

O PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

THE PRINCIPLE OF EQUALITY IN TAX MATTERS

GRAZIELA C. DA SILVA B. MACHADO

Mestre pelo Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA, pós graduada em Direito Tributário pelo IBEJ, graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR e em Administração de Empresas pela Fundação de Estudos Sociais do Paraná – FESP/PR, professora de Planejamento Tributário ICMS/IPI/ISS na pós graduação em Gestão Tributária na FESP/PR e sócia da empresa LTA Consultoria e Assessoria Tributária e Aduaneira. E-mail: grazielasilva.machado@gmail.com

FRANCISCO CARDOZO OLIVEIRA

Pós-Doutor pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Mestre e Doutor pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Professor do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Juiz de Direito no Tribunal de Justiça.

DEMETRIUS NICHELE MACEI

Pós-doutor pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012). Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela

Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização e mestrado na Faculdade de Direito Curitiba (UNICURITIBA).

RESUMO

A igualdade é valor e princípio da nossa Constituição. A sua aplicação não resulta em tratar a todos igualmente, mas sim, de não permitir que o fator utilizado como discrimen não tenha correspondência lógica com o tratamento dispensado em virtude da referida discriminação. É necessário que não seja utilizado como critério distintivo atributos que nada significam em relação ao resultado final que se pretenda alcançar. No campo tributário, os tratamentos tributários diferenciados, se tornam ainda mais relevante, na medida em que ao tributar mais ou menos, estar-se-á influenciando diretamente na atividade comercial dos contribuintes, todavia, havendo motivo para a discriminação cabe ao legislador realizá-lo e ao judiciário aplicá-lo.

PALAVRAS-CHAVE: Igualdade; Tributo; Discrimen; Desoneração.

ABSTRACT

Equality is the value and principle of our Constitution. Its application does not result in treating all equally, but rather of not allowing the factor used as discrimination to be logically mismatched with the treatment provided by virtue of said discrimination. It is necessary not to use as a distinctive criterion attributes that have no meaning in relation to the final result that is intended to be achieved. In the tax field, differentiated tax treatments become even more relevant, since in taxing more or less, it will be

directly influencing the commercial activity of taxpayers, however, there being a reason for discrimination, it is up to the legislator, And apply it to the judiciary.

KEYWORDS: Equality; Tribute. Discrimination; Discharge.

INTRODUÇÃO

“Deus criou o homem à sua imagem; criou-o à imagem de Deus, criou o homem e a mulher”. (Gênesis, 1, 27).

Verifica-se que a igualdade transcende ao próprio Estado, sendo um conceito, ainda que formalmente, inerente a todo ser humano.

Bom seria se a igualdade não precisasse ser invocada e o ser humano por desígnios próprios repetisse as diferenças uns dos outros, todavia, infelizmente, a prática do dia-a-dia nos revela que nem sempre isso é possível.

No Brasil, a igualdade se apresenta como um valor do Estado e como uma garantia do cidadão de não ser tratado de forma distinta em virtude da sua opção sexual, credo, raça, cor, idade, ou qualquer outra situação desarrazoada.

Todavia, pode-se dizer que o princípio da igualdade requer tratamento diferenciado quando seja necessário desigualar para igualar. É porque em muitas situações, o tratamento concedido visa atingir objetivos outros do Estado Democrático de Direito, como por exemplo, a inclusão de pessoas afrodescendentes, portadores de necessidades especiais, ou seja, são situações em que o tratamento diferenciado, visa em certa medida, dar condições de igualdade àqueles que se encontram em situação desigual.

O presente artigo visa num primeiro momento apresentar o princípio da igualdade de forma ampla, para num segundo momento tratá-lo no âmbito tributário,

com o objetivo de averiguar em que medida a Constituição autoriza a concessão de tratamento diferenciado em relação aos tributos.

A igualdade no âmbito tributário é de extrema relevância, uma vez que na seara dos tributos, todo fator de discrimen que objetiva atingir uma porção maior do patrimônio ou ao contrário, não atingi-lo, deve-se justificar.

O tratamento diferenciado é, muitas vezes, determinado ou estimulado pelo legislador, que visa atingir objetivos outros que não o meramente arrecadatório, como por exemplo, desonerar produtos essenciais, como os denominados “produtos da cesta básica” ou estimular a criação e a permanência das microempresas e empresas de pequeno porte.

Ademais, ainda que o tratamento diferenciado tenha conteúdo que justifique a sua concessão, por certo, pode ocorrer que outras pessoas, empresas ou grupos não abrangidos por ele, questionem a validade do tratamento dispensado, por isso, se pretende também com o presente artigo, analisar em que medida o julgador pode intervir em tais situações.

1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A igualdade é um valor disposto no texto Constitucional, logo, dúvidas não há da sua função de alicerce da República Federativa do Brasil – Estado Democrático de Direito.

A igualdade também é expressão máxima dos direitos e garantias fundamentais, pois, logo no início do caput do art. 5º está disposto que: “Todos são iguais perante a lei”, logo, a igualdade se coloca como um princípio primeiro da nossa Constituição.

Carvalho (2009, p. 163) destaca que: “os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”.

Seja como princípio, seja como valor, a igualdade reflete a posição assumida pelo Estado brasileiro de aplicá-la e buscá-la constantemente, ademais, importante

observação é feita por Alexy (2015, p. 153) ao discorrer sobre a teoria dos princípios e dos valores: “O modelo de princípios e o modelo de valores mostram-se, na sua essência, estruturalmente iguais, exceto pelo fato de que o primeiro se situa no âmbito deontológico (no âmbito do dever-ser), e o segundo, no âmbito axiológico (no âmbito do bom)”.

Faz-se necessário destacar, que a igualdade apregoada é a igualdade formal, isso porque, no texto constitucional há uma limitação “perante a lei” e nesse sentido observa Grau (2014, p. 22) que: “nos dá conta de sua inconsistência, visto que a lei é uma abstração, ao passo que as relações sociais são reais”.

Todavia, é compreensível a preocupação do legislador em colocar “perante a lei” já que sabidamente, somos diferentes conforme assevera Alexy (2015, p. 397): “Diferenças em relação à saúde, à inteligência e à beleza podem ser talvez um pouco relativizadas, mas sua eliminação se depara com limites naturais”.

Nesse sentido, merece destaque a observação feita por Mello (2009, p. 11) ao dispor sobre a igualdade: “Sabe-se que entre as pessoas há diferenças óbvias, perceptíveis a olhos vistos, as quais, todavia, não poderiam ser, em quaisquer casos, erigidas, validamente, em critérios distintivos justificadores de tratamentos jurídicos díspares”, assim, reconhece-se as diferenças, todavia, é necessário averiguar em que medida elas podem ser invocadas como critério a determinar tratamento diferenciado.

A primeira parte do art. 5º da Constituição determina que: “Todos são iguais perante a lei, sem **distinção de qualquer natureza** (grifo nosso)”, assim, parece confuso falar em tratamento diferenciado, na medida em que a própria Constituição determina a não distinção, todavia, conforme observa Mello (2009, p. 18): “o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas”, logo, a Constituição não proíbe o tratamento diferenciado, mas impõe que haja fundamento em sua adoção e que este não configure arbítrio ou mera liberalidade do legislador.

É nesse sentido que Mello apresenta três critérios para identificação do desrespeito a isonomia, que assim podemos resumir: a) o fator tomado como discrimen em si, b) relação lógica entre o fator de discrimen e o tratamento diferenciado e c) se estes não afrontam o texto constitucional. (Mello, 2009, p. 20).

Logo, para que a lei possa conceder tratamento diferenciado a situações, pessoas ou coisas é necessário que haja coerência em relação ao que se pretender discriminar com o tratamento concedido em virtude da referida discriminação.

Ainda alerta Mello, que o tratamento diferenciado não pode ser singularizado, de tal forma que se atinja determinada pessoa e assim a norma seja criada apenas para atender a esta pessoa(já conhecida e praticante do ato). (Mello, 2009, p. 23).

Lógico, que não se quer afirmar que o tratamento diferenciado não possa atingir determinados indivíduos, grupos ou pessoas, mas essas situações abrangidas devem se referir a situações presentes e futuras, pois, nos dizeres de Mello (2009, p. 25):

Trata-se, então, de saber se a regra deixa portas abertas à eventual incidência futura sobre outros destinatários inexistente à época de sua edição, ou se, de revés, cifra-se quer ostensiva quer sub-repticiamente apenas a um destinatário atual. Neste último caso é que haveria quebra do preceito igualitário.

Ademais, uma norma que disponha sobre um tratamento diferenciado com foco por exemplo na pessoa “X”, não deve prosperar, pois, a pessoa “X” em si não pode ser tomada como fator de discrimen, a não ser em situações previstas no próprio texto constitucional, como veremos mais adiante, eis, a importância da lei ser geral e abstrata.

Ainda observa Moraes (2002, p. 64): “o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça”.

Aristóteles (2009, p. 109) ao tratar acerca da justiça no Livro V dispõe: “Porque se as pessoas não forem iguais não terão partes iguais, e é daqui que resultam muitos conflitos e queixas, como quando pessoas iguais têm e partilham partes desiguais ou pessoas desiguais têm e partilham partes iguais”.

Logo, as situações que permitem a adoção de tratamento diferenciado relacionar-se-ão as pessoas, situações ou coisas e não ao tempo, pois, este, em nada pode justificar o tratamento diferenciado que, diga-se de passagem, só pode ocorrer

quando haja pertinência entre a situação discriminada e o tratamento diferenciado aplicado.

Nesse ponto, ensina-nos Mello: “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 do benefício deferido”; assim, não faria sentido a norma que diferenciasse o intervalo de almoço à “homens” e “mulheres”, ora, que há diferenças entre homens e mulheres, isso é sabido, todavia, o tratamento diferenciado concedido: “diferença de intervalo para o almoço” não tem correspondência lógica com a distinção entre “homens” e “mulheres” já que ambos necessitam do intervalo para o almoço; outra situação seria, o de conceder um intervalo de tempo à mulher que esta amamentando o seu filho.

Alexy ao tratar especificamente do princípio da igualdade, nos revela o posicionamento adotado pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão em relação a sua violação (2015, p. 403):

O enunciado da igualdade é violado se não é possível encontrar um fundamento razoável, que decorra da natureza das coisas, ou uma razão objetivamente evidente para a diferenciação ou para o tratamento igual feitos pela lei; em resumo, se a disposição examinada tiver que ser classificada como arbitrária.

Assim, para o Tribunal alemão, o princípio da igualdade é violado se o fundamento para a diferenciação não for razoável, nesse sentido dispõe Alexy (2015, p. 408): “A necessidade de se fornecer uma razão suficiente que justifique a admissibilidade de uma diferenciação significa que, se tal razão não existe, é obrigatório um tratamento igual”, o que também é destacado pelo ordenamento jurídico brasileiro, pois, o tratamento diferenciado conforme já verificado em Mello, não pode ser injustificado ou concedido aleatoriamente; é necessário que a discriminação seja pertinente ao tratamento dispensado e que este não afronte o texto constitucional, ou dizendo de outra maneira, que sejam concedidos justamente visando os valores, objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito.

O filósofo dinamarquês Alf Ross, em seu clássico livro sobre “Direito e Justiça”, descreve que: “O requisito de igualdade encerra unicamente a exigência de que ninguém, de forma arbitrária e sem razão suficiente para isso, seja submetido a um tratamento que difere daquele que se dá a qualquer outra pessoa”, assim, não se justifica aplicação de tratamento diferenciado se não há fundamento na norma, ou ainda que haja disposição normativa, esta imponha tratamento diferenciado não autorizado pelo texto Constitucional.

Em relação ao destinatário do princípio da igualdade, já é pacífico entre diversos autores¹, que este é dirigido tanto ao legislador, quanto ao aplicador da norma, nesse sentido observa Silva (2002, p. 217): “(1) como interdição ao juiz de fazer distinção entre situações iguais, ao aplicar a lei; (2) como interdição ao legislador de editar leis que possibilitem tratamento desigual a situações iguais ou tratamento igual a situações desiguais por parte da Justiça”.

Assim, o princípio da igualdade se volta tanto ao legislador, proibindo-o de criar situações discriminadoras às pessoas que se encontram em situações equivalentes, bem como ao intérprete. (Moraes, 2002, p. 65).

2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

De acordo com o art. 150, II, do texto Constitucional que trata das “limitações ao poder de tributar”, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (Brasil, 1988):

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.

¹Nesse sentido comungam: José Afonso da Silva, Alexandre de Moraes e Celso Antonio Bandeira de Mello nas obras citadas no presente artigo.

Logo, no campo tributário, a igualdade é aplicada, a fim de evitar que se conceda tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Essa preocupação do legislador constituinte é prudente, na medida em que o tributo interfere diretamente no patrimônio dos cidadãos, e por isso, qualquer tratamento irregular que vise privilegiar uns em detrimento de outros, deve ser abolido.

Em relação a possibilidade de tratamento diferenciado no campo tributário discorre Paulsen (2014, p. 30): “A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no tributário”, assim as situações diferenciadoras no campo tributário são possíveis e apresentam-se sobre a forma de imunidade, não incidência, isenção, entre outras hipóteses.

O importante nessas situações é saber em que medida o tratamento tributário diferenciado foi adotado, pois considerando que o tributo, afeta formalmente, a todos, é necessário identificar quais os critérios utilizados a diferenciar uns dos outros.

Paulsen (2014, p. 72) ao analisar a igualdade tributária sustenta que: “Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais”.

Em relação a capacidade contributiva determina o art. 145, § 1º, da Constituição (Brasil, 1988) que:

Sempre que possível (grifo nosso), os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo **a capacidade econômica do contribuinte** (grifo nosso), 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.

A capacidade contributiva se situa como princípio geral do sistema tributário, se revelando nos dizeres de Paulsen (2014, p. 26): “como promotor e não como violador do princípio da igualdade”, de tal forma que por meio dele se reconhece que o tratamento diferenciado pode ser concedido em função da capacidade econômica do contribuinte.

Klaus Tipke (2012, p. 21), em seu livro sobre “Moral Tributária”, define capacidade contributiva como: “Cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante e sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”; sua visão resulta do fato que, para que os contribuintes possam pagar seus tributos é necessário primordialmente que eles possuam renda.

O tema sobre a proteção ao mínimo existencial é objeto de poucos estudos no Brasil, todavia, merece destaque a tese de doutorado de Alexander Valadão (2008, p. 165) em que afirma que: “a proteção vital é determinada pela incapacidade contributiva, já que os bens jurídicos patrimoniais que a representam, embora sejam expressão de capacidade econômica, não são suficientes senão para satisfazer minimamente à existência da pessoa”.

Analisando a necessidade de proteção do mínimo vital dispõe Paulsen (2014, p. 27): “Impõe-se, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência”, assim, o mínimo existencial, visa garantir que não se tribute aquilo que é necessário a existência digna do cidadão, embora sua aplicação também seja possível, em relação a pessoa jurídica.

Importante destacar que o princípio da capacidade contributiva tal como consta no texto Constitucional refere-se a impostos, não dispendo sobre as demais espécies tributárias, entretanto, observa Paulsen (2014, p. 64): “cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”.

Abaixo, destaca-se algumas situações em que se destaca o princípio da capacidade contributiva:

- a) Imposto de Renda (IR) - art. 153, III e § 2º, I, “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”;
- b) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) – art. 153, VI e § 4º, I, “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”;

- c) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) – art. 156, I, e § 1º, “ser progressivo em razão do valor do imóvel” e “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Importante salientar que as situações acima tratadas são apenas exemplificativas, considerando que, conforme disposto anteriormente e previsto no texto constitucional, sempre que possível os tributos serão exigidos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Analisar-se-á a concessão de tratamentos diferenciados por razões extrafiscais.

A extrafiscalidade esta relacionada a condutas que o legislador pretende alcançar além do arrecadatório (fiscal), assim, pode-se dizer que as razões extrafiscais são aquelas adotadas com vistas a estimular compra de determinados produtos, venda para determinadas regiões, grupo de pessoas, setores, entre outros.

Nesse sentido, observa Carvalho (2009, p. 255) ao analisar a função extrafiscal que: “a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente válida, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”.

Por isso, o legislador levando em considerações fatores outros que não o meramente arrecadatório, poderá dispensar tratamento diferenciado como: isenção, base de cálculo reduzida, créditos presumidos entre outros, sempre que entender que determinadas proteções ou distinções são necessárias, tendo com fundamento o princípio da igualdade que visa em última análise dispensar tratamento adequado para situações diferenciadas das hipóteses normais.

Assim é que o legislador concede tratamento diferenciado por exemplo, para produtos integrantes da chamada cesta básica de alimentos, medicamentos quimioterápicos, entre outras hipóteses.

Observa Paulsen (2014, p. 30) que a possibilidade de tratamento diferenciado se justifica quando: “presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ele guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado”, ou seja, aqui também

se faz presente os critérios propostos por Celso Antonio Bandeira de Mello (tratados no tópico 1) de que o fato discriminado e o tratamento dispensado a ele deve guardar uma correlação lógica.

Ainda merece destaque, o art. 152 da Constituição que assim dispõe: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer **diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino**(grifo nosso)”.

Nesta situação o constituinte foi categórico: proibindo tratamento desigual em razão da procedência ou destino de bens e serviços. Tal proibição tem razão de ser, pois, considerando a extensão territorial do Brasil e a nossa divisão em Unidades da Federação, é louvável que o legislador tenha impossibilitado o tratamento diferenciado, o que na prática poderia provocar sérias consequências à população, na medida em que o Estado pudesse gravar de forma mais onerosa produtos recebidos de outros.

Ademais, considerando que os tributos têm um peso considerável na vida dos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, qualquer situação diferenciadora que não seja devidamente fundamentada poderá implicar uma série de transtornos e resultados não satisfatórios aos seus destinatários, pois, conforme assevera Tipke (2012, p. 21): “Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então reconhecer nos outros”.

Por isso, o princípio da igualdade, em especial no campo tributário, é de grande relevo, não porque ele seja, o mais importante, já que em sendo um princípio não há como dizer que um é mais importante do que o outro (pois, nas devidas proporções eles devem ser ponderados); mas sim, que ele se reveste na segurança de que os contribuintes serão tributados na medida das suas capacidades, quando for possível, ou na medida das suas desigualdades quando se encontrarem em situações diferenciadoras que mereçam tratamento diferenciado.

3. ALGUMAS SITUAÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEGISLAÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

Pretende-se, a partir deste ponto, analisar situações tributárias constitucionalmente previstas em que se autorizou ou que se impôs o tratamento tributário diferenciado, bem como algumas legislações infraconstitucionais.

O primeiro ponto está previsto no art. 146, III, “d”, da Constituição que determina à Lei Complementar conceder tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Nesse sentido, foi publicada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 que estabelece normas gerais relativo ao tratamento diferenciado a ser concedido as microempresas e empresas de pequeno porte.

A referida lei considera como microempresa, aquela que aufera em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte, a que aufera em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

A essas empresas deu-se um tratamento diferenciado - denominado “Simples Nacional”- em relação a apuração dos tributos tanto da esfera federal, estadual e municipal, permitindo-lhes recolhimento de forma unificada de acordo com o faturamento auferido pela empresa no mês anterior por meios de alíquotas previamente conhecidas dispostas em suas tabelas.

Essa situação é um exemplo de tratamento diferenciado, em que o princípio da igualdade foi empregado para conceder tratamento diferenciado àquelas empresas que se encontram num patamar distinto, ou seja, as microempresas e empresas de pequeno porte; o critério escolhido para determinar a discriminação, de um modo geral – porque também há limitações em relação às atividades desenvolvidas – foi o faturamento, tendo como resultado um recolhimento unificado dos tributos.

A luz dos critérios expostos no tópico 1 há pertinência lógica entre o fato eleito como discrimen (faturamento) e o tratamento concedido, qual seja, o recolhimento de

todos os seus tributos de forma única e por meio de alíquotas previamente estabelecidas.

Ao tratar as microempresas e empresas de porte de forma diferenciada o legislador permitiu a elas receber tratamento apropriado em relação a sua condição de microempresa ou empresa de pequena porte, favorecendo a sua abertura, a contratação de funcionários, a participação em contratações públicas, entre tantos outros benefícios, que talvez não fossem possíveis, se não houvesse o tratamento diferenciado.

Podem grandes empresas alegar que o tratamento concedido é inconstitucional? Por certo que não, pois, ao desigualar as microempresas e as empresas de pequeno porte, o legislador nada mais fez, do que permitir a essas alcançar uma igualdade, não em termos de faturamento, mas em oportunidade de negociação junto às demais empresas.

Também coube ao constituinte de 1988 vedar a instituição de impostos, os quais estão previsto no art.150, VI (Brasil, 1988), 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:

.....

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Ao vedar a instituição de impostos sobre as situações acima previstas, o legislador de plano fixou os contornos do tratamento diferenciado, impedindo assim que tanto a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios viessem a cobrar impostos sobre as hipóteses abrangidas.

É lógico, que não se pode ignorar, as diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre as situações imunizantes previstas no texto constitucional, todavia, o que se pretende destacar para os fins propostos, é de que tal tratamento diferenciado foi entendido como relevante para a Constituição de 1988, a ponto de ter interferido na competência tributária dos entes, impedindo que esses possam gravar com imposto as situações previstas.

Analisando as imunidades dispostas acima, destaca Paulsen (2014, p. 41) que: “Quando as imunidades são estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais, como o da liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros), constituem, elas próprias, garantias fundamentais”.

Os arts. 153, § 3º e 155, § 2º, X, “a” determinam que não incidirá o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), nem o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), sobre as exportações de mercadorias para o exterior. Também determina o art. 156, § 3º, “II”, que mediante Lei Complementar (a Lei Complementar que trata a respeito é a 116/03), não incidirá o ISS (Imposto sobre Serviços) sobre as exportações de serviços para o exterior.

Também aqui se verifica a preocupação do constituinte de 1988 em impedir a tributação dos impostos sobre o consumo, pois em virtude das altas alíquotas que normalmente eles possuem, a sua incidência na exportação causaria uma limitação a própria exportação, visto que em virtude de alta carga tributária do Brasil, muitos produtos não teriam chances de competir no comércio exterior em igualdade com o de outros países – importante considerar que há outros fatores que são relevantes para um produto se destacar no comércio internacional –já que os tributos influenciam diretamente na formação do preço do produto.

Ademais, é de suma importância para um país exportar os seus produtos, na medida em que o reflexo se dá diretamente no aumento da sua Balança Comercial, assim, a não incidência dos referidos impostos também reflete essa necessidade – a de exportar.

Entretanto, é de se ressaltar, que existem discussões a cerca do tratamento tributário diferenciado concedido às exportações em detrimento das empresas que operam para satisfazer as necessidades internas do nosso país, e nada recebem de incentivo.

Outro exemplo de tratamento diferenciado está previsto no art. 153, § 4º, II, da Constituição, que discorre sobre o ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural) e assim determina: “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, **definidas em lei** (grifo nosso), quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

Tal definição está prevista na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que traz as regras gerais para o ITR e assim dispõe:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, **quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel**(grifo nosso).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a :

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Neste caso, o tratamento diferenciado concedido levou em consideração a chamada “pequena gleba rural”, todavia, coube a Lei Ordinária definir “pequena gleba” e ao fazê-lo, tomou o cuidado de diferenciá-lo por região. Mais uma vez, o legislador teve a preocupação ao dar o tratamento diferenciado, de considerar situações relevantes para o discrimen aplicado, o que nos parece apropriado, ao se pensar nas diferenças regionais do nosso país.

Ao dispor que não incidirá o ITR sobre a pequena gleba, o constituinte protegeu aqueles contribuintes que embora proprietário de terra, a mantém para exploração juntamente com a sua família e não seja detentor de outro imóvel.

Em relação as demais situações passíveis de tratamento tributário diferenciado dispõe o art. 150, § 6º, da Constituição que (Brasil, 1988):

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.

Em relação a isenção determina o art. 176 do Código Tributário Nacional - CTN que: “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre **decorrente de lei**(grifo nosso) que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Assim, a isenção deve ser prevista em lei, a fim de garantir a segurança jurídica necessária, já que por representar exclusão do crédito tributário, deve ser adotada com fundamento adequado que justifique a dispensa concedida do tributo.

Em relação ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação) a isenção a ser concedida não se dá por lei, mas sim, por meio de Convênio ICMS, conforme determinação da Lei Complementar nº 24/75.²

Assim, temos o Convênio ICMS nº 65, de 09 de Dezembro de 1988, que concede isenção do ICMS nas vendas de produtos nacionais para a Zona Franca de Manaus. Tal tratamento diferenciado visa incentivar as vendas para uma região que se apresenta longe dos grandes centros industriais do país, entretanto, o benefício serviu desde o início como propulsor de desenvolvimento da região, ao incentivar a instalação de empresas.

O tratamento diferenciado não visou pessoas ou bens, mas o desenvolvimento de toda uma região, assim o fator de discrimen teve por objetivo a promoção regional.

² “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso 30/08/15 às 20:00 hs.

Também há situações outras, em que o tratamento diferenciado, visa promover a inclusão e conseqüente garantir tratamento adequado a quem precise.

É o que ocorre com as isenções do ICMS e do IPI para aquisição de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista.

Em relação ao ICMS temos previsão no Convênio ICMS nº 38³, de 30 de Março de 2012. A isenção do IPI está prevista na Lei nº 8.989⁴, de 24 de fevereiro de 1995.

Importante destacar que, em cada uma das normas, o legislador infraconstitucional estabeleceu critérios a serem cumpridos para fins de concessão da isenção.

4. OFENSA À LEGALIDADE

Discussão reside, em relação a qual tratamento deve ser dado pelos Tribunais em caso de ofensa ao princípio da legalidade, ou seja, quando determinada pessoa ou grupo se sentir prejudicado pelo tratamento diferenciado.

A princípio tal questionamento conduz a um problema: Pode o judiciário determinar que seja aplicado a grupo de pessoas, ou a uma pessoa, a uma empresa ou às empresas, tratamento diferenciado que por algum motivo a norma não alcançou?

Para deslinde da questão analisar-se-á a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276 do Mato Grosso em que se questionou a validade de uma Lei Complementar estadual que concedeu isenção do ICMS para aquisição de automóveis por Oficiais de Justiça Estadual.

Com base no art. 150, II, do texto Constitucional que proíbe o tratamento diferenciado em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, o relator da ADI no Supremo Tribunal Federal, ministro LuisFux⁵ decidiu pela

³ Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2012/CV038_12.htm>

⁴ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm>

⁵ “Ademais, padece a lei impugnada também de vício de inconstitucionalidade material, à luz do princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II). Com efeito, não só os oficiais de justiça estaduais fazem uso, no amplo leque de categorias que compõem o funcionalismo público, dos respectivos carros particulares para o cumprimento de deveres funcionais, de modo que não se faz presente qualquer

inconstitucionalidade da lei complementar matogrossense dispondo (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276): “que não se faz presente qualquer justificativa plausível para o tratamento pontual estabelecido na lei em pauta”.

O julgamento da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, além de determinar a revogação da lei complementar local que concedeu isenção do ICMS sem amparo em Convênio ICMS, tal como determinado pela Lei Complementar nº 24/75, trouxe a discussão da aplicação do princípio da legalidade, na medida em que dispôs ser inaceitável a isenção, no caso do ICMS, para aquisição de automóveis por Oficiais de Justiça Estadual.

Este caso reflete o que já fora aventado no tópico 1, ou seja, não há pertinência lógica no tratamento diferenciado concedido (isenção do ICMS para aquisição de veículos) com o fator utilizado como discrimen (oficiais de justiça estadual), conforme devidamente esclarecido pelo Ministro Luis Fux na sua decisão.

Situação completamente diversa, aventada no tópico 3, é a concessão de isenção do ICMS para aquisição de veículo por pessoa portadora de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, pois, neste caso, a isenção concedida tem pertinência lógica com o fator utilizado como discrimen, na medida em que o veículo se torna, em na maioria das situações, meio de transporte necessário a essas pessoas.

Ainda em relação ao tratamento a ser dispensado pelos tribunais quanto à ofensa ao princípio da igualdade, temos a análise do caso suscitado no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 631.641 Rio Grande do Sul, interposto contra decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário onde a agravante pretendia, com base no princípio da igualdade, ter reconhecido o direito créditos de PIS/COFINS⁶ concedido às empresas de limpeza, manutenção e conservação.

justificativa plausível para o tratamento pontual estabelecido na lei em pauta, na linha da decisão monocrática proferida pelo Min. Gilmar Mendes às fls. 25 destes autos, durante o exercício da presidência desta Corte.”. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>> Acesso em 30/08/15 às 22:00 hs, p. 16.

⁶**COFINS** – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

PIS - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.

O Agravo foi apreciado pela 2ª turma do Supremo Tribunal Federal. O relator, Min. Lewandowski, negou provimento ao agravo regimental, e ratificou o entendimento da Corte, no sentido de que (STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 631.641, p. 7-8): “é inviável ao Poder Judiciário, com fundamento em ofensa ao princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benesse fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, sob pena de agir na condição anômala de legislador positivo”, nesse contexto, deixou claro o Ministro ser vedado ao juiz substituir o legislador a fim de alcançar tratamento diferenciado ao qual não foi contemplado.

Entretanto, conforme observa Paulsen (2014, p. 74) ao analisar o argumento suscitado pelos Tribunais de que não cabe ao poder judiciário agir como legislador positivo: “Com isso, o Judiciário acabou por deixar de oferecer prestação jurisdicional que assegurasse tratamento isonômico, razão pela qual tem sido cada vez mais criticada tal posição, havendo quem diga que ‘equivale a eliminar o princípio da igualdade’”.

Analisando os julgamentos expostos acima é possível se depreender duas soluções:

- a) no primeiro caso, o julgador declarou que o fator de discrimen não tinha pertinência lógica com o tratamento concedido e por isso determinou a revogação da lei complementar;
- b) no segundo, a situação se deu de forma diversa, pois, não foi solicitada a declaração de inconstitucionalidade da norma e sim a inclusão de seguimento não abrangido na norma concessora de tratamento diferenciado.

Esse breve resumo das situações tem como escopo esclarecer que, no primeiro caso foi possível a declaração de inconstitucionalidade, em virtude de que esse fora o pedido solicitado, o que se encontra dentro da esfera de competência do julgador; em contrapartida, para o segundo caso, deixou o Supremo de manifestar por entender que a extensão de créditos a atividades não previstas dependem de critérios que não cabem ao julgador suscitar, sendo essa função do legislativo.

Todos os casos analisados tiveram como princípio basilar a igualdade.

No primeiro caso, o fator utilizado como discrimen (automóveis dos oficiais de justiça) não se sustentou em virtude da falta de pertinência entre o benefício pretendido (a isenção) e o critério utilizado.

No segundo caso – isenção do ICMS para aquisição de veículo por pessoa portadora de deficiência – o tratamento diferenciado é pertinente para garantir que pessoas com necessidades especiais possam através da isenção adquirir veículos que lhe garantam dignidade, liberdade de locomoção e tantos outros direitos e garantias, que normalmente são suprimidos totalmente ou parcialmente em virtude da deficiência apresentada.

Por fim, o terceiro e último caso – concessão de créditos de PIS/COFINS – o julgador, em respeito ao princípio da legalidade, negou provimento ao Agravo Regimental, ainda que a parte tenha suscitado ofensa ao “princípio da isonomia”, pois, se viu proibido de conceder créditos à contribuinte não contemplado na norma instituidora e assim agir como legislador positivo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há dúvidas da relevância do princípio/valor da igualdade para o ordenamento jurídico brasileiro, visto ser ela, a própria a fonte de garantia de isonomia entre os cidadãos.

A disposição constitucional igualdade “perante a lei” em nada altera a sua tratativa, visto que, sabidamente não se há falar de igualdade perante “a vida”, perante “a educação”, perante “a capacidade econômica”, já que as pessoas são diferentes.

Assim, a igualdade perante a lei visa dispor que independente das diferenças que temos: raça, cor, credo, opção sexual, situação financeira, não havendo fator de discrimen considerado devemos receber o mesmo tratamento.

Também não se pode depreender que sempre seremos tratados iguais, pois, aqui o princípio se inverte e autoriza desde que haja pertinência lógica entre o fato a

ser discriminado e o tratamento dispensado, o tratamento distinto. Exemplo é a concessão de licença maternidade às mães.

O desigualar para igualar também faz parte do princípio da igualdade, na medida em que o tratamento diferenciado pode ser necessário para que aquele que o receba possa, por assim dizer, operar num degrau a mais da igualdade.

No campo dos tributos essas distinções ficam evidentes, pois, não se pode imaginar tributar a todos da mesma maneira e na mesma proporção, embora, que para algumas situações isso se verifique; é sempre sinônimo de justiça poder tributar de acordo com a capacidade contributiva de quem sofre a imposição.

Por isso, a igualdade em matéria tributária, é princípio que deve nortear todo o poder de tributar, a fim de evitar tributações arbitrárias (confiscatórias) e desproporcionais a ponto de buscar tributo onde não haja capacidade (proteção do mínimo existencial).

Ademais, os tratamentos tributários diferenciados apresentados no presente artigo se mostram adequado, na medida em que o critério utilizado como discrimen e o benefício concedido tiveram pertinência lógica.

Para além de igualar os iguais, é necessário ter medida adequada para desigualar os desiguais e assim promover a igualdade para todos.

REFERÊNCIAS

ALEXY. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ARISTÓTELES. **Ética a nicômaco**. São Paulo: Atlas, 2009.

BÍBLIA. Disponível em <<http://cmf.br/biblia/1/GENESIS/2>> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil, 1988.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 24/04/15.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, 1966.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 24/04/15.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006.** “Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de Janeiro de 1975.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em 20/08/15.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de Dezembro de 1996.** “Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR,”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

BRASIL. **Lei nº 8.989, de 24 de Fevereiro de 1995.** “Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI,”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. “Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 38, de 30 de Março de 2012**. “Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista”. Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2012/CV038_12.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 65, de 09 de Dezembro de 1988**. “Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica”. Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/..%5C..%5CConvenios%5CICMS%5C1988%5CCV065_88.htm> Acesso em 30/08/15 às 15:00 hs.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRAU. Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULSEN. Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

ROSS. Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro, 2000.

VALADÃO. Alexsander. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Disponível em
<[http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20\(tese\).pdf?sequence=1](http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20(tese).pdf?sequence=1)> Acesso em 30/08/15 às 22:00 hs.

SILVA. José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276**. Disponível em
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>>. Acesso em 30/08/15 às 22:00 hs.

STF. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 631.641**. Disponível em
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3397193>>. Acesso em 30/08/15 às 22:00 hs.

TIPKE. Klaus; tradução FURQUIM. Luiz Dória. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.