

# Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 37 • nº 145

janeiro/março – 2000

Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal

# Isenções tributárias em face do princípio da isonomia

Marlon Alberto Weichert

## Sumário

1. Considerações preliminares. 2. O conteúdo do princípio da isonomia. 2.1. Alcance do princípio. 2.2. A identificação dos equivalentes para fins de desigualação. 3. Isonomia no sistema tributário nacional. 4. A isonomia tributária em face das isenções fiscais. 5. Isenções fundamentadas e isenções odiosas: critérios para identificação. 6. Conclusão

“... a burguesia, cônica de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade tanto quanto reivindicara o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá à liberdade sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que assenta a democracia liberal burguesa.” (Silva, 193).

“A igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos e o que oferece a maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito.”(Torres, p. 260).

## *1. Considerações preliminares*

O presente trabalho teve origem na constatação de que existem vários casos de concessão de isenção tributária no Brasil que, aparentemente, não encontram fundamento relevante.

Esse é o caso, por exemplo, da isenção concedida a serviços de radiodifusão de sons e imagens por assinatura (TV a cabo). É, ainda, prática observada na legislação do ICMS de São Paulo, que contempla algumas isenções para empresas específicas.

Marlon Alberto Weichert é Procurador da República em São Paulo, desempenhando atualmente a função de Procurador Regional dos Direitos do Cidadão. Ex-Procurador da Fazenda Nacional e ex-advogado. Professor de Direito Tributário em cursos preparatórios para concursos públicos e mestrando pela PUC/SP na área de Direito Constitucional.

Essas isenções, à primeira vista, conflitam com o princípio da isonomia, que impõe tratamento igual a todos os contribuintes. É o tema a ser enfrentado, ressaltando-se, desde já, que não se cuidou, na espécie, de uma análise de casos específicos, mas apenas dos requisitos genéricos de admissão das isenções tributárias.

## 2. O conteúdo do princípio da isonomia

### 2.1. Alcance do princípio

Nas constituições modernas, a igualdade, ou isonomia, é princípio fundamental. No entanto, ocorre de só ser positivada no seu sentido formal, de igualdade perante a lei, conforme, aliás, começou por fazê-lo o constituinte brasileiro: *Todos são iguais perante a lei* (Constituição de 1988, art. 5º, *caput*).

Não obstante, a igualdade formal não satisfaz. Pelo contrário, o tratamento igualitário *perante a lei* é a perfeita justificativa para o efetivo tratamento não-isonômico. De fato, a administração, vinculada à legalidade, concretizará o comando abstrato da norma. E, se residir nesse critério posto na lei o cerne da discriminação, o agente cuidará tão-somente de, *perante a lei*, aplicá-lo igualmente, ou seja, desigualar conforme a lei.

Canotilho (p. 563) lembra que *hoje* o princípio da igualdade condensa uma *grande riqueza de conteúdo*, mas

“a afirmação – ‘todos os cidadãos são iguais perante a lei’ – significava, tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação do direito. Numa fórmula sintética, sistematicamente repetida, escrevia Anschütz: ‘as leis devem ser executadas sem olhar às pessoas’”.

A verdadeira igualdade, porém, não é aquela obtida pela aplicação da lei igualmente entre os homens. Só há efetiva igualdade quando a própria lei observa, na escolha dos critérios de discrimen, elementos que encontrem fundamento em

valores pertinentes ao objetivo da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição. Trata-se, assim, de haver uma igualdade *na lei*.

“Ser igual perante a lei não significa apenas aplicação igual da lei. A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos.” (Canotilho, p. 563).

Com efeito, de que adianta a aplicação isonômica da lei, se é a própria lei que distingue onde não poderia?

No Brasil, apesar de o art. 5º, *caput*, da Constituição iniciar por determinar uma igualdade *perante a lei*, o Constituinte inseriu esse *valor isonômico* em diversos outros dispositivos, em contextos que não deixam dúvidas quanto à obrigação de ser observado *na* formulação da lei. É assim que o preâmbulo registra ser o Estado brasileiro constituído sob *o valor supremo da igualdade*, ao lado da liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento e justiça.

É, ademais, objetivo da nossa República a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção de todos sem preconceitos ou discriminações (art. 3º, III e IV).

O próprio *caput* do art. 5º, após determinar que “*todos são iguais perante a lei*”, garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do *direito à igualdade*. Não se trata aqui de apenas ser tratado igualmente perante a norma, mas sim de *um direito à igualdade que precede à norma*.

José Afonso da Silva adverte que, no Brasil, ao contrário do estrangeiro, a doutrina e a jurisprudência já antes da Constituição de 1988 não distinguiam a igualdade *perante a lei* da igualdade *na lei*:

“Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há

muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem sentido que, no estrangeiro, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.” (Silva, p. 197).

O mestre paulista registra, ainda, com espeque em Francisco Campos, que:

“o legislador é o destinatário principal do princípio, pois se ele pudesse criar normas distintivas de pessoas, coisas ou fatos, que devessem ser tratados com igualdade, o mandamento constitucional se tornaria inteiramente inútil, concluindo que, nos sistemas constitucionais do tipo do nosso não cabe dúvida quanto ao principal destinatário do princípio constitucional de igualdade perante a lei. O mandamento da Constituição se dirige particularmente ao legislador e, efetivamente, somente ele poderá ser destinatário útil de tal mandamento”. (Silva, p. 197).

Não há, pois, dúvidas sobre o alcance do princípio da isonomia no Brasil: ele abrange tanto o processo de criação e instituição das normas como o de aplicação. Ou, como prefere Celso Antônio Bandeira de Mello:

“... o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”. (Mello, p. 9).

O próprio Supremo Tribunal Federal registra a existência de conteúdo material no princípio, que, inclusive, implica a inconstitucionalidade da norma infraconstitucional dele inobservadora:

“O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa.

Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório.

A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade”<sup>1</sup>.

Nesse sentido, aliás, já era a advertência de Rui Barbosa:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualdade aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. *Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real*”. (Barbosa, p. 55)

## 2.2. A identificação dos equivalentes para fins de desigualação

Firmado o entendimento de que a isonomia opera principalmente na construção da norma jurídica abstrata, depara-se o intérprete com a maior dificuldade na

aplicação do princípio, que consiste em separar os critérios legítimos de diferenciação dos elementos de discriminação odiosa.

Ricardo Lobo Torres é de opinião de que a primeira dificuldade resulta da impossibilidade de polarizar os valores igualdade e desigualdade, pois...

“Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento da sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade.” (Torres, p. 261).

De fato, o princípio da igualdade impõe que, muitas vezes, se desiguale para que se o observe. Ao contrário, aplicar um tratamento igualitário quando se deveria desigualar é, também, antiisonômico.

Mas não é só, quando se está diante de situações não-equivalentes impositivas de desigualação, a isonomia só será alcançada se o tratamento desigual for proporcional ao desnível das situações.

Buscando-se, pois, a essência do princípio, pode-se formular a seguinte regra:

(a) situações realmente iguais obrigam a um tratamento isonômico direto;

(b) situações realmente distintas obrigam a um tratamento desigual, como *instrumento* de isonomia;

(c) o tratamento desigual, no entanto, deverá ser proporcional às diferenças cuja anulação se pretende e, ainda, compatível com a natureza da situação que se deseja igualar.

O cerne da questão, portanto, reside, em primeiro lugar, em identificar situações equivalentes. Constatando-se a igualdade da situação, a questão está resolvida, pois bastará o tratamento equivalente.

No entanto, caso sejam identificadas situações distintas, surgirão um segundo e terceiro problemas: qual deve ser o critério para a distinção das situações e em

que proporção devem ser desigualeados os tratamentos?

Canotilho registra que, para resposta dessa questão, o princípio da *proibição do arbítrio* funciona como um limite, mas não a soluciona por inteiro:

“A fórmula ‘o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente’ não contém o critério material de um juízo de valor sobre a relação de igualdade (ou desigualdade). A questão pode colocar-se nestes termos: o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de forma igualmente justa? Qual o critério de valoração para a relação de igualdade?

Uma possível resposta, sufragada em algumas sentenças do Tribunal Constitucional, reconduz-se à proibição geral do arbítrio: existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (*proibição do arbítrio*) tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária. O arbítrio da desigualdade seria condição necessária e suficiente da violação do princípio da igualdade. Embora ainda hoje seja corrente a associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples *princípio de limite*, será também insuficiente se não transpor já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade. Esta a justificação de o princípio da proibição do arbítrio andar sempre ligado a um critério material objetivo. Este costuma ser sintetizado da forma seguinte: existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se

basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem fundamento razoável “. (Canotilho, p. 565).

Fixa, portanto, o mestre lusitano critérios para detectar a arbitrariedade e, em consequência, a desigualdade, consistente na falta de fundamento sério, legítimo e razoável. Mais adiante, todavia, salienta que a razoabilidade não funciona apenas como um critério negativo, devendo atuar também na análise da natureza, do peso, dos fundamentos ou motivos justificadores de soluções diferenciadas.

Ricardo Lobo Torres trabalha o princípio da igualdade por um prisma apenas de vedação à desigualdade. Para tanto, utiliza o critério da razoabilidade, enquanto não-arbitrariedade, para identificar situações iguais:

“*Só a razoabilidade na escolha do legislador é que pode afastar a arbitrariedade em que radica a desigualdade.* O Tribunal Constitucional alemão estabeleceu alguns princípios para detectar a desigualdade: antes, na década de 50, aderira ao critério material, influenciado por Leibholz, afirmando que ‘a regra da igualdade é ferida quando não se encontra um fundamento racional, material ou derivado da natureza das coisas (*Natur der Sache*) para a diferenciação ou igualação da lei’, ou, recentemente, na década de 80, desenvolveu a argumentação apelidada de novo formalismo (*neue Formal*), baseada em comparação intersubjetiva, dizendo que a norma constitucional que prevê a igualdade de todos perante a lei é desrespeitada ‘quando um grupo de destinatários da norma (*eine Gruppe von Normadressaten*) em comparação com outro grupo de destinatários seja tratado de modo diferente, apesar de inexistir diferença de qualquer

qualidade ou peso (*von solcher Art und solchem Gewicht*), que justifique o tratamento desigual’. O constitucionalismo americano vem afirmando que a igualdade que penetra nas cláusulas dos *privileges and immunities equal protection, due process, domrant commerce e eminent domain* repele as ‘nuas preferências’ (*naked preferences*), isto é, as preferências destituídas de razão ou de fundamento nos direitos individuais.

*O princípio constitucional da igualdade, por conseguinte, significa sobretudo proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade (= não-razoabilidade).* (Torres, p. 263-264).

De fato, a identificação de uma arbitrariedade por si só alerta para a existência de algo antijurídico. No entanto, a definição da igualdade apenas por um conceito negativo não atende ao reclamo de uma conceituação precisa, assim como ocorre com a remessa dos limites de detecção da desigualdade a um critério de razoabilidade somente.

Buscando critérios claros para a fundamentação da desigualação isonômica, entendemos, antes de tudo, que ela deverá decorrer de fundamentos constitucionais. Em outras palavras, a desigualdade há de ser compatível com os valores constitucionais. Sem respaldo constitucional, não se tratará de desigualação como instrumento de isonomia, mas sim de discriminação.

Celso Antônio Bandeira de Melo já assim dissera:

“36. O último elemento encarece a circunstância de que não é qualquer diferença, conquanto real e logicamente explicável, que possui suficiência para discriminações legais. Não basta, pois, poder-se estabelecer racionalmente um nexo entre a diferença e um conseqüente diferenciado. *Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja cons-*

*titucionalmente pertinente. É dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva hão de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional.*

37. Reversamente, não podem ser colocadas em desvantagens pela lei situações a que o sistema constitucional empresta conotação positiva.

Deveras, a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os 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 valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania’.*” (Mello, p. 42).

Destarte, o ponto central para a desigualação fundada na isonomia é a adequada fundamentação do elemento de discrimen, de modo a que seja compatível com o sistema constitucional.

Não basta, no entanto, seja o fundamento adequado, importa também seja a desigualação manipulada de maneira proporcional, sob pena de, ao pretexto de distinção na lei para igualar materialmente, terminar criando-se uma nova situação antiisonômica, só que invertida.

Impõe-se aí o manejo das desigualdades com atenção ao princípio da proporcionalidade, assim definido pelo Tribunal Constitucional alemão:

“O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter

escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental”. (Bonavides, p. 372).

Finalmente, deve haver na desigualação uma pertinência lógica entre o elemento de discrimen e o bem jurídico que se pretende aplicado igualmente aos destinatários da norma.

“Então, no que atina ao ponto central da matéria abordada procede afirmar é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto.

Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto, concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fato de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia”. (Mello, p. 38-39).

Pode-se concluir, portanto, que a isonomia material é assegurada por meio de critérios de desigualação fixados na norma e que:

(a) encontrem fundamento compatível com os valores postos no sistema constitucional;

(b) guardem pertinência lógica entre as situações identificadas como desiguais e o bem jurídico que se pretende aplicado isonomicamente aos destinatários da norma;

(c) sejam manejados razoável e proporcionalmente em face das situações que se pretende desigualar e do fim da desigualação. Ou seja, o tratamento atribuído às situações não pode, a pretexto de igualar, acabar por criar uma nova situação antiisonômica.

É interessante notar que não se situa a razoabilidade no fundamento da desigualação. Pelo contrário, o fundamento deve estar solidamente justificado em valores constitucionais. A razoabilidade, na verdade, opera no último momento, concernente à definição da intensidade na conferência do tratamento desigual. A razoabilidade diz respeito, portanto, à intensidade da diferenciação, e não ao seu motivo.

De qualquer forma, é importante frisar que a isonomia revela duas faces: a primeira, negativa, implica a vedação da arbitrariedade; a segunda, positiva, não se contenta com a isonomia *formal* e exige que se desiguale situações distintas, mediante critérios razoáveis e proporcionais, como meio de alcançar a igualdade real.

### 3. Isonomia no sistema tributário nacional

O princípio da isonomia é geral e constitui direito fundamental. Dessa forma, encontra expressão em todos os ramos do direito, inclusive no Direito Tributário.

Diversos são os preceitos constitucionais impregnados por esse princípio no campo tributário, podendo-se citar o disposto no artigo 151, pelo qual veda-se à União instituir tributo não-uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, salvo no caso de

incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Também o artigo 152, ao proibir os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

E, ainda, o artigo 153, § 2º, inciso I, estipulando seja o Imposto sobre a Renda geral, universal e progressivo, e os artigos 153, § 3º, e 155, § 2º, inciso III, ao exigir e autorizar, respectivamente, para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, a observância da seletividade, enquanto critério de desigualação do encargo tributário a partir de uma presunção de renda em face da natureza do consumo.

Todas essas normas são corolários do princípio da igualdade em sede tributária. No entanto, o princípio da isonomia é postulado geral, expressamente consagrado mediante uma regra de limitação ao poder de tributar e uma de imposição de gradação dos encargos segundo a capacidade econômica.

O artigo 150, inciso II, é tido pela doutrina como o princípio da isonomia tributária propriamente dito e está vazado nos seguintes termos:

“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 os 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;”

Esse dispositivo representa, todavia, apenas uma face da isonomia, consistente na *vedação do arbítrio*.



Isso porque somente com a conjugação desse preceito com o do artigo 145, § 2º – que consagra o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” –, é que se tem a norma da isonomia real.

De fato, o preceito do artigo 150, inciso II, por si só, é representação expressa da igualdade material, vedando a instituição *na lei* de tratamentos desiguais entre contribuintes na mesma situação. Apenas esse dispositivo deixaria em aberto, no entanto, a possibilidade de tratamento igual a contribuintes que se encontrem em situações desiguais.

Incide, nesse ponto, o princípio da capacidade contributiva, para tornar claro que a norma da isonomia tributária *exige* o tratamento desigual dos contribuintes que, com base em um critério de capacidade econômica, estejam em situações distintas.

A norma da isonomia em matéria tributária, destarte, é composta de dois preceitos: o do artigo 150, inciso II, de conteúdo negativo, fixando a isonomia-vedação do arbítrio; e o do artigo 145, § 2º, de conteúdo positivo, exigindo a isonomia-capacidade contributiva.

A Constituição, portanto, fixou como elemento principal de *discrímén* para a isonomia tributária a capacidade econômica dos cidadãos. Assim, a sociedade deve repartir os encargos do Estado proporcionalmente às possibilidades econômicas de cada um.

É verdade, porém, que a igualdade tributária com base em elementos de capacidade contributiva não é facilmente aplicável a todos os tributos. Por esse motivo, a Constituição admite que taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas relevem essa norma, pois são tributos que

consideram mais diretamente outros valores, especialmente o da contraprestação e o do interesse econômico das categorias e do Estado.

A isonomia, para esses casos, atuará mais fortemente na vertente ‘vedação do arbítrio’, relativizando-se a isonomia-capacidade contributiva. Note-se, todavia, que não se trata de simplesmente afastar a capacidade contributiva, mas de compatibilizá-la com outros valores.

Assim, a instituição de taxas e contribuições de melhoria poderá ser influenciada por critérios relacionados com a natureza que possuem de tributo contraprestacional. As contribuições de intervenção no domínio econômico sofrerão influxo da finalidade de instrumento governamental de atuação naquele segmento econômico específico. E assim por diante.

Mas, de qualquer forma, *havendo possibilidade de conciliação* das peculiaridades desses tributos com a isonomia na distribuição dos encargos, não temos dúvida em afirmar que *a lei deve graduar o tributo* em face das possibilidades econômicas do contribuinte.

Em matéria de impostos, todavia, a isonomia na vertente capacidade econômica é imperativo inafastável, exceto naqueles casos em que a natureza do tributo não permita.

Nesse particular, e adotando-se a classificação dos impostos em pessoais e reais, os impostos pessoais sempre permitem e, por conseguinte, atraem insuportavelmente a graduação segundo a capacidade econômica.

Em se tratando de impostos reais, todavia, algumas observações são necessárias. De fato, até concordamos que algumas vezes eles não permitem a graduação segundo a capacidade econômica. No entanto, não se trata de regra geral, como aparentemente fez crer o Supremo Tribunal Federal<sup>2</sup>, pois o bem tributado pode ser um forte indicador de riqueza.

Corolário dessa constatação é a própria seletividade do IPI e do ICMS, que, aliás, vem-se aplicando, apesar da falta de previsão constitucional, ao ISS e, de forma compatibilizada com as suas peculiaridades extrafiscais, também ao Imposto de Importação e ao Imposto de Exportação.

Nesse sentido, inclusive, não identificamos óbices à progressividade, devidamente fundamentada em critérios de capacidade econômica, no imposto sobre a propriedade de veículos automotores ou de transmissão *inter vivos* de bens imóveis.

Podemos, portanto, afirmar que o artigo 150, inciso II traz a isonomia como um limite negativo, de vedação de discriminação, de distinções arbitrárias: situações iguais não podem ser tratadas diferentemente.

Já o princípio da capacidade contributiva traz um conteúdo positivo, de imposição de um tratamento diferente a quem se encontre em situação econômica desigual.

É a articulação, o cotejo dessas duas normas, com as ressalvas antes expostas, que faz o Sistema Tributário Nacional ter como um dos seus principais pilares a isonomia material.

Nesse particular, também a opinião de José Afonso da Silva:

“O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal. Diversas teorias foram construídas para explicar o princípio, divididas em *subjetivas* e *objetivas*.

As *teorias subjetivas* compreendem duas vertentes: a do *princípio do benefício* e a do *princípio do sacrifício igual*. O primeiro significa que a carga dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutaram da atividade governamental:

conduz à exigência da tributação proporcional à propriedade ou à renda; propicia, em verdade, situações de real injustiça, na medida em que agrava ou apenas mantém as desigualdades existentes. O princípio do sacrifício ou do custo implica que, sempre que o governo incorre em custos em favor de indivíduos particulares, esses custos devem ser suportados por eles. (...) Esse critério de sacrifício igual redundante, na verdade, numa injustiça, porque, numa sociedade dividida em classes, não é certo que todos se beneficiem igualmente das atividades governamentais.

As *teorias objetivas* convergem para o *princípio da capacidade contributiva*, expressamente adotada pela Constituição (art. 145, § 1º), segundo o qual a carga tributária deve ser distribuída na medida da capacidade econômica dos contribuintes...

Não basta, pois, a regra de isonomia estabelecida no *caput* do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que é *vedado 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* (art. 150, II). Mas também consagrou a regra pela qual, *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes* (art. 145, § 1º). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contributiva dos contribuintes, já discutido antes. *Aparentemente as duas regras se chocam. Uma*

*veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade". (Silva, p. 201-203).*

#### 4. A isonomia tributária em face das isenções fiscais

A isonomia tributária é corolário do princípio da igualdade perante os encargos do Estado. Isso significa que todos devem igualmente contribuir com o Estado, seja financiando a sua atuação, seja suportando os ônus decorrentes das suas atividades.

Nesse sentido, registra Canotilho:

“Uma outra manifestação do princípio da igualdade é a que os autores designam por *igualdade perante os encargos públicos (égalité devant les charges publiques, Lasten-gleichheit)*. O seu sentido tendencial é o seguinte: (1) os encargos públicos (impostos, restrições ao direito de propriedade) devem ser repartidos de forma igual pelos cidadãos; (2) no caso de existir um sacrifício especial de um indivíduo ou grupo de indivíduos justificado por razões de interesse público, deverá reconhecer-se uma indemnização ou compensação aos indivíduos particularmente sacrificados”. (Canotilho, p. 568)

Os tributos – enquanto fonte de receita derivada do Estado – devem, portanto, ser distribuídos isonomicamente entre os cidadãos, especialmente por meio da universalidade e da graduação conforme a capacidade econômica.

Essa tarefa foi inicialmente cumprida pelo próprio constituinte, na medida em que distribuiu os impostos entre as várias

bases imponíveis que expressam capacidade econômica, notadamente as rendas, o patrimônio e o consumo.

Mas, como fica ao legislador complementar e ordinário a definição das hipóteses de incidência de cada um dos tributos, opera o princípio da isonomia (via vedação de tratamento arbitrário do art. 150, II, e via capacidade contributiva do art. 145, § 2º) como limitador e ao mesmo tempo orientador dessa atividade. Vale dizer, o legislador fica adstrito à igualdade-vedação de arbítrio e à igualdade-capacidade contributiva na definição das hipóteses de incidência e na instituição dos tributos.

Logo, o legislador não é livre para desigualar contribuintes com capacidades econômicas equivalentes ou igualar contribuintes com capacidades distintas, exceto quando a própria natureza do tributo não o permita (hipótese em que opera plenamente apenas a isonomia-vedação do arbítrio, mas não a isonomia-capacidade contributiva).

Ora, é justamente nesse contexto que são recebidas as isenções tributárias. A isenção, como se sabe – e indiferentemente da natureza jurídica que se lhe atribua –, implica renúncia pelo Estado à receita de determinado tributo. *Trata-se, pois, de uma exceção à regra da universalidade na tributação, corolário da igualdade.*

Ao conceder uma isenção, total ou parcial, o Estado abre mão de recursos públicos em favor de um particular ou um grupo de indivíduos. É o mesmo que uma subvenção, só que, ao invés de influir nas despesas, acarreta uma redução das receitas.

Não é a toa, aliás, que o constituinte determinou o mesmo tratamento orçamentário à subvenção e à isenção, ao dispor no parágrafo 6º do art. 165 que o projeto de lei orçamentária deve ser acompanhado de demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios

e outros benefícios tributários, financeiros e creditícios.

*Sempre que se concede a uma pessoa ou a um grupo de pessoas benefício fiscal, o ônus do tributo não pago é assumido pelo restante da sociedade. Todos os demais contribuintes deverão, pois, pagar tributos mais elevados para compensar o que deixou de ser arrecadado em função de isenção concedida.*

*E, se o benefício não encontrar sólido fundamento, que justifique adequadamente essa desigualdade, o Estado estará discriminando todos os demais cidadãos.*

*A regra, portanto, é que a concessão de isenção atenta contra a igualdade e, com isso, afronta a Constituição. No entanto, se ela for fruto da ponderação de outros valores constitucionais, será admitida, sobrepondo-se à isonomia tributária fundamentada na divisão dos encargos do Estado conforme a capacidade econômica. É o caso, por exemplo, da isenção concedida com o intuito de incentivar o desenvolvimento regional, ou seja, no contexto de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III, da Constituição).*

Logo, somente quando admitida pela própria Constituição, como instrumento de preservação ou promoção de valores por ela positivados, será tolerável a isenção.

Lapidar, nesse particular, a assertiva de Ricardo Lobo Torres:

*“O Estado ofende a liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades fiscais infundadas, através dos privilégios odiosos ou das discriminações” (Torres, p. 276).*

### *5. Isenções fundamentadas e isenções odiosas: critérios para identificação*

A princípio não se admitem isenções, pois, como visto, elas atentam à igualdade tributária, em especial nas vertentes da universalidade e da graduação dos tributos segundo a capacidade econômica. No entanto, caso sejam fundamentadas em

valores consagrados constitucionalmente, podem ser admitidas, enquanto fruto da ponderação de vários valores situados no mesmo plano (o constitucional).

Logo, fora das hipóteses de consagração no plano fiscal de direitos ou interesses abraçados constitucionalmente, toda isenção será um privilégio odioso, repellido pelo nosso sistema jurídico.

Ricardo Lobo Torres pondera que:

*“A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso.” (Torres, p. 288).*

Com efeito, na concessão de isenção se opera uma desigualdade na distribuição dos encargos do Estado, fundada não necessariamente no princípio da capacidade econômica. O elemento de discriminação para a concessão do benefício fiscal reside, normalmente, em outros valores.

Ou seja, enquanto a aplicação do preceito genérico da isonomia tributária impõe a adoção da capacidade econômica como elemento de discriminação, na concessão de isenção o cerne da desigualdade dá relevo a outros valores constitucionais.

Pode-se, dessa forma, fixar os seguintes critérios para a identificação da juridicidade da isenção: (a) ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; (b) haver pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária; (c) ser concedida por meio de mecanismos razoáveis e em valores proporcionais ao fim buscado.

*(a) Fundamento em um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente*

Com efeito, sendo a igualdade um princípio fundamental, somente mediante a

influência de outros princípios constitucionais poderá ser mitigada a sua aplicação. Em outras palavras, é o cotejamento dos valores constitucionais que sinaliza quem, quando e em quais situações podem receber tratamento de desoneração tributária – por meio da isenção.

Isso porque, como demonstrado, o valor capacidade contributiva é a base da igualdade material tributária. *A priori*, portanto, é ela que define as situações equivalentes e norteia as desigualdades, enquanto instrumento de isonomia tributária. No entanto, a igualdade-capacidade contributiva poderá sofrer interação com outros valores, não só econômicos como sociais, postos também no plano constitucional, passíveis de serem alcançados por meio de um tratamento tributário diferenciado.

Exemplificativamente, seguem alguns preceitos constitucionais indicativos de valores justificadores do afastamento ou da mitigação da capacidade contributiva como elemento de discrimen na fixação da carga tributária e que, desse modo, poderiam fundamentar a concessão de isenções:

- a *proteção ao mínimo existencial*, que, apesar de também ser alcançada por meio do princípio da capacidade contributiva, antecede qualquer consideração sobre a existência dessa capacidade. É corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa humana (artigos 1º, III, e 3º, III). Os impostos diretos colocam em risco essa proteção, quando incidem indiscriminadamente sobre produtos integrantes do rol necessário à subsistência (ex.: arroz, feijão). No mesmo vício incorrem tributos, como a CPMF, que alcança todos os cidadãos indistintamente, inclusive nos seus rendimentos mínimos. Para esses casos, aliás, o legislador deve ou instituir uma isenção ou criar instrumentos de compensação (v.g., compensar o encargo da CPMF com aumento do salário mínimo);

- a *redução das desigualdades sociais* (art. 3º, III), inclusive como instrumen-

to acessório nas ‘ações afirmativas’, propiciando facilidade de acesso a bens e serviços públicos (imagina-se, aqui, v.g., a isenção de custas judiciais para facilidade no acesso à Justiça a determinados grupos sociais usualmente discriminados, como os quilombolas);

- a *redução das desigualdades regionais*, mediante incentivo ao desenvolvimento regional (art. 3º, III, art. 43, § 2º, III, e art. 151, I), tais como os concedidos a empresas instaladas na área da SUDENE;

- *os direitos sociais*, notadamente a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados (art. 6º). É o caso das isenções de imposto sobre a renda concedidas a portadores de algumas doenças crônicas (AIDS, cardiopatias, ...) ou a quem realiza doações a instituições de amparo às crianças e adolescentes;

- o incentivo ao *pleno emprego e às pequenas e microempresas* (art. 170, VIII, IX, e art. 179). Fundamenta, atualmente, o tratamento favorecido dado às microempresas e às pequenas empresas, por meio do ‘SIMPLES’;

- estímulo ao *cooperativismo* (art. 174, § 2º);

- *desenvolvimento agrícola* (art. 187). Autoriza que o imposto sobre a produção rural seja inferior ao da produção industrial;

- o *incentivo à produção de bens e valores culturais* (art. 216, § 3º). Há, nesse sentido, o incentivo fiscal à cultura, mediante deduções no imposto de renda;

- o fomento do *desporto* (art. 217, II);

- o investimento em *ciência e tecnologia* (art. 218, § 4º); e

- o estímulo à *guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado* (art. 223, § 3º, VI). Nesse particular, seria o caso

de instituir isenções de imposto sobre a renda para aqueles que promovessem a guarda das crianças ou adolescentes referidos.

É oportuno ressaltar que os valores fundamentantes do sacrifício da igualdade tributária variam historicamente, assim como em função da cultura dos povos. Dessa forma, o valor que no Brasil de hoje autoriza a isenção não será necessariamente o mesmo do Brasil de ontem ou de amanhã, da mesma maneira que não precisa coincidir com o vigente em outros países.

Imagine-se, por exemplo, uma isenção na venda de perfumes no Brasil e na França. No Brasil, não teríamos dúvida em afirmar a odiosidade dessa isenção, em face da notória superfluidade do produto no hábito e nas necessidades do nosso País. O mesmo, todavia, não poderíamos firmar com relação à França, onde se diz não ser comum o banho diário. Lá o perfume pode assumir até mesmo ares de bem relacionado com o mínimo existencial e, com isso, justificar tratamento tributário favorecido.

(b) *Pertinência lógica entre a isenção concedida e o fundamento da concessão*

Evidentemente que a isenção deve estar intimamente relacionada com o fundamento que lhe deu causa. Isso diz respeito tanto ao contribuinte beneficiado (critério *subjetivo*) como à renda, bem ou atividade desonerada (critério *objetivo*). Não se concebe, por exemplo, uma isenção fundada na busca do pleno emprego sendo concedida a uma empresa que não tenha planos de contratação de mão-de-obra ou sem projeto de abertura de novos postos de trabalho (vício no critério *subjetivo*). Ou que um incentivo fundamentado no mínimo existencial implique a isenção do imposto incidente sobre a venda de automóveis (vício no critério *objetivo*).

(c) *Proporcionalidade entre a isenção e o bem jurídico que visa garantir*

A pretexto de se proteger algum daqueles valores colhidos pelo constituinte, não

pode a isenção gerar ao contribuinte benefício desproporcional ao seu esforço. Assim, por exemplo, uma empresa não pode ser isentada do pagamento *de todo o seu imposto* sobre a renda em virtude de aplicar *parte dos seus lucros* no fomento ao desporto.

A proporcionalidade, portanto, assim como ocorre quando se trata da graduação da desigualação enquanto instrumento de isonomia (vide o item 1 *supra*), deve ser observada na definição do quanto a isenção vai afetar a obrigação tributária originária, para que não se transforme em benefício exagerado.

Gilmar Ferreira Mendes já registrou que

“A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o *princípio da proporcionalidade*.

Essa nova orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no *princípio da reserva legal proporcional* (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a *adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (Geeignetheit) e a necessidade de sua utilização (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit)*. Um *juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito)*”. (Mendes, p. 475).

Em sendo a isenção uma relativização da isonomia tributária, está, pois, circunscrita às medidas adequadas e necessárias a se alcançar o fim proposto. De fato, a isenção não pode afetar o direito à isonomia tributária além do necessário ao alcance do seu objetivo.

### 6. Conclusão

Do acima exposto, podemos extrair as seguintes conclusões:

1. No Brasil, o princípio da igualdade não é simplesmente formal, ou apenas perante a lei. Pelo contrário, ele é essencialmente material e está voltado para a atividade de produção legislativa.

2. O princípio da igualdade tem um conteúdo negativo e um positivo. O conteúdo negativo implica a vedação à arbitrariedade. O conteúdo positivo determina seja dado tratamento desigual a situações desiguais.

3. A desigualação, no entanto, deve (a) ser fundamentada em critérios constitucionais, (b) estar manejada de forma razoável e proporcional, e (c) guardar pertinência lógica com o bem jurídico que se deseja aplicado igualmente.

4. A isonomia é um dos pilares do sistema tributário nacional. Ela implica (i) a vedação da discriminação e (ii) a graduação dos tributos, sempre que possível, com base na capacidade econômica dos contribuintes. A capacidade contributiva é, portanto, o elemento de *discrimen* em matéria de igualdade tributária material.

5. Considerado apenas o valor constitucional da isonomia tributária, não haveria isenções, pois implicaria discriminação dos cidadãos que pagam regularmente os seus tributos. No entanto, a isenção é admitida enquanto fruto da

ponderação de outros valores constitucionais, afetados pela incidência tributária ou que dela se utilizam como instrumento.

6. A isenção, para ser constitucional, além de ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado na própria Constituição, deve (a) ser razoável e proporcional ao fim que busca garantir e (b) guardar pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária.

### Notas

<sup>1</sup> Mandado de Injunção nº 58 – DF, Rel. p/ acórdão Ministro Celso de Mello, RTJ 134:1025.

<sup>2</sup> RE nº 204.827-SP, no qual se decidiu pela inconstitucionalidade do IPTU progressivo.

### Bibliografia

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 7. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, [199?].
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- DWORKIN, Ronald. Ação afirmativa. In: *O Estado de São Paulo*. 30.08.97.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. O princípio constitucional da igualdade perante a lei e o Poder Legislativo. In: *RT*, 1970.
- MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Repertório IOB de Jurisprudência* 23/94, p. 475.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- SLAIBI FILHO, Nagib. *Anotações à Constituição de 1988*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.