não configura abordagem solta e baseada tão-somente na íntima convicção do intérprete.

Ao contrário, trata-se, sem dúvida, de uma forma de interpretação integrativa, mas que tem como fundamento as próprias linhas retoras estabelecidas explicitamente na Carta Constitucional.

Nesse diapasão, o Poder Judiciário não está em concorrência com o Poder Legislativo, pois, na medida em que entende que determinada norma tem um espectro maior de aplicação, deve fundamentar sua convicção mediante uma explanação de razões coerentes com o próprio Ordenamento Jurídico. Este é o único limite à atuação do Judiciário.

5. BIBLIOGRAFIA.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, 6ª edição.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Curso de Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro*. Rio de Janeiro, Forense: 1999. 11ª edição.

_____. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos- vol. 01*.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo, Martins Fontes: 1999.

HABERMAS, Jürgen. *Faticidade e Validade: Uma Introdução à Teoria Discursiva do Direito e do Estado Democrático de Direito*. Tradução provisória e não autorizada, exclusivamente para uso acadêmico realizada pelo Prof. Menelick de Carvalho Netto.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, Rio de Janeiro, 19ª edição, 2001.

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

MENDES, GILMAR FERREIRA. *Controle de Constitucionalidade, Aspectos jurídicos e políticos*. São Paulo, Saraiva: 1990.