



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUC-SP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ISONOMIA

Clélio Chiesa

INTRODUÇÃO

A isonomia como regra é alçada a categoria de princípio que tem como força impositiva afastar a possibilidade de se criar leis instituindo privilégios em favor de alguns em detrimento de outros. É condição essencial numa República a igualdade de tratamento. Aplicada essa diretriz em matéria tributária significa dizer que a tributação deve recair sobre todos de maneira uniforme.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Perspectivas da isonomia.....	2
2. O impacto da aplicação da isonomia nas relações entre os entes constitucionais.....	2
3. A ação de tributar regida pela isonomia.....	4
Referências	9

1. PERSPECTIVAS DA ISONOMIA

A isonomia em matéria tributária pode ser analisada do ponto de vista das relações entre as pessoas políticas e também da ação destas em relação aos contribuintes.

Nesse sentir, quanto às relações entre pessoas políticas podemos verificar se há ou não hierarquia e as consequências desse tratamento pelo ordenamento jurídico no que diz respeito à ação de tributar. Por outro giro, no que tange aos contribuintes, cumpre verificar se há possibilidade de se instituir tratamento diferenciado entre os mesmos.

2. O IMPACTO DA APLICAÇÃO DA ISONOMIA NAS RELAÇÕES ENTRE OS ENTES CONSTITUCIONAIS

No Brasil, como é cediço, a ordem interna está dividida em União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não há qualquer hierarquia entre tais pessoas jurídicas de direito público. Todas haurem suas atribuições diretamente da Constituição Federal e não há qualquer previsão de subordinação de uma pessoa política a outra. O sistema assegura a todas autonomia política, legislativa e financeira. Basta percorrer o texto constitucional e verificar que o constituinte teve o cuidado de demarcar o âmbito de atuação de cada uma delas com vistas a evitar interferências indevidas umas nas outras.

Assevera Paulo de Barros Carvalho que a “isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados e Municípios – é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita. Mas a implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios”.¹

É certo que encontramos dispositivos no Código Tributário Nacional que conferem à União uma posição mais privilegiadas em relação às outras pessoas jurídicas, sinalizando que há uma hierarquia da União em relação as demais unidades federativas. É o que ocorre, entre outros preceptivos, com os arts. 152, I, “b”, e 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, vejamos:

“Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

Art. 187 (...)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, **na seguinte ordem:**

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.” (Grifamos.)

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 203.

Vê-se, portanto, que foi assegurado à União um tratamento mais benéfico em relação às demais pessoas políticas. Ocorre, entretanto, que tais preceptivos foram inseridos na ordem jurídica brasileira em momento anterior à Constituição Federal. Logo, com o devido respeito aos que pensam de modo diferente, não foram recepcionados pela nova ordem jurídica.

Nem se diga que há preceptivos no texto constitucional que autorizam algo semelhante, como ocorre com a autorização para o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, desonerar do ICMS produtos destinados à exportação (art. 155, § 2º, XII, “e”, CF) e desonerar do ISS as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II, CF) e que isso validaria o estabelecimento de uma hierarquia entre União e demais unidades. Acreditamos que não, pois são regras excepcionais e a competência foi atribuída ao Congresso Nacional na qualidade de Estado Brasileiro e não União ordem jurídica parcial. A outorga foi feita à União ordem jurídica total para legislar sobre hipóteses em que há uma sobreposição do interesse nacional em relação ao das ordens jurídicas parciais, que é fazer os ajustes da carga tributária com vistas a regular as relações comerciais com outros países. Regras dessa natureza não desestabilizam o pacto federativo; ao contrário, fortalecem a Federação. Não estabelecem, portanto, uma hierarquia na ordem interna entre os entes constitucionais.

3. A AÇÃO DE TRIBUTAR REGIDA PELA ISONOMIA

No que tange aos contribuintes, de igual forma, o sistema prestigia o princípio da isonomia. A ordem jurídica estabelece que todos que se encontram nas mesmas condições devem receber o mesmo tratamento jurídico-tributário. É o que estabelece o art. 150, II, da Constituição Federal.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Com o advento da República – salienta Roque Antonio Carrazza –,

“foi-se o tempo , entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, ‘todos são iguais perante a lei’(CF, art. 5º)”. E conclui: “o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça”. Eis que “o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se”.²

A igualdade deve ser assegurada na lei e perante a lei. Na lei porque o legislador deve legislar de forma a garantir que todos que se encontram em situação equivalente sejam tratados da mesma maneira. Perante a lei porque o aplicador também deve respeitar o critério de igualdade no momento de aplicar a lei.

Salienta Hugo de Brito Machado que o “princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.³

Em outros termos, a violação à isonomia pode ser praticada pelo legislador ao criar uma lei que confere tratamento desigual a pessoas que se encontram em situação equivalente e a ofensa também pode ser praticada pelo aplicador do direito na medida em que, apesar da lei respeitar o princípio da isonomia, o aplicador não a aplica de maneira uniforme a todos que se encontram em situação equivalente.

Portanto a diretriz constitucional dirige-se não só ao legislador, vedando que leis adotem tratamentos diferenciados para pessoas que se encontram numa mesma situação, bem como ao aplicador do direito.

Adverte Paulo de Barros Carvalho⁴ que “[q]uando a estimativa ‘igualdade’ é empregada no direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais”.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, pp. 83-86.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, p. 38.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário e linguagem e método*, p. 278.

A isonomia há que ser respeitada não só no momento da criação dos tributos, mas também na criação de desonerações. Assim, por exemplo, a concessão de isenções deve respeitar essa regra, ou seja, se o ente federativo institui uma isenção deve assegurar que todos que se encontram em situação equivalente sejam beneficiados, caso contrário, a lei isentiva será inconstitucional.

Com efeito, é importante destacar que respeitar a isonomia não significa assegurar tratamento idêntico a todos; ao contrário, é instituir tratamento diferenciado para os que se encontram em situações distintas e garantir que a aplicação da lei siga a mesma orientação. No cumprimento de tal missiva, devem, legislador e aplicador, cuidar para que ao eleger o *discrimin* não incorra em violação à ordem jurídica vigente.

Na brilhante elaboração teórica de Celso Antônio Bandeira de Mello, há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I — A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;

II — A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ – que não descansa no objeto – como critério diferencial;

III — A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrimen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;

IV — A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrimen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;

V — A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimens*, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita”.⁵

Giuliani Fonrouge, por sua vez, adverte

“que o princípio da igualação não se refere à igualdade numérica – que daria lugar às maiores injustiças – mas à necessidade de assegurar *o mesmo*

⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 67.

*tratamento aos que se encontrem em análogas situações, de modo que não constitui regra férrea, porque permite a formação de distinções ou categorias sempre que estas sejam razoáveis, com exclusão de toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas”.*⁶

O Supremo Tribunal Federal, como se pode constatar nas decisões proferidas nas ADI 3260 e ADI 4276 tem decidido que a tributação que ser uniforme para os que se encontram numa mesma situação. Na ADI 3260, reconheceu que ocorreu uma violação não só de aspectos formais, mas também a isonomia foi atingida:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 271 DA LEI ORGÂNICA E ESTATUTO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE --- LEI COMPLEMENTAR N. 141/96. ISENÇÃO CONCEDIDA AOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO, INCLUSIVE OS INATIVOS, DO PAGAMENTO DE CUSTAS JUDICIAIS, NOTARIAIS, CARTORÁRIAS E QUAISQUER TAXAS OU EMOLUMENTOS. QUEBRA DA IGUALDADE DE TRATAMENTO AOS CONTRIBUINTE. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil.
2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes.
3. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte --- Lei Complementar n. 141/96 (ADI 3260/RN, Tribunal Pleno, REL. Min. Eros Grau, DJe 29.06.2007.)”

De igual sorte, na ADI 4276 reconheceu que os benefícios instituídos pelo Estado de Mato Grosso violavam o princípio da isonomia por conferir tratamento mais benéfico a certa categoria de contribuintes sem que houvesse elementos que justificassem

⁶ FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*.

tal tratamento diferenciado, vejamos: “[a] isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais” (ADI 4276/MT, Tribunal Pleno, rel. Min. Luiz Fux, DJe 18.09.2014)

Cumpra ressaltar, entretanto, que a instituição de lei inconstitucional por violar a isonomia não autoriza o Judiciário a ampliar os efeitos da lei aos que não receberam o mesmo tratamento, pois isso implicaria em violação a outro princípio, o da separação dos poderes.

Nesse sentido, recentemente o Supremo Tribunal Federal, reafirmou sua orientação que não é permitido ao Judiciário, com fundamento no princípio da isonomia, conceder benefício a pessoas não contempladas pela lei, vejamos:

“EMENTA: COFINS – PIS – EXCLUSÕES E DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO – ARTIGO 3º, § 6º, DA LEI Nº 9.718, DE 1998 – PEDIDO DE EXTENSÃO POR VIA JUDICIAL A SEGMENTOS EMPRESARIAIS NÃO CONTEMPLADOS – PRINCÍPIO DA ISONOMIA – IMPOSSIBILIDADE – É defeso ao Poder Judiciário estender sistemática de deduções e exclusões da base de cálculo de tributos a contribuintes não contemplados na lei de regência, sob pena de invasão de seara reservada ao Poder Legislativo” (STF, T1, RE 626.814, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 02.04.2014).

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Precedente do Plenário. Ausência de trânsito em julgado. Possibilidade de aplicação. Tributário. Imposto de importação. Artigo 5º, da Lei nº 10.182/01. Extensão de benefício fiscal com base no princípio da isonomia. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo.

1. A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.

2. Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios

tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação dos poderes. Aplicação da orientação firmada no RE nº 405.579/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/8/11.

3. Agravo regimental não provido” (RE 606171 AgR/PR, Segunda Turma, decisão unânime, rel. Min. Dias Tofoli, DJe 03.03.2017 – grifamos).

Portanto, é inconteste que a exigência de respeito ao princípio da isonomia é pressuposto de validade da normatização tanto no ato de criar o tributo quanto na instituição de desonerações.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário e linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo, 2016.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Trad. por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo, Livraria dos Advogados, 1973.