

## *A igualdade no país do futebol*



**Márcio Rached Millani**

Juiz Federal, especialista em Direito Processual Público  
pela Universidade Federal Fluminense e  
Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica.

**Resumo:** Este artigo busca examinar a constitucionalidade dos recentes dispositivos legais inseridos no bojo da denominada Lei Geral da Copa (artigos 37, 38 e 41 da Lei nº. 12.663/2012) frente aos princípios republicano, da capacidade contributiva e da igualdade.

Palavras-chave: isenção. Tributação. Igualdade. Republicano. Capacidade contributiva.

**Abstract:** *this paper intends to examine the constitutionality of some legal articles of a law issued especially for the World Soccer Cup (37, 38 and 41 of the law 12.663/2012) by confronting them with the republican principle, the equality principle and the ability to pay principle.*

**Keywords:** *exemption. Taxation. Principle of equality. Republican. Ability to pay.*

**1 Introdução**

O Artigo I da Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Resolução 217 A (III), da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 10 de dezembro de 1948, dispõe que todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

O princípio da igualdade aparece em vários artigos da nossa Constituição Federal, ora de forma explícita, ora de forma implícita. Para demonstrar a sua relevância, o constituinte, logo no preâmbulo da Constituição, já tratou de apresentá-lo, mostrando com isso a sua imprescindibilidade:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos

em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”.

Positivado no artigo 5º, caput, de nossa Constituição, estatui serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

O princípio não se destina apenas ao Judiciário e ao Executivo na aplicação da lei, mas também ao Legislativo quando de sua elaboração. Dessa forma, o legislador, ao produzir determinada lei, deve regular, com iguais disposições, situações idênticas, devendo distinguir aquelas que não podem ser equiparadas.

A aferição de uma situação de igualdade normalmente é efetivada mediante a eleição de um critério de comparação, o que demonstra ser a igualdade não um estado, mas uma relação. Nesse sentido, observou Bobbio<sup>1</sup> *que o homem como pessoa – ou para ser considerado como pessoa – deve ser, enquanto indivíduo em sua singularidade, livre; enquanto ser social, deve estar com os demais indivíduos numa relação de igualdade.*

A mera afirmação de que dois indivíduos são iguais sem nenhum outro dado específico não revela muito significado, pois a igualdade é uma relação formal que pode ser preenchida pelos mais diversos conteúdos. Luciano Amaro<sup>2</sup> nos traz o seguinte exemplo: dois indivíduos em idêntica situação têm direito a um tratamento igual. Isso não significa muito, pois se de ambos

---

1 BOBBIO, Norberto: Igualdade e liberdade. Rio de Janeiro: Ediuoro, 1997, p. 7.

2 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.134.

fosse exigido um idêntico tributo iníquo, de nada lhes adiantaria invocar a igualdade, que na hipótese concreta estaria sendo aplicada.

O princípio da igualdade está relacionado a diversos outros princípios da Constituição. Roque Carrazza<sup>3</sup> afirma ser intuitiva a inferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Assevera o autor que os dois princípios se completam, uma vez que o princípio republicano exige que os contribuintes recebam tratamento isonômico.

O princípio da igualdade também está relacionado ao da capacidade contributiva. Luciano Amaro<sup>4</sup> aduz que os princípios se avizinham, pois, ao se fazer a adequação do tributo à capacidade dos contribuintes, deve se buscar um modelo que não ignore as diferenças evidenciadas nas situações eleitas como suporte para a imposição, o que corresponde a um dos aspectos da igualdade, que consiste no tratamento desigual para os desiguais.

Tendo por fundamento as três vertentes acima expostas e relacionadas ao princípio da igualdade – princípio republicano, capacidade contributiva e igualdade propriamente dita – proceder-se-á a uma análise de recentes dispositivos legais inseridos no bojo da denominada Lei Geral da Copa (Lei nº. 12.663/2012), mais especificamente os artigos 37, 38 e 41, que têm a seguinte redação:

Art. 37. É concedido aos jogadores, titulares ou reservas das seleções brasileiras campeãs das copas mundiais masculinas da FIFA nos anos de 1958, 1962 e 1970:

I - prêmio em dinheiro

.....

Art. 38. O prêmio será pago, uma única vez, no valor fixo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ao jogador.

.....

Art. 41. O prêmio de que trata esta Lei não é sujeito ao pagamento de Imposto de Renda ou contribuição previdenciária.

---

3 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.67.

4 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.134.

A análise tem por escopo verificar se a exoneração concedida está em consonância com os já citados princípios.

## 2. Espécies de exoneração tributária

Antes, porém, algumas considerações iniciais são imprescindíveis. A primeira se refere à espécie de exoneração tributária prevista no artigo 41. Para isso, apontaremos as principais diferenças entre as seguintes figuras: isenção, imunidade, alíquota zero, não incidência, remissão e anistia.

Dizemos que ocorre a incidência do tributo quando determinado fato amolda-se à descrição abstrata da lei. Esse enquadramento dá nascimento à obrigação tributária. Quando o fato não se subsume à hipótese descrita na lei, ocorre a não incidência e, em decorrência desse não enquadramento, tal fato não tem aptidão para gerar tributos.

O Código Tributário Nacional regulou a isenção no artigo 175, juntamente com a anistia, classificando-as como hipóteses que excluem o crédito tributário.

A isenção, diga-se, não pode ser considerada como dispensa do pagamento do tributo devido. Essa teoria, adotada pelo CTN, parte da ideia de que o fato jurídico ocorreu, nasceu a obrigação tributária e, posteriormente, em razão da norma de isenção, o pagamento foi dispensado. Por ela dois momentos existiriam: no primeiro, ocorreria a incidência da norma e o surgimento da obrigação tributária, e, no segundo, incidiria a regra isentiva que dispensaria o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Vários autores se insurgiram contra esse entendimento. José Souto Maior Borges<sup>5</sup> sustenta que as isenções tributárias são hipóteses de não incidência legalmente qualificadas. Adverte que não há o nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, não há que se falar em dispensa de algo que nunca existiu.

Sacha Calmon<sup>6</sup> refuta a tese de Borges por entender que não há duas normas, uma de tributação e uma de isenção (ou tantas normas isencio-

---

5 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 190 e 191.

6 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.145.

nais quantos fossem os fatos isentos previstos pelo legislador), mas somente uma, pois as normas não derivam de textos legais isoladamente considerados. A norma jurídica de tributação é resultante de uma combinação de leis ou artigos de leis existentes no sistema jurídico, combinação essa que define os fatos tributáveis e se conjuga com as previsões imunizantes e isencionaes, para compor uma única hipótese de incidência.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>7</sup> por sua vez, leciona que a regra de isenção, que é uma regra de estrutura e não de comportamento, investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. Não há, evidentemente, supressão total do critério, pois isso equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é retirar parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou consequente.

Há autores que aproximam a isenção da denominada alíquota zero, pois o efeito prático das duas figuras é o mesmo. Na alíquota zero, admitir-se-ia um fato gerador que nada gera, o nascimento de uma obrigação sem objeto.<sup>8</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, na alíquota zero há a aniquilação do critério quantitativo do consequente da regra-matriz, não enxergando o professor qualquer diferença entre esta supressão e a que ocorre nos casos de isenção.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, entende que isenção e alíquota zero não se confundem. Nesta há fato gerador, há contribuinte e há a incidência da norma, só não há tributo devido em razão de a alíquota ser zero.

A remissão é o perdão da dívida tributária. Há o fato gerador e a obrigação tributária, todavia, a dívida é perdoada. Já a anistia é o perdão de infrações. Por fim, vejamos a última das figuras, a imunidade. A imunidade é técnica usada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência.<sup>9</sup> São normas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para expedir regras instituidoras de

---

7 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 568.

8 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 154.

9 AMARO, Luciano. Direito . 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.265.

tributos sobre determinadas situações.<sup>10</sup>

Pelo exposto, podemos afirmar tratar-se de isenção (o prêmio de que trata esta lei não é sujeito ao pagamento de Imposto de Renda) a exoneração contida no artigo 41 da Lei nº. 12.663/2012. A regra isentiva ataca a funcionalidade da regra-matriz tributária comprometendo-lhe o consequente no que se refere ao sujeito passivo. Uma parcela do conjunto possível dos contribuintes foi extraída (jogadores de futebol campeões do mundo), e assim a regra-matriz será inoperante em relação a eles no que tange ao prêmio auferido.

### **3. Estrutura da regra isentiva do artigo 41 da lei nº. 12.663/2012**

Visto o tipo de exoneração contido na lei, passa-se a analisar a sua estrutura. Dizemos que a lei é geral quando se reporta a uma classe de indivíduos. Generalidade, nesse sentido, contrapõe-se à individualização que ocorre quando a lei se refere a um indivíduo apenas. Além de geral ou individual, a lei também poderá ser abstrata ou concreta. Será concreta quando se referir a situação única com previsão de realização por uma só vez. Abstrata é a lei que supõe uma situação reproduzível.<sup>11</sup>

A lei em comento é concreta e individual. É concreta, pois a situação nela prevista não é renovável, mas se esgota após a produção dos efeitos previstos. É individual, pois já estão previamente determinados os indivíduos quando da edição da lei, muito embora não se reporte a uma única pessoa.

A doutrina costuma equipar a lei individual e concreta ao ato administrativo. É considerado lei de efeitos concretos o ato normativo consignado como lei em sentido formal que, porém, não atende aos critérios da generalidade e da abstração, ou seja, são leis complementares, ordinárias, delegadas ou medidas que se assemelham a atos administrativos. Possuem destinatário certo (não são gerais), ou não possuem possibilidade de repetição (não possuem abstração). As leis individuais são marcadas pela falta de generalidade (aplicação a um universo indeterminado de pessoas) ou de impessoalidade (destinação impessoal).

---

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 236.

11 MELLO, Celso Antônio Bandeira. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 26.



#### 4. Princípios e regras

Por fim, e antes de adentrarmos no objeto específico do estudo, vejamos as principais características dos princípios e modos de diferenciá-los das regras.

Na definição de Geraldo Ataliba,<sup>12</sup> sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum. Os sistemas, adverte, não são formados pela mera soma de seus elementos, mas pela conjugação harmônica deles.

Canotilho<sup>13</sup> afirma que o sistema jurídico do Estado é um sistema normativo aberto de regras e princípios. É um sistema de regras e princípios, pois as normas se revelam sob ambas as modalidades.

Não é fácil, contudo, a tarefa de distinguir regra de princípio.

Princípio traz a ideia de origem, começo, ponto de partida. Para Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>14</sup> princípio é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, que se irradia sobre as normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua compreensão.

Paulo de Barros Carvalho aduz que sempre que houver consenso ou que um número considerável de indivíduos reconhecerem que determinada norma veicula um vetor axiológico forte, desempenhando importante papel para o entendimento do sistema normativo, estaremos diante de um princípio.

“Quer isto significar, por outros torneios, que ‘princípio’ é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agre-

---

12 ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1966, p. 19

13 CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1143.

14 MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 15ª ed. 2003, p. 817



gação para outras regras do sistema positivo. Advirta-se, entretanto, que ao aludirmos a “valores” estamos indicando somente aqueles depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto”.<sup>15</sup>

Além de transmitir a ideia de valor, o termo princípio pode ser definido sob outra perspectiva, como o faz Alexy, para quem princípios são mandamentos de otimização, normas que exigem que algo seja realizado na maior medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, vale dizer, os princípios podem ser realizados em diversos graus.<sup>16</sup> Nos princípios, os direitos são garantidos direitos *prima facie*, havendo uma diferença entre o que é garantido inicialmente e o que é garantido definitivamente, diferença essa que apenas será superada quando da análise do caso concreto.

As regras, a seu turno, são normas que garantem direitos de modo definitivo, ou seja, o direito será totalmente realizado se a regra for aplicada ao caso concreto. As regras, ademais, são aplicadas por subsunção e os conflitos existentes entre elas serão resolvidos no plano da validade, o que significa que uma das regras será declarada inválida, no todo ou em parte, caso preveja consequências diferentes para o mesmo fato. Já a aplicação dos princípios se dá por sopesamento enquanto os seus conflitos se resolvem no campo da eficácia, é dizer, eles continuam válidos, mantêm a sua validade, todavia deixam de ser aplicados no caso concreto. Assim, o que ocorre quando dois princípios colidem é a fixação de relações condicionadas de precedência.<sup>17</sup>

Canotilho<sup>18</sup> aponta cinco critérios para diferenciar regras de princípios. O primeiro refere-se ao grau de abstração, entendendo ele que os princípios são normas com elevado grau de abstração. O segundo refere-se ao grau

---

15 LUCCA, Newton de; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza. Direito Constitucional Contemporâneo. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 286.

16 SILVA, Afonso Virgílio. Direitos Fundamentais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 46.

17 SILVA, Afonso Virgílio. Direitos Fundamentais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 50.

18 CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1.144.

de determinabilidade na aplicação no caso concreto. Os princípios, por serem vagos e indeterminados, necessitam das mediações concretizadoras do juiz ou legislador. O terceiro diz respeito ao caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito. Os princípios são normas de natureza estruturante ou com papel fundamental no ordenamento jurídico em razão de sua posição hierárquica no sistema das fontes. O quarto critério – proximidade da ideia de direito – afirma que os princípios são *standarts* juridicamente vinculantes radicados na exigência de justiça ou ideia de direito. Por fim, o quinto trata da natureza normogenética dos princípios, que constituem fundamentos para a edição das regras.

Humberto Ávila<sup>19</sup> critica tanto a corrente que define princípio em razão do grau de abstração e generalidade como a que o define em função do modo de aplicação. Afirma que princípio não pode ser definido com fundamento no elevado grau de abstração e generalidade, pois toda norma, por ser veiculada por meio da linguagem, é em alguma medida indeterminada. Argumenta que as regras também servem para a concretização de valores, já que cada uma tem uma finalidade que lhe é subjacente. Argumenta que toda norma é aplicada mediante ponderação, inclusive as regras. Há uma ponderação interna (por exemplo, qual o significado de livro para a norma de imunidade) e uma externa quando duas normas entram em conflito sem que seja decretada a invalidade de uma delas. Ressalta que há casos em que o conflito de regras não se resolve com decretação de invalidade de uma delas. Entende que também as regras estabelecem deveres provisórios como nas hipóteses de superação por meio do princípio da razoabilidade.

A grande importância dos princípios, além de seu caráter normogenético, está no fato de vincularem o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. Destarte, as regras devem ser editadas consoante os valores nelas expressos e consagrados na Constituição, bem como na análise do caso concreto elas devem ser interpretadas de modo a conferir ao princípio a máxima efetividade possível, sendo compatíveis, portanto, as doutrinas que as definem em razão do grau de abstração e do modo de aplicação.

---

19 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

## 5. Princípio republicano e a regra isentiva

O princípio republicano encontra-se previsto no artigo 1º da Constituição Federal. Não deve ele ser encarado sob uma ótica estritamente formal, conforme adverte José Afonso da Silva,<sup>20</sup> como simples oposição à forma monárquica de governo. Citando a lição de Ruy Barbosa, afirma que o que caracteriza a República não é a mera coexistência dos três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, mas sim a condição de que os membros dos primeiros poderes tenham sido eleitos pelo povo, em eleições periódicas, por tempo limitado, o que leva à não vitaliciedade dos cargos políticos.

Renato Becho<sup>21</sup> diz que é possível apresentar todo o direito tributário brasileiro, notadamente o superior direito tributário constitucional, a partir dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica, o que realçaria a posição destacada da Constituição Federal sobre todo o subsistema jurídico-tributário.

Roque Antônio Carrazza<sup>22</sup> define República como o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.

Uma característica extraída do conceito e que mais de perto nos interessa para a análise do ponto controvertido diz respeito à igualdade formal. Tal igualdade não admite haver distinções entre os indivíduos, sejam eles pobres ou ricos, cultos ou ignorantes, médicos ou jogadores de futebol. Como decorrência dessa igualdade, não são aceitas, tampouco, leis que contenham diversidade de tratamento para pessoas que se encontrem em uma mesma situação fática e jurídica. Vale dizer, são proibidas discriminações que privilegiem uns em detrimento de outros. Os poderes que os representantes escolhidos pelo povo receberam devem retornar sob a forma de leis que possibilitem as mesmas oportunidades para todos e garantam o bem-estar dos cidadãos.

---

20 SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.106.

21 BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p.357.

22 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 48.

O Supremo Tribunal Federal por várias vezes já decidiu que o princípio republicano repele privilégios e não tolera discriminações, impedindo qualquer vantagem conferida apenas a um indivíduo não extensível aos demais. Entendeu a Corte Constitucional em julgamento<sup>23</sup> que aferia a legitimidade de vantagens que detinham candidatos que já eram parlamentares, ser inaceitável, na hipótese, a quebra essencial da igualdade que deve existir entre todos aqueles que, parlamentares ou não, disputam mandatos eletivos.

Também já decidiu o Supremo Tribunal Federal<sup>24</sup> que as normas, inclusive as constitucionais, devem ser interpretadas de maneira a dar eficácia e efetividade ao princípio republicano.

Voltando as nossas atenções para a seara tributária, temos que, nos termos do princípio republicano, a lei não pode estabelecer vantagens para uma determinada classe de indivíduos tão-somente baseada em sua profissão. Destarte, o princípio republicano conduz, em última análise, à generalidade da tributação, ou seja, todos os indivíduos que se encontrem na mesma situação devem suportar idêntica tributação. Os mesmos argumentos são válidos no que concerne a leis que concedem isenções.

A Lei nº 12.663/2012 (artigos 37 e 38) concedeu aos jogadores, titulares ou reservas das seleções brasileiras campeãs das copas mundiais masculinas da Fifa nos anos de 1958, 1962 e 1970, um prêmio em dinheiro no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Não entraremos no mérito do artigo, conquanto sejam duvidosos os critérios para o prêmio, que privilegiou apenas os jogadores de futebol, deixando de lado outros atletas igualmente importantes ou indivíduos tão ou mais necessitados. Também não serão tecidos comentários sobre artigos contidos na lei que, de modo ostensivo, afrontam o princípio da soberania nacional.

O que pretendo trazer à discussão é o artigo 41 da mencionada lei que tem a seguinte redação: *o prêmio de que trata esta Lei não é sujeito ao pagamento de Imposto de Renda ou contribuição previdenciária.*

---

23 Pet 4444 AgR / DF – Distrito Federal. AG.ReG. na Petição. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 26/11/2008.

24 RE 543117 AgR / AM – Amazonas. AG.Reg. em RE. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 24/06/2008.

Não tenho dúvidas de que o artigo fere de morte o princípio republicano. Não há qualquer justificativa razoável para não submeter à tributação do Imposto de Renda o prêmio instituído pela lei, haja vista que o valor se subsume com perfeição ao conceito de renda estabelecido na Constituição. Além do perfeito enquadramento à hipótese de incidência, não há qualquer tipo de exoneração prevista no texto constitucional que dispense o seu pagamento.

É evidente que a lei pode estabelecer isenções, todavia, ao fazê-lo, deve observar os princípios de nossa carta magna, sob pena de inconstitucionalidade. Entre esses o princípio republicano, que não apenas estabelece uma relação de igualdade entre os contribuintes, mas proíbe peremptoriamente vantagens fiscais com fundamento na profissão.

A lei poderia produzir o mesmo efeito sem afrontar o princípio republicano. Bastaria para isso aumentar o valor do prêmio para que, no fim, após a devida incidência do Imposto de Renda, restassem líquidos para os jogadores o mesmo montante, isto é, 100 mil reais. O que não pode a lei é passar a ideia de que nem todos são iguais perante ela, que há valores que, embora enquadrados no conceito de renda, não são tributados em razão de um privilégio especial concedido a poucos.

## 6. Princípio da capacidade contributiva e a regra isentiva

Roque Antonio Carrazza entende que o princípio da capacidade contributiva encontra-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.<sup>25</sup> Alberto Xavier<sup>26</sup> não reconhece a autonomia do princípio da capacidade contributiva, entendendo ser este mero aspecto em que se desdobra o princípio da igualdade, não constituindo princípio autônomo.

Renato Becho,<sup>27</sup> conquanto reconheça a correlação entre ambos, admite a existência de elementos que os diferenciam. Afirma que no princípio da

---

25 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74.

26 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 74.

27 BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 405.

igualdade é necessário um elemento comparativo e um outro indivíduo para se verificar se os dois estão sendo tratados consoante determina o princípio, o que não ocorre no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva. Se dois indivíduos em idêntica situação estão sendo tributados da mesma forma, está se atendendo ao princípio da igualdade. Todavia, se, não obstante essa igualdade, a tributação estiver retirando deles parcela necessária para a sua subsistência e vida digna, não se estará respeitando o princípio da capacidade contributiva. Não basta, pois, que se analise o contribuinte isoladamente em seu contexto econômico. Não obstante as diferenças apontadas, o autor entende que a capacidade contributiva é um limite mínimo de igualdade tributária, indicando o espaço que o legislador não deve violar ao realizar a tributação. A partir desse limite, o princípio da igualdade busca o equilíbrio entre os contribuintes.

O princípio encontra-se expresso no artigo 145, § 1º, da Constituição, afirmando que, *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

De maneira geral, o princípio estabelece que aqueles que possuem mais riqueza devem pagar mais imposto. Segue que o montante de tributos exigido de determinado contribuinte irá variar de acordo com a manifestação de seu poder econômico. O princípio tem inspiração na ordem natural das coisas,<sup>28</sup> uma vez que onde não houver riqueza é inútil a instituição de um imposto. Mas não é apenas essa a sua função. Além de preservar a racionalidade da lei, o princípio visa preservar o contribuinte de uma tributação exagerada, tributação que possa comprometer o mínimo necessário para a sua subsistência e vida digna. Por intermédio do princípio da capacidade contributiva, busca-se alcançar a justiça fiscal, exigindo-se dos mais ricos maior contribuição para os gastos do Estado.

A expressão “sempre que possível” não constitui simples recomendação

---

28 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 133. AMARO, Luciano. Obra citada, p. 88.

para o legislador. Ao contrário, ele deve, se for da natureza constitucional do imposto, conferir caráter pessoal e graduá-lo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Assim, a exceção contida na lei refere-se tão-somente aos impostos que, em virtude de sua natureza, não permitem que se atenda ao comando constitucional, como, por exemplo, o IPI. Vale dizer, quando houver a possibilidade de escolha, o legislador, deverá, obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender aos ditames do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte.<sup>29</sup>

Isso significa que todos os impostos, à exceção do ICMS, IPI, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. A pessoalidade dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.<sup>30</sup>

Melhor esclarecendo, e tomando como modelo o IPI, vemos que o valor do imposto é transferido para o preço da mercadoria. Quem o suporta não é o contribuinte, mas o consumidor final da mercadoria. Este, quando da aquisição do bem, o adquire com o valor do imposto nele embutido. Esta carga é igual para todos os consumidores finais. Essa a razão de não ser possível a aplicação do princípio aos impostos indiretos.

Em resumo, quando a norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve, por conseguinte, ser observada até o fim a pessoalidade na tributação.<sup>31</sup>

Humberto Ávila<sup>32</sup> afirma que há, ainda, outro critério para sujeitar os impostos à capacidade contributiva. Aduz que o princípio deve ser observado quando a tributação tiver finalidade fiscal, ou seja, quando a instituição do imposto tiver por fundamento preponderante a obtenção de receitas. Esclarece o autor que a Constituição não garante apenas a realização dos

---

29 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 133.  
AMARO, Luciano. Obra citada, p. 88.

30 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p.104.

31 ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.437.

32 Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p 742.



princípios fundamentais, ou gerais de tributação, mas vários outros, como os princípios gerais da atividade econômica, implementação da política urbana, proteção do meio ambiente etc. Destarte, quando os impostos tiverem uma finalidade extrafiscal, ou seja, quando tiverem por objetivo atingir uma finalidade constitucional que não seja a mera arrecadação de tributos, já não mais será o princípio da capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes.

Conclui o autor afirmando que quando o legislador erigir outra finalidade para o imposto, ainda assim há o dever de preservar ao máximo a capacidade contributiva, e isso será realizado por intermédio do princípio da proporcionalidade. A medida adotada deverá, por conseguinte, ser adequada à consecução do fim, necessária, no sentido de ser a menos restritiva entre as medidas igualmente adequadas, e proporcional. Justamente porque o legislador irá se afastar do princípio da capacidade contributiva o fim deve estar perfeitamente estabelecido.

Retomando, não há dúvidas de que impostos como, por exemplo, o imposto sobre a renda permitem a aplicação do comando constitucional. Mas e quanto aos impostos reais e indiretos?

Recordemos, impostos pessoais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas características, juridicamente qualificadas, dos sujeitos passivos. Já os impostos reais são aqueles nos quais o aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, independentemente do aspecto pessoal do sujeito passivo e suas qualidades.<sup>33</sup>

No que diz respeito aos impostos reais, como o IPTU, a Constituição estabeleceu a possibilidade de progressividade em razão do valor do imóvel, da localização e do uso. Esses critérios, geralmente, demonstram a capacidade econômica do contribuinte, pois é certo que imóveis com grande valor venal e localizados em bairros nobres indicam que o seu proprietário tem maior capacidade contributiva. O mesmo vale para o IPVA, que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo.

Já no que diz respeito aos impostos indiretos, vimos acima que não há a possibilidade de imprimir-se a eles feição pessoal. Todavia, mesmo em rela-

---

33 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 5ª ed., 1992, p. 125.

ção a esses impostos, conquanto não seja possível estabelecer uma relação direta no que se refere à capacidade contributiva – uma vez que o imposto pago pelo contribuinte mais abastado é o mesmo que o pago pelo não tão abastado –, há mecanismos que, de maneira reflexa, tentam minimizar o problema. Nessas hipóteses, a capacidade contributiva se daria pela seletividade de alíquotas e pela não cumulatividade,<sup>34</sup> pois o consumo de certos bens revelaria uma riqueza do contribuinte.

De fato, não há como negar que, de certo modo, o princípio é realizado com a aplicação de alíquotas seletivas, conforme destacado por Regina Helena Costa,<sup>35</sup> que argumenta que a seletividade e a não cumulatividade são expedientes que demonstram que mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes nesses tributos, ainda assim é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva. Arremata a autora afirmando que, se a capacidade contributiva não puder ser levada em conta para a graduação desses tributos, ao menos dever servir como indicativo das hipóteses de isenção da obrigação tributária.

O destinatário do princípio da capacidade contributiva é o legislador, uma vez que a ele caberá editar as leis que instituem impostos, impostos esses que deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Mas não apenas ao legislador se destina o comando, como também ao Judiciário, uma vez que a ele é reservada a missão de fazer valer o princípio se porventura não observado pelo legislador. Nesse sentido, o entendimento de Elizabeth Nazar Carrazza,<sup>36</sup> que entende como destinatários não somente o legislador, mas também o aplicador na norma.

Diz-se que a capacidade contributiva é de natureza objetiva, quando não se preocupa com as reais condições econômicas do contribuinte, mas sim com as suas manifestações objetivas de riqueza. Já a capacidade contributiva subjetiva considera o indivíduo e sua real condição econômica. Presente

---

34 COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 54

35 COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 54.

36 CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992. p. 41

a capacidade contributiva in concreto, o sujeito passivo torna-se apto para absorver o impacto tributário.<sup>37</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coelho,<sup>38</sup> a capacidade contributiva é subjetiva, e, desse modo, deve considerar a real capacidade econômica do sujeito passivo, ou seja, a sua condição concreta de suportar a carga econômica do tributo.

A maioria da doutrina entende ser objetiva a natureza do princípio. É o entendimento de Roque Antonio Carrazza,<sup>39</sup> para quem o princípio será atendido quando a lei, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos que façam presumir a riqueza do contribuinte.

A capacidade contributiva impõe um limite à discricionariedade do legislador na eleição dos fatos tributáveis na medida em que não autoriza como pressuposto de impostos aqueles que não sejam reveladores de alguma riqueza.<sup>40</sup>

Vistos os contornos do princípio da capacidade contributiva, voltemos à análise do artigo 41 da Lei nº. 12.663/2012, que isenta o prêmio da incidência do Imposto de Renda.

Há vários métodos para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo. Entre esses, se sobressaem as autorizações para deduções da base de cálculo de despesas consideradas vitais e a progressividade de alíquotas. Há, entretanto, dúvidas no que se refere à compatibilidade das isenções com o princípio da capacidade contributiva. Elizabeth Nazar Carraza entende que tal princípio, assim como o da igualdade, não impede a concessão de isenções.<sup>41</sup>

Hugo de Brito Machado<sup>42</sup> entende constitucional a isenção desde que se

---

37 COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

38 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*, 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 90.

39 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 48.

40 COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

41 CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992, p. 81.

42 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 53.

refira a imposto cujo fato gerador não constitua um indicador da capacidade contributiva do contribuinte. Adverte, todavia, que a isenção afrontará o princípio se a hipótese tratar de imposto sobre o patrimônio ou sobre a renda, cujo contribuinte é exatamente aquele que se revela possuidor de riqueza ou renda. Vale a pena transcrever as suas impressões sobre o tema:

“É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede a administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX). Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado o mínimo vital”.

A isenção é, por assim dizer, uma tributação com sinal trocado. O princípio da capacidade contributiva determina que mais tributos sejam cobrados de quem tenha mais condições de pagá-los. Ora, a isenção pode funcionar exatamente deste modo, ou seja, retirando parcela maior da tributação daqueles com menor capacidade econômica.

José Souto Maior Borges assevera que uma das hipóteses para a utilização de isenções respeitando-se a capacidade contributiva dos indivíduos é a que determina a exoneração do mínimo vital para a sobrevivência. Argumenta que:

“Dentre as hipóteses de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção,

p.ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se, mesmo, que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada”.<sup>43</sup>

Deflui do entendimento de Hugo de Brito Machado que quando o imposto tiver hipótese de incidência relacionada ao patrimônio ou renda, a isenção contrariaria o princípio se o contribuinte possuísse renda suficiente para cumprir a sua obrigação sem ferir a sua capacidade econômica. A assertiva está correta quando a isenção é concedida para um contribuinte em particular (ou determinados contribuintes) sem considerar a sua renda. Também está correta quando a isenção é concedida, no mesmo montante, para todos os indivíduos, sem particularizar as situações.

Em conclusão, também as isenções devem respeitar o princípio da capacidade contributiva. De fato, as isenções, por integrarem o sistema constitucional tributário brasileiro, devem submeter-se a todos os princípios que o informam.<sup>44</sup> No mesmo sentido, Regina Helena Costa anota que as isenções técnicas – em oposição às políticas – são legitimamente reconhecidas e não afrontam o princípio da capacidade contributiva, como, por exemplo, a destinada a preservar o mínimo vital.

Voltando os olhos para a lei em discussão, tenho que ela contraria o princípio da capacidade contributiva seja qual for a perspectiva adotada.

Objetivamente considerado, o princípio da capacidade contributiva afirma que temos que nos ater tão-somente à manifestação objetiva de riqueza do contribuinte, como, por exemplo, possuir um imóvel, possuir um automóvel e assim por diante. O proprietário de uma Ferrari não pode alegar não ter auferido renda no período para não pagar o IPVA de seu veículo. Se as-

---

43 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49.

44 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 226.

sim não fosse, deveríamos reconhecer o direito de o devedor contumaz (não honra as suas dívidas embora possua uma grande fortuna) não recolher o tributo por falta de capacidade contributiva.<sup>45</sup>

Assim, o prêmio instituído é uma manifestação objetiva de riqueza e não deve escapar à tributação. Independentemente da situação particular do beneficiário, o valor referente ao prêmio deveria ser incluído na relação de rendimentos de sua declaração de Imposto de Renda e oferecido à tributação. O mero recebimento da quantia, dessa forma, revela a sua capacidade contributiva.

A inconstitucionalidade da isenção ocorre mesmo se considerada a natureza subjetiva do princípio. É certo que entre os beneficiários há jogadores que não foram bem-sucedidos e não alcançaram o reconhecimento profissional e o financeiro esperados. São conhecidas as histórias daqueles que enfrentaram muitas dificuldades financeiras, sem dinheiro sequer para custear gastos com doenças na velhice.

Todavia, há entre os campeões mundiais jogadores extremamente ricos, como, por exemplo, Carlos Alberto, Tostão e Pelé. Ora, se a capacidade contributiva tem por finalidade que os mais ricos paguem mais impostos, não há qualquer razão para isentar tais prêmios por eles auferidos.

## **7. Princípio da igualdade e a regra isentiva**

O princípio da igualdade está estampado no artigo 150, I da Constituição. O dispositivo veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontram 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.

O princípio é dirigido tanto para o legislador ordinário, que deverá observá-lo para a elaboração de leis, quanto para a administração e o Judiciário, que irão aplicá-las. Temos assim a igualdade na lei e perante a lei.

---

45 BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 410.

Dessa feita, não nos parece correto o entendimento<sup>46</sup> de que a concessão de isenções não deve ser submetida a controle judiciário por ser ato discricionário fundado em juízo de conveniência e oportunidade, uma vez que tais juízos não são absolutos, mas encontram seus limites na Constituição.

A redação do artigo deixa patente que a lei não poderá estabelecer diferenças entre contribuintes tendo por fundamento as suas condições pessoais ou critérios arbitrários. A própria Constituição traçou os parâmetros que entendeu serem inadmissíveis para a criação de distinções: ocupação profissional, função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Evidentemente, a lei não impede a criação de distinções, uma vez que o princípio será concretizado, muitas das vezes, com o estabelecimento de distinções que procuram igualar as desigualdades. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que são três os critérios que devem ser utilizados para aferição da quebra do princípio.<sup>47</sup> O primeiro diz respeito ao elemento (indeterminado) utilizado como fator de desigualação; o segundo se refere à correlação lógica tomada em abstrato entre o fator eleito para o *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento; e o terceiro busca verificar a consonância dessa correlação com os valores presentes na Constituição.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que o princípio da igualdade não é violado desde que cumpridos os seguintes requisitos: i) a norma tratar da mesma forma contribuintes que estejam em idêntica situação; ii) não houver violação a nenhum direito fundamental; iii) nenhuma pretensão decorrer do igual tratamento e iv) o tratamento diferenciado possuir uma fundamentação constitucional.<sup>48</sup>

Em diversas ocasiões, a nossa Corte Constitucional chancelou leis que

---

46 A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 480107 AgR / PR – PARANÁ Relator(a): Min. EROS GRAU.

47 MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 21.

48 ÁVILA, HUMBERTO. *Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 742.



instituíam tratamento privilegiado a determinadas indivíduos. Como exemplo trago à colação acórdão que considerou constitucional lei do Estado do Espírito Santo<sup>49</sup> que isentava do pagamento da taxa de inscrição para ingresso no serviço público os trabalhadores que ganhassem até três salários mínimos por mês. O ministro Marco Aurélio ponderou que o dispositivo, ao emprestar um tratamento desigual a desiguais, acabou por viabilizar a feitura do concurso por aqueles que não teriam condições para o recolhimento da taxa sem prejuízo do próprio sustento e de sua família.

Observe-se que nessa hipótese foram respeitados todas as condições trazidas pelo professor Bandeira de Mello. Elegeu-se uma categoria de pessoas não individualizadas previamente – trabalhadores que ganham até três salários mínimos – e a elas foi concedida uma vantagem, a de não pagar a taxa de inscrição de concurso público, havendo uma justificativa racional para a diversidade de tratamento, qual seja, os que ganham menos têm menos condições de arcar com os gastos referentes à inscrição. Por fim, tem-se que a diversidade de tratamento realiza valores constitucionais.

A isenção relativa ao prêmio concedido pela Lei nº. 12.663/2012 aos jogadores de futebol das seleções brasileiras campeãs das copas mundiais masculinas da Fifa/IFA nos anos de 1958, 1962 e 1970 não satisfaz nenhum dos requisitos acima enumerados. Começemos a análise pelo elemento utilizado como fator de desigualação.

A lei não pode adotar um critério diferencial tão específico que acabe por individualizar no presente e definitivamente o indivíduo que será atingido pela norma. As leis gerais e abstratas não ofendem o princípio da igualdade. O mesmo não ocorre com as individuais e as concretas.

A regra individual poderá ou não ser compatível com o princípio da

---

49 EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 6.663, DE 26 DE ABRIL DE 2001, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. O diploma normativo em causa, que estabelece isenção do pagamento de taxa de concurso público, não versa sobre matéria relativa a servidores públicos (§ 1º do art. 61 da CF/88). Dispõe, isto sim, sobre condição para se chegar à investidura em cargo público, que é um momento anterior ao da caracterização do candidato como servidor público. Inconstitucionalidade formal não configurada. Noutro giro, não ofende a Carta Magna a utilização do salário mínimo como critério de aferição do nível de pobreza dos aspirantes às carreiras públicas, para fins de concessão do benefício de que trata a Lei capixaba nº 6.663/01. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

igualdade no que diz respeito à singularização absoluta e atual do indivíduo. Obedecerá ao princípio a regra que se referir a sujeito futuro, atualmente indeterminado e indeterminável.<sup>50</sup> A regra concreta, do mesmo modo, poderá ou não se adequar ao princípio da igualdade. Será conforme o princípio se, conquanto concreta, for geral.

O princípio da igualdade não apenas procura evitar a existência de perseguições, mas também objetiva impedir privilégios ou favoritismos, e essa função é alcançada com a formulação de leis gerais. A lei em comento, todavia, singularizou os beneficiários, e em assim o fazendo, desrespeitou o princípio, por não se reportar a sujeito futuro, atualmente indeterminado. Além de pecar no que diz respeito à generalidade, a lei também contrariou a isonomia em razão de seu caráter concreto.

Conquanto a determinabilidade dos sujeitos seja um indicativo da transgressão da isonomia, tenho que a mais patente violação está na ausência de correlação lógica entre o fator utilizado para o discrimen e a diversidade de tratamento estabelecida pela lei. Ora, não há qualquer justificativa razoável para a concessão de isenções pelo mero fato de alguém ter sido campeão mundial de futebol. De fato, há outros desportistas, igualmente importantes ou quiçá mais importantes, – cito, a guisa de exemplo, Adhemar Ferreira da Silva, bicampeão olímpico do salto triplo – que, por justiça, deveriam ter sido agraciados e não o foram.

Por fim, a isenção também não passa no terceiro teste, uma vez que a Constituição expressamente veda a concessão de tratamento tributário diferenciado em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal<sup>51</sup> não admite distinções em razão da profissão ou da ocupação profissional. Com efeito, foi julgado inconstitucional dispositivo inserido na Lei Orgânica do Ministério Público do Rio Grande do Norte que previa a concessão de isenção, em favor de seus membros, no que

---

50 MELLO, Celso Antônio Bandeira. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 29.

51 ADI 3260/RN - RIO GRANDE DO NORTE. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 29/03/2007.

tange ao pagamento de custas judiciais, notariais e cartorárias. A decisão considerou injustificado o privilégio aos membros do Parquet. Disse a Corte que a concessão da isenção pelo mero fato de os indivíduos integrarem a instituição viola o princípio da igualdade.

### **8. Ofensa à regra da especificidade**

Não bastasse ter contrariado os princípios da capacidade contributiva, republicano e da isonomia, o artigo 41 da Lei nº 12.663/02 ainda afrontou a regra constitucional expressa no § 6.º do artigo 150 da Constituição, que tem a seguinte redação:

“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

A redação primitiva do parágrafo foi modificada pela Emenda Constitucional nº 3/93, cujo texto original exigia lei específica apenas nas hipóteses de anistia e de remissão. A finalidade do parágrafo é evitar a inserção de dispositivos estranhos em leis que não guardam qualquer relação com a tributação, dispositivos que poderiam ser aprovados sem a devida reflexão e debates necessários.

Em fim de governo ou às vésperas de eleição, tornou-se hábito por estes brasis afora dar anistias e remissões fiscais sem motivos justos, a não ser o de captar a simpatia do eleitor. Mancomunados, o Executivo e o Legislativo utilizavam o patrimônio fiscal realizável, dispensando-o e dissipando-o com intuítos eleitoreiros.<sup>52</sup>

---

52 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p 286.

Tércio Sampaio Ferraz<sup>53</sup> esclarece que o comando constitucional presente no § 6º deve ser contextualizado, e, assim, as suas exigências devem ser entendidas como garantias asseguradas ao contribuinte, conforme consta do caput do artigo 150 da Constituição. O dispositivo constitui uma restrição ao poder normativo para a proteção do contribuinte contra a discricionariedade, ou seja, impede, por exigência de lei, que exceções sejam abertas ao arbítrio da autoridade concedente, evitando-se ilegítimos favorecimentos.

A lei deve ser específica. O preceito é específico quando se dirige a determinados destinatários ou se refere a um objeto em particular (singularização da matéria). Será específica a lei que conceder anistia geral aos proprietários de usinas de açúcar (especificidade pelo destinatário), como também será específica a lei do IPI que conceder isenção do imposto aos taxistas (especificidade pela matéria). A exigência de especificidade, em ambos os sentidos, é coerente com os objetivos do preceito constitucional de garantir o contribuinte contra o tratamento igual de situações desiguais ou de sujeitos em situações desiguais.

Além de específica a lei deve ser exclusiva, que tem o sentido de uma concentração temática. A exclusividade busca prevenir que as matérias enumeradas no parágrafo (remissão, anistia, isenção, etc.) sejam tratadas dentro de um contexto no qual elas não possuam nenhum significado.

À vista do exposto, é fácil perceber que a denominada Lei Geral da Copa (Lei nº. 12.663/2012) não poderia conceder a isenção do prêmio que instituiu, pois não é nem específica nem exclusiva, estando o artigo 41 totalmente dissociado do restante das matérias ali tratadas.

## 9. Conclusões

1. O artigo 41 da Lei nº. 12.663/2012, que dispensa do pagamento do Imposto de Renda o prêmio de R\$ 100.000,00, estabelecido nos artigos 37 e 38 da mesma lei, é uma regra isentiva. Tal regra ataca a funcionalidade da regra-matriz tributária comprometendo-lhe o conseqente no que se refere ao sujeito passivo.

---

53 <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/36>

2. O artigo fere de morte o princípio republicano, pois não há qualquer justificativa razoável para não submeter à tributação do Imposto de Renda o prêmio instituído. O princípio republicano não apenas estabelece uma relação de igualdade entre os contribuintes, como também proíbe categoricamente vantagens fiscais com fundamento na profissão do indivíduo.

3. O prêmio é uma manifestação objetiva de riqueza e não deve escapar à tributação, pois o mero recebimento da quantia já revela a capacidade contributiva do indivíduo. Haverá ofensa à capacidade contributiva mesmo que seja considerada a natureza subjetiva do princípio, haja vista a situação econômica de vários dos beneficiados.

4. Não há correlação lógica entre o fator utilizado para o discrimen e a diversidade de tratamento estabelecida pela lei, não podendo ser considerado razoável para a diferenciação o mero fato de alguém ter sido campeão mundial de futebol.

5. A isenção concedida pela lei não é nem específica nem exclusiva, o que afronta o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal.

## **10. Referências bibliográficas**

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 5ª ed., 1992.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. Rio de Janeiro: Edouuro.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª ed. Coimbra: Almedina.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros.

LUCCA, Newton de; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; BAETA NEVES, Mariana Barboza. Direito Constitucional Contemporâneo. São Paulo: Quartier Latin.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 15<sup>a</sup> ed. 2003.

SILVA, Afonso Virgílio. Direitos Fundamentais. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 16<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais.