

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

JEFERSON LUIZ FÜHR DE QUADROS

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2017

JEFERSON LUIZ FÜHR DE QUADROS

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Monografia apresentada às Faculdades
Machado de Assis como requisito
parcial para obtenção do Título de
Bacharel em Direito.**

Orientador: Prof. NIKI FRANTZ
Prof. Esp./Me.


Santa Rosa
2017

JEFERSON LUIZ FÜHR DE QUADROS


**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.


Banca Examinadora



Prof. Ms. Niki Frantz – Orientador



Prof. Ms. Roberto Pozzebon



Prof. Ms. Guilherme Guimarães de Freitas

Santa Rosa, 21 de junho de 2017.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais e minha avó, pois são meus maiores exemplos de vida, os quais estiveram me apoiando durante esta longa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer aos meus pais José Adão de Quadros e Clair Fuhr de Quadros que em todos os momentos difíceis de minha vida têm me ajudado pelo meu sucesso e felicidade. A minha avó materna, Zelmira Paulina Fuhr, que sempre me apoiou e me incentivou. A namorada Analice Von Borowsky, agradeço pelo carinho, amor, compreensão e incentivo durante essa trajetória.

Agradeço aos grandes mestres, professores das Faculdades Integradas Machado de Assis que me ensinaram a grande arte do Direito, e agradecer em especial ao meu orientador Prof. Niki Frantz, o qual considero-o referência na área jurídica e me orgulho de tê-lo como professor, portanto, obrigado pela dedicação na realização deste trabalho, pois sem sua orientação não seria possível a realização desta pesquisa.

"Sonhar grande e sonhar pequeno
dá o mesmo trabalho."

Jorge Paulo Lemann.

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é amplo e complexo. Com extrema relevância é o campo do direito que estabelece os métodos, poderes e deveres, do Estado e dos cidadãos, frente ao direito tributário. Em respeito à magnitude do direito tributário foi criado um código específico para tratar da legislação pertinente, a qual positiva a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Em âmbito social, diante da dificuldade na promoção de recursos financeiros de grande parte dos cidadãos, acredita-se derivar tal mazela de natureza tributária, produzindo a injustiça de recair, em proporção ao seu rendimento, a maior carga tributária aos cidadãos com renda menos privilegiada do que aos cidadãos que percebem rendimento mais avantajado. Importante expor também que o texto constitucional trata sobre a competência do Estado ao poder de tributar, e em contrapartida, as limitações ao poder de tributar, as quais materializadas na Constituição Federal de 1988. Essa competência estende-se aos entes públicos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, os quais podem instituir tributos, salvo exceções previstas na legislação. Nessa esfera, pretende-se apurar as deficiências sociais causadas pela ofensa ao princípio da isonomia tributária, bem como, os métodos para inibir tal problemática. Nesse diapasão, as limitações ao poder público em tributar servem como freios e equilíbrio, evitando abuso de poder pelo titular do serviço público. Destaca-se também o importante papel das imunidades e isenções fiscais que regulam e incentivam a economia e promovem o interesse social. Diante disso, insta salientar que a pesquisa é de total pertinência por tratar diretamente na renda do cidadão, em especial, aqueles com maior fragilidade econômica. De modo que mediante um sistema de redistribuição, o Estado exerce o poder de tributar através do ônus pecuniário aos cidadãos, desse modo, toda essa arrecadação é feita de maneira peculiar por meio de cada espécie de tributo. Sobretudo, aplicabilidade dos tributos é variável, diante das diferenças e desigualdades entre os cidadãos, portanto, sempre que possível, os tributos serão pessoal, de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos. Para tanto, resta demonstrar que no primeiro capítulo será abordado sobre o sistema tributário brasileiro e suas peculiaridades, as quais ficam evidentes a complexidade e a pesada carga tributária, em especial, aos cidadãos de menor potencial econômico. Já no segundo capítulo será versado sobre o princípio da isonomia tributária e suas relações com demais elementos tributários, os quais permitem o legislador ir além da mera proporcionalidade dos tributos, influenciando diretamente na promoção da igualdade, inclusão social, justiça tributária e demais princípios que norteiam o teor da Carta Magna vigente. É nesse sentido que corrobora o conceito do princípio da isonomia, tratando de forma desigual os desiguais na proporção de suas desigualdades, o qual será apresentado através de pesquisa teórica-empírica, mediante utilização de doutrina e jurisprudência.

Palavras-chave: Sistema tributário. Limitações ao poder de tributar. Imunidades tributárias. Princípio da isonomia. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The Brazilian tax system is an autonomous, wide and complex area. With extreme relevance is the field of law establishing the methods, powers and duties, the state and the citizens, in front of tax law. In respect of the magnitude of tax law, a specific code was created to deal with the relevant legislation, which positively Law No. 5,172 of 25 October 1966. In the social sphere, faced with the difficulty in promoting the financial resources of most citizens, it is believed to derive such a mazela of a tax nature, producing the injustice of refall, in proportion to its income, the highest tax burden to citizens with less privileged income than to the citizens who perceive more large yield. Important also to expose that the constitutional text treats the competence of the State to the power of taxation, and in contrast, the limitations to the power of taxation, which, materialized in the Federal Constitution of 1988. This competence extends to public entities, union, states, Federal District and municipalities, which may impose taxes, except exceptions provided for in the legislation. In this sphere, it is intended to ascertain the social deficiencies caused by the offence to the principle of isonomy tax, as well as the methods to inhibit such problematic. In this tuning fork, the limitations to public power in taxation serve as brakes and balance, avoiding abuse of power by the public service holder. It also highlights the important role of immunities and tax exemptions that regulate and encourage the economy and promote social interest. In the face of this, urges to emphasize that the research is of total relevance by treating directly in the income of the citizen, in particular, those with greater economic fragility. So that through a redistribution system, the state exerts the power of taxation through the burden emoluments to the citizens, thereby all this collection is made in a peculiar way through each kind of tribute. Above all, the applicability of taxes is variable, in the face of differences and inequalities between the citizens, so whenever possible, the tributes will be personal, according to the contributory ability of individuals. For that, it remains to be demonstrated that in the first chapter it will be addressed on the Brazilian tax system and its peculiarities, which are evident the complexity and heavy tax burden, in particular, to citizens of lesser economic potential. Already in the second chapter will be versed on the principle of isonomy tax and its relations with other tributaries, which allows the legislator to go beyond mere proportionality of taxes, influencing directly in promoting equality, social inclusion, tax justice and other principles guiding the content of the prevailing Magna Carta. It is in this sense that corroborates the concept of the principle of isonomy, treating unequally in the proportion of its inequalities, which will be presented through theoretical-empirical research through the use of doctrine and jurisprudence.

Keywords: tax system. Limitations to the power of taxation. Tax immunities. Principle of isonomy. Contributory ability.

LISTA DE ABREVIÇÕES, SIGLAS E SÍMBOLOS.

ABREVIATURAS

Art. por artigo

CF/88 por Constituição Federal de 1988

p. por página

§ por parágrafo para

SIGLAS

ADI – Ação Direita de Inconstitucionalidade

CIP – Contribuição de Iluminação Pública

COSIP – Contribuição para Iluminação Públicas dos Municípios

EC – Emenda Constitucional

ICMS por imposto sobre circulação de mercadoria e serviços

IPI por Imposto sobre produtos Industrializados

IR por Imposto de Renda

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
1.1 OS TRIBUTOS EXISTENTES NO BRASIL.....	19
1.1.1 Impostos.....	20
1.1.2 Taxas.....	21
1.1.3 Contribuições de Melhorias.....	23
1.1.4 Empréstimos Compulsórios.....	25
1.1.5 Contribuições Especiais	28
1.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	29
1.2.1 Princípio da Legalidade no Direito Tributário	34
1.2.2 Reserva de Lei Formal e Exceção	35
1.2.3 Princípio da Anterioridade.....	36
1.2.4 Princípio da Irretroatividade.....	38
2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	40
2.1 A ISONOMIA TRIBUTÁRIA E SUAS PECULIARIDADES.....	42
2.1.1 A isonomia tributária e a limitação ao poder de tributar	44
2.1.2 Princípios da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva	45
2.1.3 O princípio da isonomia e a cláusula <i>pecúnia non olet</i>	48
2.1.4 A capacidade contributiva e a progressividade.....	49
2.1.5 A isenção da lei 8989/95 e o princípio da isonomia	51
2.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NA VISÃO DO STF	53
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

Propõe-se a presente monografia indagar sobre direito constitucional tributário, em especial as limitações do poder de tributar, materializado na Constituição Federal de 1988 na Seção “Das Limitações ao Poder de Tributar” e o princípio da isonomia tributária, observado por vários dispositivos do ordenamento tributário brasileiro.

A matéria constitucional abordada terá ênfase nos artigos 150 a 152 da CF/88 passando a expor o direcionamento do constituinte de 1988 quanto às limitações do poder de tributar, observando as benesses para a sociedade e analisando os efeitos para a legislação infraconstitucional.

Será usada a doutrina como principal instrumento de pesquisa, buscando expor e compreender as ideias dos renomados autores do direito tributário brasileiro, bem como, relevantes e reconhecidos conteúdos de matéria tributária publicada na rede de internet, como o princípio da isonomia tributária em sua essência e os demais elementos que norteiam o referido princípio.

Outro método de pesquisa utilizado será a jurisprudência, a fim de viabilizar a o entendimento dos aplicadores do direito e as decisões dos magistrados que se referem ao princípio da isonomia tributária e suas relações com o sistema tributário brasileiro.

Discorrerá sobre o primeiro capítulo uma breve noção sobre o sistema tributário brasileiro: os conceitos, os aspectos, as peculiaridades, bem como, o conteúdo destinado aos subtítulos, que são: “Os Tributos Existentes no Brasil” e as “Limitações ao Poder de Tributar”, desse modo, possa facilitar a compreensão do segundo capítulo.

O segundo capítulo pretende-se discorrer sobre o princípio da isonomia tributária, o embate existente entre a corrente doutrinária e jurisprudencial, as relações com outros princípios que norteiam o direito tributário, a aplicação do referido princípio na legislação e aos conteúdos dispostos nos seguintes subtítulos

“O Princípio da Isonomia e as Limitações ao Poder de Tributar” e, respectivamente “O princípio da Isonomia na Visão do STF”.

Por fim, serão feitas algumas considerações sobre os efeitos causados pelo princípio da isonomia tributária, os quais apresentam a essencialidade dos benefícios à sociedade, regula o mercado e influenciam na política e na economia do Estado.

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Inicia-se o estudo do sistema tributário afirmando que o direito tributário é um ramo autônomo do direito, onde não há subordinação ou subsidiariedade por qualquer outro ramo, de modo que, não deve ser confundido com a matéria de direito financeiro.

Compreende o sistema tributário nacional um complexo normativo previsto no ordenamento jurídico brasileiro, por exemplo, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as leis complementares, as leis ordinárias, medidas provisórias, decretos-leis, as resoluções e as súmulas do STF ou STJ, tornando os entes das esferas federais, estaduais, distritais e municipais detentores do poder de tributar, no entanto, há devidas limitações previstas em lei.

Em análise, fazendo um breve paralelo entre a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional de 1966, o grande tributarista, Aliomar Baleeiro, denota que:

Segundo a constituição de 1988, somente o legislador complementar federal poderá modificar o Código Tributário Nacional (art.146). Permanece o mesmo processo legislativo anterior, à luz da Constituição de 1969. Por meio de lei ordinária ou medida provisória (segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial), não poderá a União editar normas gerais de Direito Tributário, nem disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar ou dirimir conflitos de competência. (BALEIRO, 2015, p. 63).

O marco inicial do sistema tributário brasileiro encontra-se particularmente posto no artigo 2º do CTN:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 1966)

Em seguida, a Constituição também contribuiu para dispor as espécies de tributos e suas peculiaridades do sistema tributário, em especial, posto no artigo 18 da Emenda Constitucional Nº 1 de 1969:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e
II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§ 3º Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§ 4º Ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em municípios competem, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não fôr dividido em municípios, os impostos municipais.

§ 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal. (BRASIL, 1969).

Diante da matéria acima prestada pela Constituição passada, pode-se perceber que não houve grandes alterações do texto constitucional em comparação ao sistema tributário atual, onde se inicia em seu artigo 145 da Constituição Federal vigente.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (BRASIL,1988).

Para a compreensão do sistema tributário nacional é necessário apresentar a definição e a origem do termo “tributo”. De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Pode-se dizer que essa afirmação é a mais utilizada para definição de tributo, além disso, em sentido comum, renomados autores do âmbito do direito tributário expõem consoantes conceitos sobre o referido tema.

Nesse sentido, engrandece a presente pesquisa expondo o raciocínio de Luciano Amaro, o qual afirma que “o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva” (AMARO, 2008, p.17). Nesse sentido, complementa o referido autor fundamentando de forma simplória a função do tributo “O tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos em lei, contribuindo os indivíduos, dessa forma, para o custeio das despesas coletivas” (AMARO, 2008, p. 17).

Ao se aprofundar nos detalhes, denota-se, salvo o caso de dação em pagamento, que tributo é prestação pecuniária compulsória e não deve ser confundido com multa ou outra forma de punição, desse modo, o tributo é cobrado por meio de lançamento. Dessa forma, possibilita o Estado de oferecer os direitos constitucionais básicos para a sobrevivência e dignidade da população brasileira.

Entende-se por prestação pecuniária o pagamento em moeda corrente que o indivíduo presta ao Estado. Assim, o legislador de 1966 objetivou afastar a possibilidade de quitação dos tributos mediante *in natura* (bens) ou *in labor* (trabalho ou serviços). Contudo, o Código Tributário nacional tratou especificamente sobre a prestação pecuniária no artigo 162:

Art. 162. O pagamento é efetuado:
I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;
II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.(BRASIL, 1966)

Note que, curiosamente, há previsão no texto normativo do CTN a possibilidade do pagamento de tributos mediante cheque, vale postal, estampilha (selo) ou ainda processo mecânico. Apesar da abrangência do dispositivo, a prática de comercialização utilizando vale postal, estampilha e processo eletrônico tornaram-se arcaico e perdeu-se a usualidade. Importante ressaltar que o pagamento por cheque torna o crédito tributário extinto somente com o resgate do sacado, assim, aguardando a solvência do título de crédito.

Contudo, não deve se olvidar que há também previsão de pagamento do crédito tributário mediante bens imóveis e direitos de qualquer natureza, conforme disposto no artigo 156, inciso XI do CTN, incluído pela LC 104/01, e previsto também, na lei 13259 de 2016.

É imprescindível para atividade financeira do Estado a arrecadação dos tributos, viabilizando investimentos sociais necessários para cumprir os direitos fundamentais e sociais previstos na Constituição Federal de 1988 e todos os demais direitos que necessitam aporte financeiro do Estado previsto na legislação infraconstitucional.

Consente dessa afirmativa, Aliomar Baleeiro argumenta que:

Finalmente, os tributos têm destinação pública, pois são “cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Essa a regra. As exceções estão consignadas na Constituição, como um produto das taxas e emolumentos cartorários, reconhecidos como tributos pelo Supremo Tribunal Federal. Mas o produto arrecadado pode ser apropriado privadamente pelo titular (notário ou tabelião) das serventias, conforme consente a Constituição (art. 236). (BALEIRO, 2015 p.37).

Desde muito tempo, o sistema tributário brasileiro mostrou-se um conjunto de normas complexas. Somente no ano de 1965 o direito tributário passou a fazer parte do topo da pirâmide de hierarquia das leis, diante da promulgação da Emenda Constitucional nº 18. Dessa maneira, organizou-se melhor a estrutura do direito tributário e agregou força normativa constitucional.

Em 1967, foi promovida uma reforma tributária, no entanto, sem grandes alterações. Com isso, foi mantida a faculdade do presidente da República em expedir medidas provisórias e decretos-leis. Ocorre que essa faculdade porta uma cautela necessária a reprimir o gestor público de se utilizar desse instrumento para a prática de abusos.

Logo mais, com a Carta Magna, houve uma substituição dos decretos-leis por medidas provisórias, porém com mais prudência, conforme abordado pelos artigos 62 “Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional” (BRASIL, 1988) e artigo 84, inciso XXVI “Compete privativamente ao Presidente da República [...] inciso XXVI - editar medidas provisórias com força de lei, nos termos do art. 62” (BRASIL, 1988).

Apesar de aplicado o modelo de federação, no que diz respeito à arrecadação de tributos, a centralização do poder ainda continua muito presente, formando assim o nosso sistema redistributivo. Percebe-se que as unidades federativas possuem prerrogativas que garantam a autonomia, contudo, diante do longo caminho percorrido do recolhimento dos tributos até a aplicação em prol da sociedade, percebe-se pouca eficiência do poder público. (BALEIRO, 2015).

Nesta linha de pensamento, aborda o Professor Hugo de Britto Machado;

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e especialmente a centralização das rendas tributárias, antes da Constituição de 1988, fossem de tal ordem a caracterizar o Brasil como um Estado Unitário. Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenha ficado bastante acentuada, posto que a distribuição das quotas destes nos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo Federal. Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição de 1988 vem sendo o objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União (MACHADO, 2012 p. 23).

Ao adentrar no sistema tributário, constata-se um vasto e complexo sistema de incidência de tributação, o qual, não possui apenas a prerrogativa de arrecadação, mas também objeto de instrumento de regulação do mercado. O Estado atua intensamente na cobrança de tributos, em especial, em sistemas

operacionais para reduzir ao máximo a sonegação fiscal, e infelizmente, não consegue ser eficiente suficiente para reduzir os problemas sociais.

É importante ressaltar que a presente pesquisa não possui nenhum vínculo e posição política, muito menos apresentará teorias de senso comum, contudo, deve-se admitir que essa intensa cobrança de tributos e em contrapartida a pouca eficiência do Estado causa instabilidade política e uma série de conflitos que comprometem a eficácia da administração pública.

Claro que a cobrança de tributos não é de todo mal, apesar do ônus financeiro do contribuinte, tem-se consolidado no Brasil um modelo de produção capitalista, que gera riquezas e liquidez financeira. Desse modo, afastando-se dos modelos socialistas e comunistas, onde o Estado não é um mero participante e regulador do mercado, mas sim, o administrador de tudo, e conforme têm demonstrado os países que adotaram esse modelo, um fracasso absoluto.

Assim, Machado consegue expor sua opinião:

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia (MACHADO, 2012 p. 24).

Continuando nesta linha, Hugo de Britto Machado orienta que:

Com a tendência revelada pelas Nações Comunistas do Leste Europeu no sentido da denominada economia do mercado, o tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada. Aliás, a absoluta ineficiência da economia estatizada já ficou demonstrada de forma eloquente, especialmente pela China, que vivia na absoluta miséria e passou a crescer depois que resolveu admitir a iniciativa privada nas atividades econômicas. E em Cuba, onde o Governo, que se diz revolucionário, restou convencido da ineficiência do Estado no desempenho da atividade econômica, e está permitindo em seu exercício por empresas privadas. São dois exemplos, na verdade é eloquente a demonstração que o mundo inteiro já ofereceu da instabilidade do Estado para exercer atividade econômica (MACHADO, 2012 p. 24).

Portanto, indubitavelmente pode-se afirmar que na seara tributária o Estado deve ser um bom regulador, na administração pública em geral deve redistribuir o valor recebido pela arrecadação de tributos em defesa dos interesses coletivos.

Ocorre que na prática, infelizmente o Estado não consegue ser eficaz. É rotineiro que diante de um problema social, os representantes da sociedade, abrangendo as três esferas: Municípios, Distrito Federal, Estados e União, optam por criar tributos ou aumentar alíquotas dos tributos já existentes. Essa forma de governar é falha e fere especialmente o cidadão.

Sabe-se que essa elevada carga tributária gera um montante expressivo de dinheiro. Diante de nosso sistema tributário é possível afirmar que toda essa verba arrecadada do contribuinte, fica refém dos gestores públicos com suas obras superfaturadas, obras inacabadas, fraudes em licitações, entre outros malefícios provenientes da corrupção.

A partir da metade dos anos de 1990 e nesta primeira década do século XXI, tanto nos dois mandatos do presidente Fernando Henrique Cardoso, quanto nos mandatos de Luiz Inácio Lula da Silva, o ajuste fiscal de curto prazo teve precedência sobre as decisões relativas e a reformas estruturais tributárias. O resultado dessa política foi um aumento significativo da carga tributária, a qual representa, atualmente, em torno de 37% do PIB nacional. (LEITÃO, 2016)

Após a Constituição de 1988, houve um fortalecimento na capacidade tributária própria dos governos estaduais e municipais. Um exemplo disso é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual absorveu cinco antigos impostos federais, além de ter suas alíquotas flexibilizadas e sua administração delegada aos próprios Estados. (LEITÃO, 2016)

No tocante aos municípios, passaram a ter uma participação maior no “bolo” tributário, com um aumento de 25% nos percentuais de partilha sobre o Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formando assim o Fundo de Participação dos Municípios (PFM) que é composto por 23,5% da arrecadação proveniente do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produto Industrializado local (LEITÃO, 2016)

Nesse sentido, destaca-se a o contexto histórico e contemporâneo do sistema tributário nacional, em que, se pode perceber um sistema complexo e pouco eficiente em relação à sustentação dos direitos básicos constitucionais e, o que não deve ser visto com “maus olhos”, consideravelmente eficaz à redução de sonegação fiscal.

1.1 OS TRIBUTOS EXISTENTES NO BRASIL

Antes de indagar sobre os tributos, é pressuposto para a compreensão expor a nitidez que se encontra os tributos, ou seja, o conceito de tributo.

Em uma visão mais ampla de Alexandre Rossato Ávila:

Os tributos são exigidos coercitivamente pelo Poder Público, bastando que se configure o fato gerador descrito na norma tributária, independentemente da vontade do contribuinte, já que esta não concorre para formar a relação jurídico-tributária. Porém, nem toda prestação pecuniária obrigatória tem natureza tributária. O próprio Código retira a natureza tributária das sanções decorrentes de atos ilícitos, como ocorre nas multas penais ou administrativas, por exemplo. Pelo CTN, as multas, de mora ou de ofício previstas na legislação tributária, também não tem natureza tributária. O fato de determinadas prestações pecuniárias serem cobradas através de execução fiscal não lhes confere natureza tributária porque a dívida ativa da Fazenda Pública compreende os créditos tributários e não-tributários, nos termos do artigo 2º da lei 6830/80 (ÁVILA, 2011 p. 20).

Ao fragmentar os tributos, buscando elucidar sobre suas espécies, averigua-se que não há um entendimento uníssono. Há correntes que entendem por teoria clássica, dualista ou bipartida. Essa corrente orienta que se devem separar os tributos em duas espécies: os tributos vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria, ambos glutináveis na forma de “taxas”) e tributos não vinculados (impostos). Contudo, pode-se afirmar que essa teoria pouco adotada pelos doutrinadores.

O que se tem no código tributário de 1966 é a teoria tripartite, com fundamento em seu artigo 5º, o qual menciona apenas impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Há também uma corrente minoritária que afirma a quantidade de quatro espécies de tributos, os quais são: impostos, taxas (na qual estaria inclusa as contribuições de melhorias), contribuições, empréstimos compulsórios.

Na atualidade, a teoria que predomina na doutrina é a pentapartida, a qual indica a existência de cinco espécies tributárias. Cada espécie tributária constitui características autônomas, as quais são: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Com o advento da Emenda Constitucional 39/2002, a qual foi implantada a contribuição referente ao serviço de iluminação pública (CIP ou COSIP), sendo de competência privativa dos municípios e Distrito Federal, Há até quem defenda a teoria hexapartida.

Em seguida, a pesquisa abordará as espécies tributárias, conforme teoria pentapartida, com a finalidade de proporcionar um melhor entendimento sobre tributos.

1.1.1 Impostos.

Em primeira mão, ressalta-se o conceito de imposto pelo próprio artigo 16 do Código Tributário Nacional, o qual expõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho, “podemos definir imposto como o tributo que tem hipótese de incidência de um fato alheio a qualquer atuação do poder público” (CARVALHO, 2004, p. 36).

Muito próximo é o conceito de imposto de Hugo de Brito Machado, o qual define que:

Imposto é espécie de tributo. Já examinamos o conceito de tributo, que é o gênero e como tal está definido no artigo 3º do CTN. O tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. (MACHADO, 2012, p. 302).

Segundo Ávila “Os impostos são conhecidos como tributos não vinculados por que o fato gerador que os caracteriza não está atrelado a nenhuma atividade estatal específica referida ao contribuinte” (ÁVILA, 2011, p. 95).

De acordo com Baleeiro:

A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, o imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer

vantagem ou serviço específico, em retribuição desse pagamento. (BALEEIRO, 2015, p. 265).

Ainda nesta linha, complementa Baleeiro que:

O Imposto difere da taxa, conceituada no artigo 77 do CTN e no art. 18, I, CF, porque independente de qualquer prestação estatal específica ao contribuinte ou por ele provocada. A atividade específica, atual ou potencial, solicitada ou provocada pelo contribuinte, dá a tônica da taxa. Do mesmo modo, a contribuição de melhoria indeniza uma valorização efetiva recebida em imóvel de contribuinte por efeito de obra pública no local. O CTN agiu por exclusão: tributo que não se enquadra nos conceitos de taxa ou de contribuição de melhoria é imposto. (BALEEIRO, 2015, p. 266).

Portanto, reitera-se abordagem dos doutrinadores, a qual, não há divergência à definição dos impostos quanto a não vinculação de atividade estatal, unilateral, direcionada aos particulares com respaldo ao substrato econômico para a administração pública.

1.1.2 Taxas.

A taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não a ação do particular.

Na concepção de Sabbag, “as taxas são tributos vinculados a uma contraprestação direta, e os impostos são tributos desvinculados de qualquer contraprestação” (SABBAG, 2015, p. 446).

De acordo com o Código Tributário Nacional, especialmente ao artigo 77 (BRASIL, 1966):

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. **Parágrafo único.** A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967) (BRASIL, 1966).

Para Alexandre Roberto de Ávila, “Ao contrário dos impostos, as taxas são conhecidas como tributos vinculados. É que as taxas se atrelam à determinada

atividade estatal em relação ao contribuinte. Vinculam-se a atividades desempenhadas pelo Estado. Estão umbilicalmente ligadas a uma atuação estatal” (ÁVILA, 2011, p. 101).

Quanto às taxas, é importante ressaltar que, apesar de ser compulsória não se confunde com multa de qualquer natureza, instituída por meio de lei e cobrada por lançamento. Não há necessidade de lei complementar para a criação das taxas no sistema tributário, diferentemente, como ocorre no imposto sobre grandes fortunas, nos impostos residuais, os empréstimos compulsórios, e as residuais contribuições da seguridade social.

No que tange as características das taxas, Baleeiro aponta que:

É característica da taxa a especialização do serviço, em proveito ou por ato do contribuinte, ao passo, que, na aplicação do imposto, não se procura apurar se há qualquer interesse, direto e imediato, por parte de quem o paga: se tem capacidade econômica e está vinculado a determinada comunidade política, nada mais indaga o legislador para que o submeta ao gravame fiscal sob a forma de imposto. (BALEIRO, 2015, p. 848).

A taxa é um tributo bilateral e pode ser dividida por duas ações estatais. A primeira é o serviço público, considerado específico e divisível, e, portanto, quando o Estado presta este serviço público, poderá se ressarcir do tributo chamado taxa de serviço. Pode-se citar como exemplo de taxa de serviço a coleta de esgoto. Portanto, nota-se que se preza a ideia sinalagmática e específica, decorrente da prestação pecuniária paga pelo contribuinte e do serviço prestado pelo poder público (SABBAG, 2017).

Por isso, não há a possibilidade de pagamento de taxa por serviço genérico ou indivisível, o que veda ao poder público cobrar diretamente mediante taxas de serviço por promover segurança, saúde, educação, entre outros (SABBAG, 2017).

Por outro lado, o Estado poderá se valer do poder de polícia ou de fiscalização, uma vez sendo concretizado e endereçado ao cidadão, deverá pagar a taxa de polícia tratado na lei, especificamente no artigo 78 do CTN. Um exemplo é a taxa de alvará, que será cobrada pelo poder público e terá de contraprestação, a fiscalização, e se em conformidade com a lei, a concessão do alvará (SABBAG, 2017).

Ao se tratar de taxa inerente ao poder de polícia, Baleeiro aponta alguns exemplos que auxiliam na compreensão:

O poder de polícia é regularmente exercido quando a administração, dentro dos limites de sua competência, por exemplo, exerce censura sobre filmes, teatros, diversões; controla pureza ou preços de alimentos; afere pesos e medidas; estabelece o zoneamento de atividades profissionais; restringe o abuso de ruídos e causas de incômodo; submete à inspeção de segurança de máquinas e veículos; exige licença para abertura de estabelecimentos comerciais, industriais, profissionais, edificação, loteamento de terrenos etc. (BALEIRO, 2015, p. 880).

Corroborando o entendimento de que obrigatoriamente as taxas devem ser vinculadas a alguma atividade estatal (fato gerador) que se refere diretamente e imediatamente do Estado ao contribuinte.

1.1.3 Contribuições de melhorias.

A contribuição de melhoria é uma espécie do gênero tributo vinculado a uma atuação estatal, qual seja, a construção de obra pública que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular, desta forma, é um tributo decorrente de obra pública que gera valorização em bens imóveis do sujeito passivo.

A positivação das contribuições de melhorias na Constituição Federal se deu a partir da promulgação da carta magna de 1934, em especial no artigo 124, *caput* (BRASIL, 1934):

Art 124 - Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria (BRASIL, 1934).

Claramente observa-se que o objetivo do Estado em impor a contribuição de melhoria é de afastar o enriquecimento sem justificativa, desse modo, preconiza Baleeiro:

A contribuição de melhoria oferece matriz próprio e específico: ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio. Daí a justificação do tributo pelo princípio do enriquecimento sem causa, peculiar ao direito privado. Se o

Poder Público, embora agindo no interesse da coletividade, emprega vultosos fundos desta obra restrita a certo local, melhorando-o tanto que se observa a elevação do valor dos imóveis aí situados, com exclusão de outras causas decorrentes da diligência do proprietário, impõe-se que este, por elementar princípio da justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio. (BALEEIRO, 2015, p. 892).

Infere-se a partir da argumentação de Baleeiro, que ao Estado interessa manter a igualdade material nos casos de benfeitorias públicas, ou seja, não deve o Estado beneficiar grupos específicos de pessoas sem causa, mesmo que a obra pública seja voltada para atender os interesses sociais, conseqüentemente, optou o Estado, desde 1934, cobrar do contribuinte a melhoria local e valorização do imóvel privado.

.Na visão de Hugo de Britto Machado, a contribuição de melhoria:

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende da atividade estatal específica, e da taxa, por que a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser seu fato gerador instantâneo e único. (MACHADO, 2012, p. 66).

Para viabilizar a cobrança da contribuição de melhoria, deverá haver o emprego de dois fenômenos: a melhoria, o benefício, vantagem, que pode ser ou não aferida por meio de valorização do imóvel do contribuinte, e, a realização de obra pública como causa desse benefício. Caso não haja a presença destes dois pressupostos, não deverá ser cobrada a contribuição de melhoria, e, portanto, se cobrado fosse, seria injusto e ilegal.

De acordo com o pensamento de Ávila

A contribuição é devida sempre que houver valorização do imóvel por causa da obra realizada. A hipótese de incidência é a valorização da propriedade e a base de cálculo é o resultado da diferença do valor do imóvel antes e depois da realização da obra. Não é legítimo, portanto, que a contribuição de melhoria tome por base o custo da obra. [...] A contribuição de melhoria só pode ser cobrada depois de realizada a obra, já que seu fato gerador é a valorização imobiliária. Simples serviços de manutenção e conservação, tal como recapeamento de via pública, não permitem cobrança de contribuição de melhoria. (AVILA, 2011, p. 134).

Por conseguinte, deve-se prestar atenção ao fato gerador da contribuição de melhoria, ou seja, o término da obra, desse modo, deve estar presente os efeitos de valorização imobiliária que se estende na região da obra. Pode-se averiguar também que serviços de manutenção e conservação de obra já existente não é passível de cobrança de contribuição de melhoria, a fim de evitar a bitributação, uma vez que, se já constituído a cobrança de contribuição de melhoria no feito da obra, ou se a obra não produz valorização imobiliária local, não será objeto de tributação.

1.1.4 Empréstimos Compulsórios.

Deve ser considerado como um tributo, pois não se trata de empréstimo conforme expressa a nomenclatura. Nesse sentido, há um espaço para indagar a natureza tributária dos empréstimos compulsórios.

Inicialmente, insta salientar que o artigo 5º do CTN não expressa os empréstimos compulsórios como forma de tributo “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966). No entanto, os empréstimos compulsórios se enquadram na famosa conceituação de tributo, disposta no artigo 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966), portanto, considera-se tributo por compreender todos os requisitos de um tributo.

Os denominados "empréstimos compulsórios" são regulados pelo art. 15 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.(BRASIL, 1966).

Pode-se encontrar também no texto constitucional vigente, em especial, no artigo 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988).

Pode-se compreender, diante do dispositivo acima, que no inciso I temos casos extremos e extraordinários. Deve-se interpretar com máxima literalidade ao texto citar “calamidade pública”, não se confunde apenas com situações desastrosas, ou seja, deve suprir às vítimas diante das necessidades elementares da vida. Desta forma, salienta Paulo de Barros Carvalho que a calamidade pública compreende “outros eventos, de caráter socioeconômico, que ponham em perigo equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade” (CARVALHO, 2012, p. 483).

Constata-se que não há divergência entre o dispositivo constitucional e a lei federal. O que há é um complemento de informações de um para o outro. Assim, faz-se uma ressalva diante do artigo 148, inciso II, o qual nos remete ao artigo 150, inciso III, b, ambos da CF/88. Nesse caso, a instituição do empréstimo compulsório não pode ser exigida no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Porém, observou-se divergência no entendimento do STF a partir da edição da sumula 418, a qual estabeleceu que “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”. Ocorre que esse entendimento foi superado por força do artigo 21 §2º da Emenda Constitucional nº 1 de 1969 e acabou perdendo a validade jurídica. (BRASIL, 1969):

Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

[...]

§ 2º A União pode instituir:

[...]

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais

relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. (BRASIL, 1969).

Ademais, percebe-se o texto da lei constitucional e federal estabelecem que somente a União possa instituir empréstimos compulsórios, e, as situações compatíveis com a instituição do tributo. O texto normativo detalha que somente será possível diante de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Essas possibilidades não devem ser confundidas com fatos geradores. Essas situações serão as condicionantes para a instituição do tributo, o que não compreendem com o fato gerador do tributo. Esse será indicado pela própria União em caso de instituir empréstimos compulsórios, e, o valor arrecadado deverá ser estritamente aplicado para atender a condicionante que criou o tributo, sem margem para divergência.

A figura do empréstimo compulsório confunde-se com a do tributo, sempre se origina de fato cuja ocorrência faça nascer obrigação de prestação, nos termos da lei. Compreende-se como tributo porque em ambos há uma prestação pecuniária instituída por lei, com caráter compulsório, e cuja satisfação independe de atividade discricionária do poder público. Sendo restituído, o empréstimo não corresponde a uma receita pública, mas a simples ingresso (BALEIRO, 2015).

Na concepção de Machado, a qual vai de encontro a maioria dos outros doutrinadores do direito:

Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico. O empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza ao setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico não apenas no sentido financeiro (Lei 4320, de 17.03.1964, art. 9 e 11, §§ 1º e 2º). Por isso não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie do tributo. (MACHADO, 2012, p.102).

Portanto, reitera o estudo dos empréstimos compulsórios a possibilidade de restituição, a competência legal para instituir é exclusivamente da União Federal, e, no disposto art. 148, inciso I, da CF/88, não é necessário respeitar o princípio da anterioridade. Apesar de não ser um tributo pouco utilizado na prática é importante

que o instituidor tenha cautela, em face do enquadramento do caso concreto ao fato gerador do empréstimo compulsório.

1.1.5 Contribuições especiais.

A competência legal para a instituição das contribuições especiais ou parafiscais é exclusivamente da União e possuem a competência para intervir no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

Para definir o conceito das contribuições especiais ou parafiscais, aponta-se a presente pesquisa o significado lúcido da parafiscalidade adotada por Roque Antonio Carraza “quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da *parafiscalidade*” (CARRAZA, 2007, p. 341).

Divergindo da corrente majoritária, Aliomar Baleeiro compreende que as contribuições especiais não são uma espécie autônoma de tributo, como, impostos, taxas e contribuições, sendo nada mais que imposto ou taxa com uma característica especial, nesse sentido aduz Baleeiro que “considerando o aspecto objetivo de cada tributo, também não há distinção na parafiscalidade: doutrinária e tecnicamente, é imposto com aplicação especial ou taxa” (BALEEIRO, 1998, p. 590).

Portanto, nota-se que há certa divergência quanto ao acolhimento de contribuição parafiscal como uma espécie de tributo autônoma. Essa divergência se dá devido à omissão no texto constitucional, o qual especifica que os tributos compreendem estritamente impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Distante da necessidade do fato gerador, as contribuições especiais carecem a vinculação de receita que deu causa a sua criação. A criação das contribuições especiais ou parafiscais é feita mediante lei ordinária e a competência legislativa para a criação é exclusivamente da união.

A base legal está alicerçada no artigo 149 caput da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988):

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

Destaca-se o artigo acima que as contribuições sociais são autônomas, ou seja, não se confundem com as contribuições de melhorias, e, são subdivididas em três modalidades: sociais, intervenção de domínio econômico, interesse de categoria profissional ou econômica.

A modalidade social é aquela que financia os direitos sociais básicos do cidadão, especialmente saúde, assistência social, previdência social e educação. Pode-se citar, como exemplo, a criação da CPMF (contribuições provisórias sobre movimentações financeiras), hoje já extinta.

Já a modalidade de intervenção de domínio econômico, compreende a CIDE – Contribuições de Intervenção de Domínio Econômico possui característica compulsória e seu principal objetivo é regular o mercado econômico que está consolidado, conforme exposto no artigo 149 na CF/88 já citado anteriormente.

Na prática, a incidência da CIDE é aplicada de forma mais intensa sobre a produção e comercialização de combustíveis fósseis e aos *royalties*. Importante ressaltar que, devido a dimensão da produção e a monopolização é possível que haja abuso de poder, portanto, a competência que é exclusivamente da União Federal deve observar o mercado econômico e regular mediante as CIDEs.

No que diz respeito à modalidade especial destinada as categorias profissionais, entende-se que a competência quanto à criação da contribuição é exclusivamente da União, contudo, há uma delegação do poder para a arrecadação destas contribuições aos órgãos sindicais e classistas, independentemente por se tratar de direito privado, como os sindicatos das diversas categorias existentes e os órgãos de caráter fiscal, como OAB, CREA, CRE, entre outros.

Observado as espécies tributárias é oportuno adentrar nas limitações ao poder de tributar devido à segurança jurídica e a coibição de abusos pelo poder público. Nesse sentido, serão abordados os principais princípios e características dessas limitações.

1.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.

Ao adentrar nas limitações do poder de tributar, deve-se elucidar a diferença entre princípios tributários relativos a não incidência de tributação, imunidades tributárias e isenções tributárias.

De plano, pode-se afirmar que os princípios tributários, assim como todos outros no âmbito jurídico, possuem a prerrogativa de orientar o legislador, de forma abstrata, na criação das leis.

Ademais, importou-se o constituinte de 1988 em reservar uma pequena parte do texto constitucional para expor matéria sobre limitações ao poder de tributar, em especial, estabelecido nos artigos 150 a 152, os quais demonstram que as limitações é uma forma de demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar, refletindo diretamente nos requisitos formais e materiais, nos limites quantitativos e nas características específicas.

Essas limitações deverão estar expressas na legislação tributária, ou seja, farão parte das peculiaridades de cada tributo, observando as linhas demarcatórias do poder impositivo da cobrança do tributo. Para elucidar, pode-se trazer como exemplo ITBI – Imposto sobre Transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, assim estabelecidos pelo disposto do artigo 156, II, CF/88, o que não incide sobre mera promessa de transmissão, transmissão móveis, causa mortis e transmissão por doação.

Compreende Amaro que:

O exercício do poder de tributar supõe respeito as fronteiras do campo material de incidência definidos pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos pela Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda a harmonia formal com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns porém, demandam lei complementar validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do poder executivo, enquanto outros (que forma a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita as alíquotas às suas alíquotas. (AMARO, 2012, p. 129)

Nesse caso abordado no parágrafo anterior, constata-se que a não incidência das referidas situações não se trata de vedações, mas sim de inexistência de competência, dessa maneira, se o poder público ultrapassa o limite de tributar, por conseguinte estará produzindo ato não autorizado, logo, a competência é inexistente.

Encontra-se na Constituição Federal de 1988 as limitações ao poder de tributar especialmente ao artigo 150, 151 e 152:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

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. (BRASIL, 1988).

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja 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, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos

respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (BRASIL, 1988).

Art. 152. 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. (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Luciano Amaro relata que:

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem os princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente não existe. A lei que pretendesse tributar situação imune não feriria, propriamente (ou somente), o preceito constitucional da imunidade, mas sim exerceria competência tributária que não lhe é autorizada. (AMARO, 2012, p. 129).

Deve-se deixar claro ao leitor que a falta de competência do ente para impor determinado tributo é limitação ao poder de tributar, caso contrário, se não houvesse a previsão da competência, causaria grande desordem. Em explicação, as imunidades tributárias, bem como as isenções tributárias, tratam sobre a proibição do legislador em tributar determinada matéria. Contudo, não se encontram em igualdade jurídica.

Sustenta Baleeiro, sobre a distinção entre imunidades e isenções:

[...]Observe-se que aquilo que se convencionou em chamar de imunidade (assim como acontece com a isenção, no plano das leis) é regra parcial, de exceção. A imunidade e a isenção jamais serão totais coincidentes (no sentido negativo), no primeiro caso, com a norma atributiva do poder tributário, no segundo, com o âmbito de incidência do tributo. Se o fossem, equivaleriam à cassação da competência ou à revogação da lei tributante. Daí a explicável analogia, feita pela doutrina, entre imunidade e isenção, em que pesem as suas diferenças substanciais. (BALEIRO, 2015, p. 114).

Observa-se que as imunidades tributárias são uma heterolimitação do poder de tributar e estão sustentadas pela norma constitucional. Assim, posta e implícita na carta magna, percebe-se a intenção do legislador da época em demonstrar o caráter permanente da imunidade. (AMARO, 2012)

Já as isenções tributárias fazem jus a duas características: heterônoma (heterolimitação) e autônoma (autolimitação). Clarificando, a isenção heterônoma compete exclusivamente o legislador federal, o qual produzirá matéria na esfera de

lei complementar. A isenção autônoma pode ser exercida pelos legisladores das três ordens de governo, mediante produção de leis ordinárias federais, estaduais e municipais. (AMARO, 2012)

Destarte, verifica-se que as principais distinções entre imunidades e isenções se dão pela competência, sede da norma jurídica e hierarquia. À vista disso, vale ressaltar que as isenções heterônomas que se encontram em patamar federal, têm poder para ingressar seara estadual e municipal, ou seja, o legislador federal pode conceder isenção de ICMS – Imposto Sobre Circulação de mercadorias e serviços (imposto estadual) e ISS – Imposto sobre serviço de qualquer natureza (imposto municipal). Para melhor entendimento, expõe que a Lei Complementar nº 87/96 isentou a exportação de produtos e serviços destinados ao exterior. (AMARO, 2012)

Averigua-se que há uma harmonia entre os entes públicos quanto à competência para imunidades e isenções tributárias, porém, respeitado a linha hierárquica, o direito positivo da lei maior e os princípios constitucionais tributários.

Ao falar dos princípios tributários, devem-se apontar os modos de produção dos efeitos. Como já relatado nesta pesquisa, os princípios basicamente servem para orientar o legislador na criação e aprovação das leis, como por exemplo, princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros. Porém, há princípios que não se limitam a mera orientação e acabam produzindo efeitos equiparados as normas tributárias. Como exemplo, pode-se mencionar o princípio da anterioridade, da irretroatividade, entre outros.

Nesta linha, entende Amaro que:

Ora, alguns dos “chamados princípios” não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade. Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática. A lei ou foi ou não foi editada até o último exercício, o que se apura segundo critério cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio” sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição. Assim, também o princípio da irretroatividade da lei tributária; ou o fato é anterior ou é posterior à lei, bastando essa verificação para definir se a lei é ou não aplicável. (AMARO, 2012, p. 132).

Ao aprofundar na temática que versa sobre os princípios, há conteúdos que enriquecem o presente trabalho. Sendo assim, se faz imprescindível a explanação sobre o princípio da legalidade, da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade da lei tributária.

Ainda na seara dos entes políticos, é importante ressaltar a presença da imunidade recíproca, ou seja, é proibida a incidência de imposto sobre a renda, patrimônio e serviços instituídos entre os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

1.2.1 Princípio da legalidade no direito tributário.

De forma genérica ao direito, o princípio da legalidade está conceituado pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal e possui relevante papel no ordenamento jurídico. O conceito direciona que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*” (BRASIL,1988). É possível notar que a obrigatoriedade da previsão em lei se faz necessária para Estado Democrático de Direito e viabiliza a eficácia do princípio da segurança jurídica.

. Nesse sentido, Luciano Amaro denota que:

O conteúdo da legalidade tributária vai além da simples autorização do legislativo para que o estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes, para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que o montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. (AMARO, 2012, p. 134).

A citada afirmação constitucional procede igualmente no âmbito tributário, em especial no artigo 96, CTN “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (BRASIL, 1966).

Portanto, no âmbito da cobrança de tributos, não se aceita discricionariedade sobre a forma, o *quantum*, a quem e ao fato gerador. Sendo obedecida a interpretação estrita das leis sob as formas de incidência, lançamento do débito tributário, limitações ao poder de tributar e a competência do ente público para instituir ou majorar tributo mediante lei.

1.2.2 Reserva de lei formal e exceção.

Para facilitar a compreensão, deve-se diferenciar a lei material e lei formal. A lei material, positivada no texto jurídico, possui comando abstrato, geral e impessoal, logo, serve de base para a aplicação da norma. A lei formal exige que esse comando deva ser criado por entidade de função legislativa. Isto posta identifica-se a regra e a lógica (PAULSEN, 2011).

Ocorre que, em muitos casos, no direito brasileiro, a regra possui uma exceção, e neste caso não é diferente. Para determinados impostos e contribuições de intervenção de domínio econômico, a lei se ajusta somente à lei material, quando objeto de ato do poder executivo (PAULSEN, 2011).

Para captar melhor a ideia, expõe-se o texto do Artigo 177 § 4º, I, b, CF/88 e acrescido pela Emenda a Constituição nº 33/2001, o qual determina que:

Art. 177. Constituem monopólio da União;

[...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos (BRASIL, 1988).

EC 33/2001 - A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos;

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

[...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; (BRASIL, 2001).

[...]

Claramente percebe-se a exceção da lei formal, diante da previsão da alíquota da contribuição de intervenção de domínio econômico relativas às

atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, ao facultar que sua alíquota seja reduzida e restabelecida por ato do poder executivo.

Independente da exceção da lei formal, a lei material deve estar completa em todos os aspectos, inclusive na fixação das alíquotas. Portanto, observa-se que pode o poder executivo reduzir ou restabelecer alíquota, porém não instituir a CIDE.

Nessa linha de raciocínio, aponta Amaro que:

Mesmo em relação aos tributos, cujas alíquotas, nas citadas circunstâncias, podem ser alteradas sem lei formal, é preciso sublinhar que sua criação depende, em todos os seus aspectos, de definição em lei (formal), mesmo quanto às alíquotas. Não pode a lei criar o tributo sem lhe precisar a alíquota. Definida esta na lei, juntamente com os demais aspectos do tipo legal (e completado, assim, o quadro de providências reclamadas do legislador para legitimar formalmente o tributo), pode o Executivo, nos casos excepcionados, alterar a alíquota fixada em lei. (AMARO, 2012, p. 139).

Portanto, emanado tal ato do poder executivo, configurado pela faculdade, reitera-se que o poder executivo deve respeitar os limites posto na própria lei, afastando-se da discricionariedade para a produção de tais atos.

1.2.3 Princípio da Anterioridade.

A Constituição Federal veda expressamente a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, no entanto, ocorre que não é uma regra absoluta para todos os tributos.

A redação do art. 150, III, “b” da CF/88 é de simples compreensão. O artigo constitucional positiva que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (BRASIL, 1988).

Encontra-se também expresso no artigo 104 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.(BRASIL, 1966).

Dessarte, sem margens para outras interpretações, percebe-se a vedação aos entes públicos quanto à cobrança de tributos criados ou majorados no mesmo exercício financeiro.

Importante ressaltar a existência da anterioridade nonagesimal, que compreende o princípio da anterioridade, assim, possibilita a aplicação de um curto prazo para cobrança do tributo. Alguns tributos possuem o curto prazo de 90 dias para a lei entrar em vigência, os quais geralmente versam sobre política monetária e comércio exterior. Sendo assim, não há que se falar em exercício financeiro, e sim, data para o início da vigência.

Sabe-se que todo texto de lei torna-se regra e que em muitas vezes a regra tem exceção. Não é diferente no caso do princípio da anterioridade, assim, as exceções ao princípio da anterioridade dos noventa dias são: empréstimos compulsórios (exceto no caso de investimento público de caráter urgente), imposto de importação, imposto de exportação, imposto de renda e proventos de qualquer natureza, imposto sobre operações financeiras, impostos extraordinários de guerra, e, quanto a base de cálculo do imposto sobre a propriedade dos veículos automotores e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Nesse entendimento, segue ilustração de Luiz Amaro:

Executam-se de ambas as exigências tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais, (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam alterações rápidas. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação e o imposto de sobre operações de crédito, câmbio, seguro, e operações de títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editado a lei que os

tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado ato do poder executivo que haja majorado a alíquota) e não devem respeito ao prazo de 90 dias para sua aplicação aos fatos sobre que devam incidir. (AMARO, P. 148, 2012).

Desse modo, deve o leitor compreender que no campo do princípio da anterioridade há duas formas de iniciar a cobrança de novos tributos ou a majoração de tributo já existente.

A regra geral afirma que deve ser respeitado o prazo do exercício financeiro, e que somente poderão ser cobrados os tributos no exercício subsequente. Há também a previsão do prazo para a lei tributária entrar em vigência conhecido como anterioridade nonagesimal, que deve respeitar os noventa dias para a entrada em vigência após a promulgação da lei.

Há relevante espaço para discussão quando se trata de revogação da isenção e o princípio da anterioridade. A revogação de uma isenção de tributo torna obrigatória a cobrança do mesmo, logo, deve ser analisado se a tempestividade da volta da cobrança deve respeitar o princípio da anterioridade, sendo cobrado somente no exercício subsequente.

Constata-se que, segundo Hugo de Brito Machado:

“[...] a norma de isenção estabelece uma exceção à norma de tributação. A norma que define a hipótese de incidência tributária, ou norma de tributação, define uma situação de fato que, se e quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária. A norma de isenção retira uma parte dessa situação de fato, e essa parte passa a constituir a hipótese de incidência da norma de isenção. Assim, revogada a norma de isenção, aquela parte retirada da hipótese de incidência volta a integrá-la, restando assim, tal hipótese de incidência aumentada. Há inegável aumento do tributo, pela ampliação da hipótese de incidência da norma de tributação” (MACHADO, p. 97, 2012).

Nesse sentido, deve-se prestar atenção à interpretação literal da norma quanto à limitação do Estado. Assim, o princípio não se aplica às leis que extinguem a obrigação ou reduzem tributos, mas às leis que majoram ou instituem tributos.

1.2.4 Princípio da irretroatividade.

Positivado de modo relativo na Constituição, o princípio da irretroatividade da lei encontra-se na área dos direitos fundamentais, em especial, no artigo 5º inciso XXXVI, e, compreende que a lei “não pode atingir o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Igualmente, implícito no artigo 5º inciso XXXIX, que estabelece que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

No campo do direito tributário, descreve o autor Luiz Amaro que:

No campo da criação ou aumento de tributo, como vimos, o princípio é infestável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros, isto é, propostos cronologicamente ao momento da entrada em vigor da lei de tributação. Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência do tributo antes noção exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo. (AMARO, 2012, p. 142).

Em especial na legislação tributária, o princípio da irretroatividade, o qual se trata dos fatos pretéritos, não proíbe a lei de reduzir ou dispensar o pagamento de tributo, mas proíbe de instituir ou majorar tributo oriundo de passado. Este princípio deve ser utilizado para o legislador e ao aplicador.

Nesta linha, Ávila comenta que “[...] em matéria tributária, jamais pode a lei voltar-se para o passado com o objetivo de apanhar os fatos geradores que ocorreram antes da data da sua publicação” (ÁVILA, 2011, p. 53).

Nota-se, diante do entendimento doutrinário anterior, que o fato gerador da obrigação tributária anterior à lei não gera obrigação, por conseguinte, o poder público só desfruta da prerrogativa de cobrança do tributo quando os efeitos produzidos pela lei de criação ou majoração do tributo após o fato gerador.

Em vista do referido princípio deve se respeitar não só o último fato passado, deve se ter uma visão panorâmica dos fatos geradores, pois em certas situações o fato gerador compreende um conjunto de fatos, como é o caso do imposto de renda, que se trata dos rendimentos variados rendimentos e abatimentos por determinado período, assim formando um aglomerado de atos.

Observando o artigo 106 do CTN, incisos I e II, percebe-se uma possibilidade de exceção da retroação da lei tributária. (BRASIL, 1966).

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (BRASIL, 1966).

Compreende que o dispositivo a cima trata com exclusividade a retroatividade quanto à interpretação, portanto, especifica a hermenêutica jurídica. No mesmo sentido, quando a lei se refere “excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” percebe-se a limitação da aplicação somente da lei mais benéfica, e por isso, não se enquadra como exceção ao princípio da irretroatividade.

Diante da explicação referente às limitações ao poder de tributar, torna-se pertinente a indagação do objeto principal da presente pesquisa, o princípio da isonomia tributária.

2. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.

É imprescindível adentrar a fundo no estudo do princípio da isonomia tributária sem conceituar a palavra isonomia. Logo, pode-se afirmar que isonomia é o princípio direito o qual determina que todos devessem ser tratados de forma igual perante a lei, ou, através da lei, a fim de que institua que os iguais devem ser igualmente tratados e os desiguais na medida de suas dessemelhanças.

Insta salientar que promover tratamento desigual entre classes não deixa de ser discriminante. Para aplicar no caso concreto é preciso ter muita cautela, pois essa discriminação possui uma delicadeza peculiar, a qual deve manter a razoabilidade na execução, fundamentação consistente e legítima, evitando assim, discriminação gratuita e artificial.

Nessa linha de raciocínio, argumenta o professor Eduardo Sabbag

Daí se falar nas duas dimensões de igualdade: (I) aquela por meio da qual a norma se destina isonomicamente a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal; e (II) aquela, em que se busca vedar

as desequiparações irracionais, nas quais transborda a inadequação entre meio e fim, servindo como cláusula geral de proibição do arbítrio (SABBAG, 2015, p.135).

Nesse sentido, não se pode afirmar que isonomia e igualdade são sinônimos. São institutos que possuem certa semelhança, os quais comumente buscam a igualdade. O famoso pensamento do grande sábio Aristóteles de que a regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam.

Neste entendimento, corrobora Carraza:

E como mandamento nuclear do nosso sistema constitucional, não poderia deixar ser aplicado na seara tributária até porque, se somos uma República, todos devem ser alcançados pela tributação dado que essa forma de governo não se coaduna com a existência de privilégios tributários (CARRAZA, p. 2007, p. 174)

A lei, como instrumento regulador do Estado deve ser usada de forma consciente, afastando as benesses e privilégios pessoais de determinados grupos, proibindo todo e qualquer tipo de discriminação e perseguição tributária, atingindo a todos, pessoas físicas e jurídicas, no entanto, atendendo as necessidades isonômicas de cada contribuinte ou grupo.

Ressalta-se a presença de forma genérica da isonomia no caput artigo 5º da Constituição Federal, nos seguintes termos “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)” (BRASIL, 1988).

Trata-se então de uma interpretação não literal da palavra igualdade, ou uma igualdade relativa, como explica o Sabbag:

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia. (SABBAG, 2015, p.133)

Com isso, é perceptível o sentido que os doutrinadores e os constituintes expõem a palavra igualdade no direito, a qual ocupa um relevante lugar no texto constitucional destacado como garantia individual. De tal forma que, o economicamente maior deverá pagar mais tributos em razão da sua desproporção ao economicamente menor, e nesse sentido, corrobora Carraza que “realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”. (CARRAZA, 2007, p. 87).

Destaca-se a importância da aplicação princípio da isonomia tributária aos casos concreto ou positivado na lei. Diante da forte presença do sistema capitalista e global, e ainda, a previsão na atual constituição de reduzir as desigualdades sociais e não extinguir a desigualdade como um todo, perdurará indeterminadamente a indagação, a alteração na lei, a edição de leis, o debate sobre o tema proposto nesta pesquisa.

2.1 A ISONOMIA TRIBUTÁRIA E SUAS PECULIARIDADES.

Desde há muito tempo se prevê a igualdade na Constituição brasileira. Pode-se afirmar que o ponto de partida se deu pela CF de 1891, especialmente em seu artigo 72, § 2º, o qual previa que:

Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 2º - Todos são iguais perante a lei (BRASIL, 1891).

Note que, apesar de estar presente somente no artigo 72 da referida Constituição, pode-se conferir que a simples disposição normativa constitucional de igualdade de todos perante a lei evita uma série de possíveis problemáticas sociais, como a discriminação das mais diversas situações.

Com o passar do tempo, percebe-se que o constituinte aprimorou o texto constitucional quanto ao princípio da igualdade. Ressalta que não houve alteração

na Constituição Federal de 1891, porém, na promulgação da Constituição de 1934, especificamente em seu artigo 113 §1º:

Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:
1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas (BRASIL, 1926).

Dessa maneira, percebe-se que o constituinte da época aclarou a conceituação do princípio da igualdade a fim de exaurir análises divergentes quanto ao princípio, segurando os direitos para as diferentes ideias políticas, crenças religiosas, riqueza, classe social, profissões ou dos pais, raça, sexo ou por motivo de nascimento.

Em seguida, na data 24 de janeiro de 1967, ficou consignado na Constituição Federal promulgada em seu artigo 150, §1º, que:

Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
§ 1º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção, de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. O preconceito de raça será punido pela lei. (BRASIL, 1967)

Apenas assevera e corrobora com o texto das Constituições passadas, no entanto, não menos importante sua presença na “lei maior”, exceto, porém pela possibilidade de penalidade pela prática de preconceito. Insta salientar que a efetivação da pena para o preconceito ficou carente de lei que a regulamentasse, contudo ficou evidente a vontade e preocupação do constituinte para a criação de lei regulamentadora (CORDEIRO, 2017).

Por fim, reitera a Constituição da República Federativa do Brasil vigente, promulgada em 05 de outubro de 1988, a qual teve como chefe de governo José Sarney, e, declarado e promulgado pelo saudoso político, advogado e altamente democrata, Ulysses Guimarães no caput do artigo 5º particularmente direcionado aos direitos e liberdades individuais apresenta o princípio da igualdade.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (BRASIL, 1988).

O conteúdo normativo da igualdade traz muito mais que a simples igualdade, ela é imprescindível para o Estado Democrático de Direito. Democracia em si, significa brevemente a “vontade do povo”, por isso, ora, se vontade é do povo não há espaço para discriminações e prejuízo a determinados grupos.

2.1.1 A isonomia tributária e a limitação ao poder de tributar.

Diante da prévia noção já dissertada sobre o significado da isonomia é oportuno abranger a isonomia tributária. Para isso, preconiza-se a leitura do artigo 150, II, CF: “É vedado [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ela exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL, 1988).

Portanto, se são tratados de forma diferente os desiguais, tem-se uma discriminação. Essa discriminação é legal do ponto de vista jurídico, no entanto, deve-se ter o cuidado necessário quanto à proporcionalidade que se atinge a incidência de tributação, para evitar a injustiça.

O parâmetro usado para a utilização da proporcionalidade está diretamente relacionado com a capacidade contributiva do tributado, ou seja, quanto maior for capacidade contributiva, maior é a proporção de incidência do tributo. Esse método é conhecido como progressividade do imposto.

Assim, Hugo de Brito Machado expõe que:

Não fere o princípio da igualdade – antes, o realiza com absoluta adequação – o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. (MACHADO, 2012, p. 38).

A este propósito Machado se preocupa com os critérios usados pelos legisladores ao estabelecerem as hipóteses discriminatórias. Para ele [...] “o critério

de discrimine deve ter um nexó plausível com a finalidade da norma” (MACHADO, 2012, p. 38).

Exemplifica Celso Antonio Bandeira de Mello um dos critérios justificadores da isonomia aplicada ao afastar a obrigação do imposto de renda às pessoas consideradas idosas pela carta magna.

Tomemos também como exemplo a isenção de Imposto de Renda para pessoas com mais de 65 anos, neste caso o critério discriminativo é o elemento idade que reside exatamente na pessoa discriminada e não em fator alheio a ela. Portanto as pessoas, situações ou coisas desequiparadas precisam possuir características ou traços diferenciados (MELLO, 2009, p. 41).

No entanto, o critério justificador da do tratamento diferenciado, a fim de buscar a igualdade deve ser operado com muita cautela. É imprescindível que se faça a indagação especialmente aos princípios e a norma constitucional, de modo que seja coerente com a vontade do constituinte. Portanto, a diferenciação tributária à determinada pessoa ou grupo deve estar alicerçada na Constituição Federal. Nesse sentido Mello orienta que “as discriminações são compatíveis com a cláusula igualitária quando a correlação lógica entre o critério desigualador e a distinção estabelecida pela norma seja compatível com interesses prestigiados na Constituição” (MELLO, 2009, p. 42).

Logo, a finalidade da norma com caráter discriminador a certos grupos, ainda que em detrimento da justiça social e do princípio da isonomia, tem o dever de estar positivada e cristalina no texto normativo para que não cause divergência de interpretação e mantenha o respeito à segurança jurídica.

2.1.2 Princípios da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva.

Também conhecido por muitos autores como princípio da capacidade econômica, o princípio da capacidade contributiva consiste em determinar o ideal de justiça na incidência da tributação. Assim, é justo o paralelismo que se direcionam a contribuição aos cofres públicos na proporcionalidade com a presunção da renda de cada indivíduo.

Corroborando assim com o pensamento de Sérgio Pinto Martins:

O princípio da capacidade contributiva tem origens no ideal de justiça distributiva, em que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com a presunção de renda ou capital (de sua riqueza), contribuindo para os cofres públicos à medida que se manifeste uma proporção maior ou menor grau. Daí a noção de distribuição de carga tributária igualitária em razão das possibilidades de cada contribuinte (MARTINS, 2005, p.88).

É de grande valia salientar que não se confundem as expressões “capacidade contributiva” com “isonomia”. Apesar da proximidade, trata-se de institutos distintos. Pode-se afirmar que a capacidade contributiva está vinculada ao princípio da isonomia, mas neste não se esgota, pois se considera uma das dimensões da isonomia. Segundo aponta Sabbag “O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, com este não se confunde”. (SABBAG, 2015, p. 152).

Há grande relevância na relação da capacidade contributiva com princípio da isonomia tributária. Nota-se que a Constituição Federal de 1988 expressou com nitidez no artigo 145, parágrafo primeiro, afirmando que:

[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Percebe-se no texto constitucional acima descrito que há duas pequenas deficiências quanto a literalidade. Começa-se pela expressão “sempre que possível”, a qual apresenta um ar de discricionariedade ao legislador, dando a liberdade de decidir quando é possível ou não a aplicabilidade da capacidade contributiva. Ademais, peca o referido texto ao mencionar apenas os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica, quando deveria se referir a todos os tributos.

Nesta linha, questiona Hugo de Brito Machado:

Esse dispositivo tem suscitado algumas questões, duas das quais nos parecem realmente importantes. Uma consiste em saber se o princípio da capacidade contributiva, ou mais exatamente, o princípio da capacidade

econômica, refere-se apenas aos impostos. A outra consiste em saber qual é o alcance da expressão “sempre que possível”, pois esta expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera possível a observância do princípio (MACHADO, 2012, p.39).

O fundamento da capacidade contributiva está associado a busca da justiça e equidade na tributação. Para uma melhor compreensão, Sabbag divide equidade em duas dimensões: equidade horizontal e equidade vertical (SABBAG, 2015).

A equidade horizontal denota que os contribuintes que possuem mesma capacidade de pagar deverão contribuir com iguais quantidades pecuniárias ao Estado. Assim, apresentando a ideia de tratamento igual (SABBAG, 2015)

Já a equidade vertical denota entendimento divergente. Neste, os contribuintes que possuem capacidade desigual deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias ao Estado. Desta forma, apresentando tratamento de desigual (SABBAG, 2015)

Deve-se obter ponderação na atividade da equidade vertical com a finalidade de proporcionar os elementos axiológicos que se pretende alcançar, os quais são segurança jurídica e justiça (SABBAG, 2015).

Na seguinte frase, Sabbag explica que:

Deve haver a tributação da capacidade contributiva que apenas estiver prevista em lei; deve haver o afastamento, pelo Poder Judiciário, de certa lei incentiva, cujo benefício se traduz em privilégio odioso; deve haver o reconhecimento de que, conquanto o tributo esteja previsto em lei, é possível que dado segmento de contribuintes não possua capacidade contributiva para suportá-lo. (SABBAG, 2015, p. 154).

Desse modo, positivando na Constituição Federal, em especial no artigo 3º inciso III “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil [...] erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (BRASIL, 1988). Percebe-se que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a redução da desigualdade social, portanto, pretende-se alcançar a igualdade material com características de efeitos *Erga Omnes*, de modo que todos os indivíduos no território brasileiro. O constituinte de 1988 se preocupou em expressar na carta magna o resultado que se espera da igualdade material.

2.1.3 O princípio da isonomia e a cláusula *pecúnia non olet*.

Ao discutir a vinculação da isonomia com a *clausula pecúnia non olet*, é oportuno analisar a legitimidade quanto a composição do polo passivo da relação jurídica de atividades ilícitas. Antes, faz-se necessário explanar sobre o que é a *clausula pecúnia non olet* (o dinheiro não tem cheiro). Pode-se atestar que o aplicador do direito se abstraia da licitude ou ilicitude da atividade exercida, ou seja, pouco importa a origem da atividade, se houve rendimento financeiro deverá incidir o tributo, recaindo em capacidade contributiva.

Mesmo que de forma implícita, tem-se base jurídica deste fenômeno no Código Tributário Nacional, em especial, no artigo 118, inciso II, expondo que:

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Sendo assim, a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o direito tributário. (BRASIL, 1966).

Igualmente pode-se mencionar que a lei n. 4506/64 (lei do imposto de renda) dispõe que “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração a lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem” (BRASIL, 1964), ou seja, se afasta das conotações extrínsecas, analisando apenas a nudez econômica.

Nesse sentido, Sabbag denota “Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado” (SABBAG, 2015, p.138).

A incidência de tributação nas atividades ilícitas ou não regulamentadas advém de conteúdo axiológico do valor de justiça conduzindo a exigibilidade do tributo sobre quem possui capacidade contributiva para compor o polo passivo. Para uma melhor compreensão sobre atividades, pode-se citar o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo e o câmbio negro. (BALEEIRO, 2015)

Nesta linha de raciocínio, é justa a afirmação de que a única hipótese de restituição do tributo dá-se quando o Poder Judiciário declara a nulidade do negócio

jurídico, e este não tenha produzido seus efeitos, ou seja, não se completou o efetivo aumento de renda para a incidência do imposto de renda, impulsionado a Fazenda Pública a obrigação de cumprir o pleito.

Em contraponto, a tributação oriunda de atividade ilícita provoca um embate ao Direito do ponto de vista moral. A esse propósito não seria admissível o Estado proibir tal atividade econômica que gera aumento de renda aos indivíduos e concomitantemente valer-se da capacidade contributiva e do princípio do interesse público para aplicar o tributo.

Argumenta Sabbag que [...] “não seria admissível que uma norma jurídica, de um lado, viesse a reprovar determinado fato, considerando-o crime, e, de outro, o Estado valesse desse mesmo fato para perceber o tributo” (SABBAG, 2015, p.143).

No entanto, caso o Estado não tributasse as atividades ilícitas, estaria ele, de forma indireta pactuando com o crime e o criminoso. Portanto, têm-se dois sentidos de fundamentação para a aplicação do tributo das atividades ilícitas.

A fim de evitar grandes discussões sobre essa colisão de argumentos, o Código Penal e de Processo Penal atuam na solução destes casos. Neles preveem que “o perdimento de bens e recursos, fruto da infração”, e não mais cobram imposto sobre a atividade delituosa, mas sim, decretando o perdimento dos bens e recursos. Nos casos que envolvem apreensão de mercadorias, estas são postas em hasta pública para que sejam leiloadas pela Fazenda Pública.

2.1.4 A capacidade contributiva e a progressividade.

Elemento que deriva do princípio da isonomia, a capacidade contributiva tem refletido expressiva importância no âmbito de incidência dos impostos. De acordo com o que já foi narrado nesta pesquisa, é admissível sintetizar que aqueles que possuam maior poder aquisitivo devem contribuir com alíquotas maiores de imposto, a fim de que o sacrifício econômico dos mais bem-sucedidos seja proporcionalmente igual aos economicamente mais vulneráveis.

A progressividade no direito tributário, expressa um conjunto de variações de incidência de alíquotas, cujo aumento se dá na proporção que se aumenta a base de cálculo. Essa definição se concretiza diante da explicação do professor Sabbag, o

qual afirma que “A progressividade traduz-se a técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame” (SABBAG, 2015, p. 165).

Nesse sentido, Hugo de Britto Machado explica que “Na linguagem da ciência das finanças públicas e do direito tributário, a progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que a base de cálculo, ou excepcionalmente outro elemento eleito pelo legislador para esse fim” (MACHADO, 2012, p. 305).

Seguindo nesse raciocínio, Machado aponta que:

A progressividade pode ter diversos objetivos. Na generalidade dos casos é trabalhada em função de base de cálculo do imposto, mas pode ser estabelecida, ainda que excepcionalmente, em função de outro elemento, dependendo do objetivo que se pretenda com ela abraçar. Em nosso direito positivo temos exemplo de progressividade no tempo para o IPTU, autorizada pela vigente Constituição Federal, na qual o elemento considerado é o tempo decorrido sem que seja corrigido o uso tido como inadequado do imóvel (MACHADO, 2012, p. 305).

No que tange à dupla função da progressividade, Eduardo Sabbag aborda que:

O critério da progressividade diz com o aspecto *quantitativo*, desdobrando-se em duas modalidades a progressividade *fiscal* e a progressividade *extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha mais se paga*”, caracterizando-se pela finalidade arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. (SABBAG, 2015, p. 165).

Para alguns autores, a progressividade está vinculada ao princípio da capacidade contributiva, dessa forma, podendo ser aplicada a todos os impostos. Porém, o constituinte de 1988 se referenciou apenas para o IPTU, ITR e o IR como sujeitos passivos de progressividade. Dessa forma, percebe-se que a Constituição também adentrou no âmbito do Direito Municipal ao mencionar o IPTU. Em razão disso, muitos Municípios aderiram à orientação normativa e aplicaram a progressividade no IPTU em função do valor venal do imóvel, com objetivo extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

2.1.5 A isenção da Lei 8989/95 e o princípio da isonomia tributária.

Ao adentrar sobre os benefícios tributários quanto à produção e venda de veículos adaptados a pessoas físicas, deve-se perceber preliminarmente o conjunto de princípios que compõe a base para a criação da legislação tributária, em especial, trata-se sobre a inclusão do deficiente no mercado, sustentado pelos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e isonomia. Orienta esse que deve se preservar a igualdade formal, o qual impõe ao poder público, a promoção da igualdade entre os desiguais na medida em que se desiguam. Já aquele, observa a efetivação das necessidades básicas do cidadão, principalmente as elencadas no rol do artigo 5º e 6º da CF/88, desse modo, a utilização de veículo automotor adaptado possibilita ao deficiente físico o exercício do direito de ir e vir, bem como, facilita a alimentação, a saúde, trabalho, lazer, entre outros.

Analisado o pressuposto para a constituição da lei tributária, favorece a indagação na seara das limitações ao poder de tributar, as quais estão presentes as isenções tributárias. Para viabilizar a compreensão, deve-se considerar o âmbito de atuação dos Entes Federais, ou seja, os tributos instituídos pela União terão efeito *erga omnes*, já os instituídos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios terão seus efeitos aplicados no local de sua atuação. Contudo, a União não tem competência para alterar, modificar ou majorar tributo de competência estadual, distrital ou municipal.

Em se tratando de isenção tributária para compra de veículo automotor adaptado observa-se especialmente o benefício de isenção ao IPI – Imposto sobre Produto Industrializado (imposto federal), ICMS – Imposto sobre Circulação de Produtos e Serviços (imposto estadual) e IOF, Imposto sobre Operações Financeiras (imposto federal). É perceptível que a incidência dessa série de benefícios traz um benefício significativo ao deficiente físico, o que torna o sistema tributário justo diante das dificuldades que os beneficiários sofrem de adquirir renda e a falta de acessibilidade.

Pode-se citar o referido benefício na Lei Federal nº 8989/95 e que posteriormente foi modificada pela lei 10754/2003, a qual, no preâmbulo expressa que:

“dispõe sobre a isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física e aos destinados ao transporte escolar, e dá outras providências” (BRASIL, 2003).

Ao pesquisar na jurisprudência, a isenção aos portadores de deficiências físicas importa em ampla divergência proporcionando variados litígios entre particulares e o poder público.

Geralmente provocados diante de impetração de mandados de segurança e interposição de agravo de instrumento as decisões proferidas pelos Tribunais costumam aplicar a norma tributária corretamente, e desse modo, sempre observado os requisitos para a obtenção do benefício como o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, concedido ao deficiente em medida de tutela provisória. Vale ressaltar que, uma vez exposto na lei, a concessão do benefício deve ser obrigatória, sem possibilidade de discricionariedade da autoridade pública.

Abaixo, ratifica o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEL POR DEFICIENTE FÍSICO. CARDIOPATIA ISQUÊMICA GRAVE. ISENÇÃO DE IPI. LEI 8.989/95 E LEI 10.690/03. ISENÇÃO DE IOF. LEI 8.383/91. PEDIDO ALTERNATIVO. IMPULSÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. 1. Diferentes são os requisitos para postular a isenção de IPI e de IOF na aquisição de veículo por deficiente físico. 2. A isenção de IPI está prevista na Lei 8.989/1995, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.690/03. 3. Da análise da prova apresentada, conclui-se que fartamente demonstrada a juntada de todos os documentos necessários para postular a isenção de IPI. Quanto à questão de fundo, ficou comprovado que a limitação que acomete o impetrante, decorrente de "CARDIOPATIA ISQUÊMICA GRAVE" (com 2 IAM's prévios, angioplastia, revascularização do miocárdio e 3 pontes de safena, quadro que motivou sua aposentadoria por invalidez), está perfeitamente enquadrada nos dispositivos legais que determinam a referida isenção. 4. Em relação ao pedido de isenção de IOF, embora Impetrante afirme necessitar de carro com, "no mínimo, direção hidráulica", não apresentou qualquer prova de sua efetiva necessidade. Assim, mantida extinção do feito, sem resolução de mérito, no tópico, ante a ausência de prova pré-constituída (artigo 6º, § 5º, da Lei 12.016/09, combinado com o art. 267, I e IV do CPC). 5. Prejudicado o pedido alternativo de impulsão de processo administrativo, que tratava exclusivamente da isenção do IPI. 6. Deferido pedido de antecipação dos efeitos da tutela em relação à isenção de IPI.

(TRF-4 - AC: 50610354420124047100 RS 5061035-44.2012.404.7100, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 02/10/2013, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 03/10/2013) (BRASIL, 2013).

Do ponto de vista social, reitera-se que a isenção de tributos para a compra de veículos adaptados compreende princípios constitucionais, em especial ao princípio da isonomia e a inclusão social do deficiente físico. Ademais, na visão econômica, contribui para o aquecimento da indústria e mercado automotivo. Sendo assim, considera-se justo a aplicação do benefício de isenção.

2.2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NA VISÃO DO STF

Este ponto da pesquisa visa expor ao leitor a visão dos ministros do STF frente ao princípio da isonomia tributária. Dessa maneira, pode-se fazer uma análise de relevantes decisões pela Corte Suprema.

Ao intuito de enriquecer a presente pesquisa, traz-se uma breve noção inerente ao órgão Supremo Tribunal Federal. Conhecido popularmente pelos operadores do direito como Guardiã da Constituição, ao STF compete precipuamente o dever de decidir sobre controvérsias e divergências em matéria constitucional, bem como, orientar os profissionais do direito em âmbito constitucional mediante expedição de súmulas.

Tem por prerrogativa declarar a constitucionalidade, a inconstitucionalidade ou arguir o descumprimento de preceito fundamental das leis federais, estaduais, distritais.

Abaixo, com o objetivo de compreender a linha de raciocínio dos Ministros do STF segue julgados inerentes ao princípio da isonomia tributária.

Em sentido estrito, observa-se acima a provocação ao STF sobre a matéria de princípio da isonomia tributária. A discussão jurídica envolve as partes no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a qual compõe o polo ativo, o então Governador do Rio de Janeiro de 1992, e no polo passivo, Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

O julgamento pela corte suprema teve como relator o Ministro Gilmar Mendes e produziu-se a ADI 773 – Ação Direta de Inconstitucionalidade mediante decisão

unânime na data de 20 de agosto de 2014. A ADI 773 trata sobre o litígio postulado entre as referidas partes a partir da matéria em direito tributário, em especial, ao campo das isenções fiscais.

Inicialmente, há de se levantar a situação de que se trata de edição da expressão “e veículos de radiodifusão” presente no artigo 193, inciso VI, alínea “d” da Constituição Estadual do Rio de Janeiro e ante ao artigo 40, inciso XIV da lei Estadual nº 1423/89, os quais, abaixo expostos respectivamente.

Art.193. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado aos Estados e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos, papel destinado a sua impressão e veículos de radiodifusão” (RIO DE JANEIRO,1989).

Art. 40 - O imposto não incide sobre operação:

[...]

XIV - com livro, jornal e periódico, inclusive o papel destinado à sua impressão e veículo de radiodifusão”.(RIO DE JANEIRO, 1989).

Ocorre que, o Governador do Estado do Rio de Janeiro não corroborando com a isenção dos veículos de radiodifusão prevista na Constituição Estadual e na Lei Estadual ingressou em juízo a fim de tornar sem efeito a referida expressão.

Portanto, o requerente alega que tal imunidade não está prevista na Constituição Federal, ademais, ferindo o princípio federativo. Outrossim, viola o princípio da isonomia tributária, encontrada no artigo 150, inciso II da CF/88, o qual proíbe o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Apesar de a Assembleia Legislativa arguir que a imunidade tributária incentiva as pequenas empresas de radio e retransmissoras de televisão, que sobrevivem com sacrifício, e à educação, à arte, à cultura e à informação.

Assevera, ademais, que não viola o princípio da isonomia tributária visto que a imunidade se estende a todas as empresas de radiodifusão do Estado do Rio de Janeiro, há de se observar em âmbito nacional, desse modo, estariam os veículos de radiodifusão localizados no Estado do Rio de Janeiro em situação privilegiada frente às demais empresas concorrentes situadas em outros Estados.

Aduz o requerente que afronta também o disposto do artigo 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, que estabelece caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados. Contudo, no caso debatido, não houve a criação de Lei Complementar.

Conclui-se que, na criação de alguma lei, mesmo que há a intenção de incentivar pequenas empresas ou a promoção da educação, da arte, da cultura, da informação, entre outros objetos que causam efeito positivo para a sociedade, o órgão responsável deve analisar imperiosamente os princípios e dispositivos constitucionais e as formalidades processuais que legitimam tal ato. Na decisão acima, observa-se a declaração de inconstitucionalidade diante do afrontamento da matéria constitucional, em especial ao princípio da isonomia tributária e o princípio federativo. Desse modo, proporcionando patamares distintos entre empresas do mesmo ramo em âmbito nacional, formando a então, ADI 773.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Disciplina na Constituição Estadual de nova hipótese de imunidade tributária (art. 196, VI, ‘d’, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro). 3. Violação ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF) e ao princípio federativo. 4. Norma de reprodução obrigatória (art. 150, VI, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da CF). 5. Lei estadual que disciplina isenção ao ICMS (art. 40, XIV, da Lei nº 1.423/89). 6. Ausência de convênio prévio (art. 34, § 8º, do ADCT). 7. Ação julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão “e veículos de radiodifusão”, constante do art. 196, VI, ‘d’, da Constituição Estadual, e da expressão “e veículo de radiodifusão”, constante do art. 40, XIV da Lei Estadual nº 1.423/89. (STF - ADI: 773 RJ, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 20/08/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014) (BRASIL, 2014).

Observa-se a discussão pelo STF e as partes que compõem o processo inerente ao princípio da isonomia tributária conforme referido julgado. Nota-se que a referida demanda traz como requerente a União, representada pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, em face de UNIWAY – Cooperativas de Profissionais Liberais Ltda, OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras e FEBRACAN – Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas, ambos representados por seus devidos procuradores.

Tratam-se tecnicamente sobre o disposto do artigo 146, III, c, da Constituição Federal de 1988, o artigo 79 Lei Ordinária 5764/71 e artigo 15 da MP 2158-35/2001,

as quais especificamente abordam o adequado tratamento dirigido ao ato cooperativo. Portanto, é válido expor o texto contido nos citados dispositivos respectivamente.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP (BRASIL, 1988)

Infere-se diante dos textos normativos expostos que o artigo 146, III, c, da CF/88 pressupõe a possibilidade de tributação diferenciada do ato cooperativo, contudo, mediante a expedição de Lei Complementar com a prerrogativa de adequar ou regularizar certa imunidade. Por isso, é cristalina a interpretação da norma constitucional não garante imunidade ou isenção de tributação às cooperativas.

Embora sustente o demandado que o referido disposto acima, o qual carece de Lei Complementar, limita a eficácia da norma, portanto, desprovido de eficácia plena deverá o operador do direito afastar o enquadramento fiscal das cooperativas em relação as outras pessoas jurídicas de direito privado.

Já no artigo 79 da lei nº 5764/71 verifica-se somente a definição do ato cooperativo que não há qualquer menção a regime de tributação. Além disso, se trata de uma Lei Ordinária e não Lei Complementar, conforme abordado pelo citado artigo constitucional acima.

Contudo, já o artigo 15 da MP 2158-35/2001 autoriza expressamente a exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP das cooperativas. Portanto, percebe-se um conflito normativo entre atos do poder executivo em relação ao poder legislativo. Além disso, deve-se deixar claro que não se confunde lei ordinária com lei complementar, pois ambas percebem peculiaridades íntimas.

Nota-se que o artigo 15 da MP 2138/2001 Traz diferentes espécies de desoneração de receita relativamente a cooperativas dos mais diversos segmentos, estando excluídos da base cálculo dessa contribuição e da COFINS. Como exemplo, podem-se citar os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues às cooperativas; a receita da venda de bens e mercadorias a associados, desde que vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida por eles, além de outras receitas, tais como aquelas decorrentes de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos dos associados.

A justificativa do tratamento conferido pelo art. 15 da referida Medida Provisória está no próprio texto constitucional para os casos de atividade garimpeira (art. 174, § 3º), de produção, comercialização, armazenamento e transportes de produtos agrícolas (art. 187, I e VI) e de cooperativas de crédito (art. 192, VIII, e ADCT, art. 47, § 7º).

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

[...]

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros (BRASIL, 1988).

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

[...]

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

[...]

VI - o cooperativismo (BRASIL, 1988).

Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido:

[...]

§ 7º No caso de repasse a agentes financeiros oficiais ou cooperativas de crédito, o ônus recairá sobre a fonte de recursos originária (BRASIL, 1988).

Ainda no âmbito constitucional é oportuno lembrar que o constituinte de 1988 não teve intenção em conferir privilégio tributário algum para as cooperativas quanto

ao financiamento da seguridade social, e dessa forma, explícito no artigo 195, caput, da CF/88 “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei”.

O deslinde da função exercida pelas cooperativas não objetivam o lucro como finalidade da atividade, nesse sentido é o que evidencia o artigo 3º da lei 5764/71 “Celebaram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”.

Apesar de não objetivar o lucro, não se pode negar que a atividade cooperada gera receita bruta, a qual soma toda a renda auferida pela cooperativa em determinado período, independente do enquadramento fiscal. Portanto, ao realizar a renda, mesmo se seja bruta, o montante torna-se objeto do fato gerador para o financiamento da seguridade social.

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. 4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. 7. Não se pode inferir, no que tange ao

financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributárias privilegiadas, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. 9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto. 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) (BRASIL, 2015).

Deixam evidente os senhores ministros do STF a finalidade em evitar um prejuízo ao princípio da isonomia tributária, e, respeitando o seu âmbito de competência que se restringe sinteticamente em julgar, e não legislar, mesmo que haja legislação certa lacuna, ou que esteja incompleta, necessitando de edição de Lei Complementar, como no caso estudado. Digna-se, portanto, a opção dos Ministros pela procedência do Recurso Extraordinário impetrado pela União, desse modo, o Tribunal, decidindo o tema 323 da Repercussão Geral, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário.

CONCLUSÃO.

O objetivo desta pesquisa foi demonstrar o decorrer histórico, o entendimento doutrinário, a visão da Suprema Corte e os principais pontos que norteiam o princípio da isonomia tributária sustentada especialmente no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

O intuito principal do princípio da isonomia tributária e de suas disposições na lei é atender a justiça social, estabelecendo um equilíbrio e uma regulação necessária na sociedade, visto que, a desigualdade social é uma das mazelas mais presentes no Brasil.

Confere a relevância de a matéria estar posta na Constituição Federal desde as primeiras edições, além de toda discussão doutrinária e jurisprudencial, conforme abordado, frente à isonomia tributária, a qual interfere diretamente na vida da população.

Cabe fazer uma ressalva especial à extensão do referido princípio e sua relação à limitação do poder de tributar do Estado, levando em conta a inclusão social, a consideração da capacidade contributiva, à progressividade das alíquotas dos tributos, a *clausula pecúnia non olet* e o sistema tributário como um todo.

Faz-se presente também na pesquisa a conceituação e comentários a todos as espécies de tributos existentes no Brasil com o propósito de expor suas peculiaridades e facilitar a compreensão do objeto principal do estudo, o princípio da isonomia tributária.

É possível compreender devido à investigação jurisprudencial na Suprema Corte que a efetivação do princípio depende de um procedimento burocrático da criação da norma até aplicação, ou seja, ficou evidente que apesar do constituinte expor a conveniência do princípio da isonomia, em tais casos, depende de regulamentação de lei infraconstitucional e por vezes não ocorreu, inoperando tal princípio.

Outrossim, a pesquisa na jurisprudência elucidou que, as empresas, com base no princípio da isonomia tributária, provocaram o Poder Judiciário a conceder

tratamento desigual e isonômico, visando o benefício da isenção de determinado tributo, entretanto, o tratamento desigual criaria uma real desigualdade diante das demais empresas concorrentes, os quais tiveram seus pedidos negados nesses casos.

Nesse compasso, conclui-se que devida à magnitude e dimensão do referido princípio deve o legislador, antes de editar uma lei deve-se indagar sobre os aspectos inerentes ao princípio da isonomia, de modo que, a igualdade material e formal não fiquem apenas nas discussões abstratas e que ratifiquem o interesse em tratar os desiguais de forma desigual na proporção de suas diferenças com a justa aplicação do princípio na lei.

Portanto, sugere ao leitor, a indagação de forma continuada no âmbito do princípio da isonomia tributária, em especial, aos casos específicos que tratam o inciso VI do artigo 150 da CF/88, conforme já mencionado nesta pesquisa. É pertinente adentrar na problemática envolvida quanto as isenções previstas e as hipóteses de edição de leis que visam regular e acrescentar positivamente ao sistema tributário brasileiro.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. 6 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1965.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1967.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1969.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18** de 1 de dezembro de 1965.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33** de 11 de dezembro de 2001.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. STF - ADI: 773 RJ, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 20/08/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. (RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015).

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região** - TRF-4 - AC: 50610354420124047100 RS 5061035-44.2012.404.7100, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 02/10/2013, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 03/10/2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed. 1998,

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Dezordi. 11ed. Rio de Janeiro: Forense 2007.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípio da isonomia tributária no direito brasileiro**. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6358> Acesso em: 17 Mai. 2017.

_____. **Lei 8.989, de 24 de fevereiro de 1995**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8989.htm. Acesso em 14 Mai. 2017.

LEITÃO, Miriam. **Saga brasileira: a longa luta de um povo**. 11 ed. Rio de Janeiro: Record, 2016.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 36 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ed. São Paulo: Maheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro, MELO, Soares Eduardo José. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. Ver. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

Princípio da Isonomia. Disponível em:

<http://principios-constitucionais.info/principio-da-isonomia.html>> acesso em 09 Mai. 2017.

Princípio da isonomia (Direito Tributário) - Direito e Leis. Disponível em:

<[http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Princípio da isonomia \(Direito Tributário\)&oldid=4961](http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Princípio da isonomia (Direito Tributário)&oldid=4961)>. Acesso em: 15 Mai de 2017.

RIO DE JANEIRO. Constituição Estadual de 05 de outubro de 1989. Alerj –

Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://www2.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=73>Acesso em: 22 Mai. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1 ed. – Rio de Janeiro; Forense: São Paulo: Método, 2017.