

**CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA ASCES – UNITA
BACHARELADO EM DIREITO**

**ISONOMIA TRIBUTÁRIA VERTICAL EM DECISÕES PROFERIDAS
EM SEDE DE AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE
E AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

RAQUEL BENTO DE SALES

CARUARU

2017

RAQUEL BENTO DE SALES

**ISONOMIA TRIBUTÁRIA VERTICAL EM DECISÕES PROFERIDAS
EM SEDE DE AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE
E AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado a CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA ASCES-UNITA, como requisito parcial, para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

CARUARU

2017

BANCA EXAMINADORA:

Aprovada em: ____/____/____

Presidente: Prof. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Primeiro Avaliador: Prof.

Segundo Avaliador: Prof.

DEDICATÓRIA

A Deus, amado de minha alma. A minha família e em especial a minha querida Mãe Silvina Rocha, que me ensinou a ser forte e lutar com fé, que me ensinou a amar, e acreditar na força dos meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu amado e eterno Deus, que diante de mim pois uma porta aberta, que revelou-me ser os seus planos mais altos que os meus. A ele minha devoção glória e gratidão, por ter me ensinado que os nossos frutos falarão sobre nós e que o amor nos permite ter mais que conhecimento. Foram cinco anos dos quais não poderei jamais esquecer. Foram os mais difíceis, e também os melhores, permitindo-me aprendizados e valores que hoje fazem parte de mim e dos quais levarei para vida.

Agradeço a minha Família, que me serviu de base, força e proteção nos momentos difíceis. Aos meus queridos Irmãos, Rute Sales e David Sales e a minha cunhada Cibele Norberto, a eles meus agradecimentos por sempre estarem presentes em qualquer situação, por me servirem de fonte de inspiração e admiração, cada um em particular com suas qualidades, me ajudando e me amando. A minha pequena e amada sobrinha Esther, que veio como uma dádiva e fortaleza em meio a essa jornada, me fazendo querer ser para ela o melhor exemplo de ser humano. Ao meu pai Edvaldo Sales, minha avó paterna Terezinha, ambos por contribuírem para minha formação. Ao meu Tio José Sales do qual nutro o mais profundo amor. Ao meu namorado Felipe, sempre tão companheiro, amigo e ajudador.

Ao meu saudoso pai avó, MANOEL BENTO DE SALES, que não poderá compartilhar dessa etapa importante da minha vida, pelo menos fisicamente, que deixou profundas saudades, por ser um exemplo de pai, amigo, companheiro, por dedicar tanto tempo a família, pelas lições de honestidade, fidelidade e amor. Por ter sempre acreditado em mim e me emprestado por tantas vezes o seu ombro amigo. Eternas Saudades.

A ela que é meu grande amor, a minha Mãe, SILVINA ROCHA, Deus não poderia ter me dado mãe melhor. Sua dedicação diária, sua presença, seus gestos de doação e amor me tocam profundamente todos os dias. Sem a sua presença a conclusão desse curso e deste trabalho seria impossível. Foram inúmeras as vezes que a vi intercedendo e orando por mim, que muitas vezes enxugou minhas lágrimas e me motivou a continuar quando pensava em desistir, foi ela que passou noites em claro junto comigo, sempre tão ajudadora, minha fortaleza. Um exemplo de autoestima, jovialidade, garra, persistência, enfim, todos os adjetivos seriam pouco para descrever a grandeza dessa mulher.

Aos meus amigos, pelo presente de conhecê-los e de compartilhar com eles meus bons e maus momentos. Em uma citação nominal sempre se corre o risco de esquecer alguém importante, e seria impossível citar todos aqui, então a todos o meu carinho e agradecimento.

Aos que contribuíram para a construção desse trabalho. Ao meu amigo Bruno Andrade, pela força nos momentos que precisei. As minhas amigas mais próximas que sempre me aconselharam, e compartilharam comigo boas coisas que guardarei em meu coração. As minhas amigas Paula Silva, Máisa Araújo, Tamires Jacinto, Danúbia Lima e Lucas Teodoro, etc. Em especial a minha amiga Sabrina Beatriz Torres, pela felicidade de tê-la por perto todos esses anos, como ajudadora, e pelo vínculo profundo que criamos do qual levaremos para a vida.

Por fim, a todos do CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA ASCES – UNITA, desde aos meus amigos da portaria ao pessoal da limpeza, do qual me tornava satisfatórias as vezes que os encontrava e os cumprimentava, aos meus amigos da biblioteca dos quais nutro grande carinho especialmente a Jorge Luiz e seu Natalício, pela presteza e atenção. Aos professores que foram imprescindíveis para minha formação acadêmica e especialmente ao professor Emerson de Assis que contribuiu significativamente na superação de algumas de minhas limitações acadêmicas, e a Professora Luciana Maia pelo seu exemplo de pessoa e profissional, ao meu orientador, o Professor Raymundo Juliano pela orientação e compreensão. A eles meu respeito e admiração.

“Voltei-me e vi debaixo do sol que não é dos ligeiros a carreira, nem dos valentes a peleja, nem tampouco dos sábios, o pão, nem ainda dos prudentes, a riqueza, nem dos inteligentes o favor, mas que o tempo e a sorte pertencem a todos.”

(Eclesiastes 9;11)

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a equidade vertical nas decisões do Supremo Tribunal Federal. O princípio da equidade vertical dispõe sobre o tratamento tributário igualitário em relação aos diferentes níveis econômico-sociais dos contribuintes, ou seja, tentando proporcionar meios de equiparações segundo a desigualdade e capacidade contributiva de cada indivíduo ou grupo. Dentro desses parâmetros de equidade, foi realizada uma abordagem teórica sobre o contexto da isonomia, apresentado teorias e concepções filosóficas além de uma análise de como os tribunais trabalham nas decisões. O objetivo, portanto, desse trabalho, consistiu em responder se o princípio isonômico é observado ou não em sede de controle de constitucionalidade. Tendo-se em vista, a importância de tal princípio na esfera material, teve como fim averiguar a aplicação e a sua efetividade quanto aos casos concretos, bem como os reflexos e implicações dessas decisões em relação a segurança jurídica e a observância dos princípios norteadores do direito e da justiça. O trabalho foi construído e fundamentado em uma pesquisa teórica, utilizando-se de diversas fontes bibliográficas, como; doutrinas, jurisprudências, artigos entre outras que abordassem o contexto em questão, utilizou-se também do método indutivo, através de uma pesquisa descritiva, objetivando sobretudo demonstrar a importância da observância e aplicação da isonomia nas decisões dos tribunais na busca pela concretização da justiça em âmbito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Equidade vertical. Isonomia. Controle de Constitucionalidade. Decisões do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The objective of this paper is to analyze the vertical equity in the decisions of the Federal Supreme Court. The principle of vertical equity provides for equal tax treatment of taxpayers' different socio-economic levels, that is, trying to provide means of equalization according to the inequality and the contributory capacity of each individual or group. Within these equity parameters, a theoretical approach on the context of isonomy was presented, presenting philosophical theories and concepts, as well as an analysis of how courts work in decisions. The objective, therefore, of this work is to answer if the isonomy principle is observed or not in the control of constitutionality. In view of the importance of such a principle in the material sphere, its purpose was to verify its application and effectiveness in concrete cases, as well as the consequences and implications of such decisions in relation to legal certainty and observance of the guiding principles of the law and justice. The work was based on a theoretical research, using several bibliographical sources, such as doctrines, jurisprudence, articles, among others that approached the context in question, was also used, of the deductive method, through a research Descriptive, aiming, above all, to demonstrate the importance of the observance and application of isonomy in the decisions of the courts in the search for the realization of justice in the fiscal field.

KEYWORDS: Vertical equity. Isonomy. Constitutional control. Decisions of the Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA	10
1.1 Evolução do princípio isonômico; aspectos históricos e gerais	10
1.2 Concepções filosóficas e teorias acerca da isonomia.....	13
1.2.1 Justiça distributiva e justiça corretiva.....	14
1.2.2. Interpretação Kantiana da Teoria da justiça como Equidade.....	15
1.3 O princípio da isonomia na constituição de 1988	17
1.3.1 Igualdade Material e Igualdade Formal.....	18
2. A ISONOMIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	22
2.1 Contexto das questões que versam sobre o Direito tributário	22
2.2. Disposições constitucionais em matéria tributária	24
2.2.1 Equidade vertical	26
2.3 O princípio do benefício e da capacidade contributiva	29
2.4 Isenções e anistia.....	34
2.5 Princípio da Isonomia como justiça social.....	38
3. ISONOMIA TRIBUTÁRIA EM DECISÕES DO STF	41
3.1 Aplicação do Controle de constitucionalidade	43
3.2 Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI).....	45
3.3 As decisões do STF e seus reflexos e efeitos	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho consiste em abordar o tema da isonomia dentro do contexto tributário, com a finalidade de averiguar se o princípio da equidade vem sendo observado e aplicado na esfera material e na busca pela concretude da justiça. Sabendo-se que toda construção se alicerça com uma base sólida, este trabalho também contou com diversas teorias acerca do tema, a fim de solidificar a construção analítica da questão em debate.

Para contextualizar e chegar ao objetivo específico do trabalho, fez-se necessária uma abordagem teórica sobre o princípio isonômico. Sendo assim o primeiro capítulo tratou dos aspectos históricos e gerais que consolidaram o referido princípio, buscando mostrar a preponderância do mesmo ao apresentar teorias que fundamentaram na antiguidade a busca pela justiça e contribuem ainda hoje, em tempos modernos para a concretização desse tão sonhado ideal, a justiça.

Essas teorias e concepções filosóficas fazem referência aos pensamentos aristotélicos aonde se discutia os meios mais eficazes para se obter a justiça, daí surge as duas vertentes, chamadas de justiça distributiva e justiça corretiva. A primeira compreende que a isonomia só será alcançada se a cada um for dado o que lhe é devido correspondendo assim a uma ideia de proporção evitando qualquer um dos extremos que represente o excesso e essa proporcionalidade está condicionada as possibilidades do indivíduo, e a justiça corretiva faz referência a uma proporção aritmética, o que configura uma utopia, tirando de quem tem mais e dando a quem tem menos e geralmente é um terceiro chamado de juiz quem repara essa igualdade.

Além dessas duas vertentes aristotélicas discorreu-se sobre a interpretação Kantiana da teoria da justiça como equidade, versando que o sujeito é livre para agir e se determinar dentro de um padrão de igualdade, porém essas escolhas são frustradas pelo interesse coletivo, por que nem sempre os desejos individuais estão em harmonia com os fatores e condições sociais.

Após a apresentação dessas teorias e concepções, discorreu-se sobre a isonomia na CF/1988, considerando que essa constituição foi um marco para o direito brasileiro e a afirmação de princípios basilares como o da igualdade. Concluindo a primeira parte do trabalho com uma discussão acerca da igualdade formal e da igualdade material, das quais permitem que a lei e as normas se materializem na esfera fática e produza efeitos, mas sobretudo obedecendo aos dispositivos normativos que garantem a ordem política e jurídica

garantindo efetividade aplicativa por meio da interpretação constitucional atendendo aos anseios sociais

No segundo capítulo, objetiva mostrar como está disposto a isonomia em matéria tributária e a ligação que este tem com disposição constitucional. Em outro ponto foi levantado uma pesquisa acerca da equidade vertical, apresentando posições e doutrinas que fazem alusão a este, demonstrando conceitos e exemplos de aplicação, reafirmando a importância deste na busca pela equalização das desigualdades em matéria tributária.

Coerentemente, para fortalecer a ideia principal e consolidar o tema ampliou-se a pesquisa para o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício, pois são em torno deles que giram a maior parte das decisões judiciais em matéria tributária, e por eles são determinados os requisitos que determinam a capacidade contributiva entre os indivíduos e grupos em condições de desigualdade. A partir daí serão elencados os institutos da anistia e isenções tributária e por que elas estão previstas em lei. Demonstra-se assim a finalidade desses instrumentos, que sobretudo são previstos constitucionalmente e dizem respeito a exclusão do crédito tributário e perdão de multas tributárias, estes institutos correspondem assim a tratamento diferenciado segundo a observância da lei fiscal.

Outro quesito tratado, e muito relevante é o princípio da isonomia como justiça fiscal, no qual o tema aduz para as necessidades e interesses sociais e veio inserida na Constituição de 1988, porém as necessidades sociais providas pelo estado, tem um custo e este recai sobre o contribuinte, diante do tema da isonomia como justiça social mostrou-se que este é imprescindível para a justiça fiscal.

Após ter versado sobre todos os temas já citados, foram abordados no terceiro capítulo o princípio isonômico nas decisões do STF em casos de controle de constitucionalidade, no qual se propôs a analisar alguns casos em sede de ação declaratória de constitucionalidade e ação direta de inconstitucionalidade objetivando averiguar se a equidade é ou não observado e para isso utilizou-se do método dedutivo e descritivo, consolidando a proposta deste trabalho.

1. CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

1.1 Evolução do princípio isonômico; aspectos históricos e gerais

Historicamente, o princípio da isonomia criado por Aristóteles, vem sendo objeto de estudo em diversos ramos da ciência há milênios, desde a Grécia Antiga quando se iniciaram as bases da democracia. Isonomia quer dizer “ISO”, igual + “NOMOS”, lei + “IA” e é definido como qualidade ou estado de igual, ou estado daqueles que são regidos pelas mesmas leis”. (UNIVERSAL, 2008). As antigas discussões sobre isonomia vêm sendo retomada nas sociedades de tempos em tempos, implica no objetivo de melhor entendê-lo, “cada época retoma-o, na esperança de interpretá-lo com menos incerteza, verificando-se, porém, a renovação de velhas dificuldades que fazem seu conhecimento tão emblemático quanto o da democracia. ” (BONAVIDES, 2004, p.112).

Em toda sociedade civilizada, para que haja um bom funcionamento e ordem social se faz necessário um conjunto de regras e normas que garanta a organização e resolva os conflitos, o que foi denominado por Rousseau de contrato social devido à necessidade de normas que garantisse a organização e resolvesse os conflitos que é comum a toda e qualquer convivência, posto isso, surgiu o Direito, este com o fim de regulamentar o corpo social.

Em contrapartida com o surgimento do Direito surgiu as desigualdades impostas e produzidas pela própria lei, que protegia e representava interesses de alguns grupos mais influentes e abastados, o que chama-se de “sociedade de classes”, enquanto que a parte mais necessitada não era amparada pelas leis criadas, mas tinham suas condições humanas reduzidas à miséria, servidão, escravidão etc., e desse modo sucederam-se, até surgir os diversos momentos da história que despertaram para a necessidade de um princípio que de fato fosse efetivo e voltado para valores fundamentais, segundo uma inspiração de justiça, paz e segurança, que reduzisse as desigualdades que se reproduzia e banalizava-se de maneira progressiva na história da humanidade. (BONAVIDES, 2004).

Nas palavras Luiz Roberto Barroso (2009, p.20) sobre o princípio e sua relevância nas evoluções sociais, acredita-se que:

Na formulação clássica do princípio, os iguais deverão ser tratados igualmente e os desiguais, desigualmente, na medida da sua desigualdade. O que a isonomia veda, portanto, são as desequiparações que não tenham um fundamento racional e razoável e que não se destinem a promover um fim constitucionalmente legítimo. Veda-se o arbítrio, o capricho, o aleatório, o desvio.

Por conseguinte, é visto que o princípio Isonômico é resultado de um longo processo de evolução em diversos momentos da história e “convertera-se no tema central de todas as cogitações filosóficas, políticas e jurídicas dos tempos modernos”. (BONAVIDES, 2004, p.114).

Se destacam como cruciais marcos na progressão da isonomia, o cristianismo, a abolição da escravatura durante o século XIX, o pós-guerra de 1945 e, principalmente a Declaração Universal dos Direitos Humanos em 1948 que colocou em pauta e elencou Direitos que se consagraram como fundamentais e essenciais pelas constituições de diversos países no mundo, aprimorados pela Revolução Francesa (1789-1799) com seus ideais de igualdade, fraternidade e liberdade. Paulo Bonavides ressalta a imperiosidade deste momento histórico do qual nasceu a igualdade civil moderna e a filosofia jurídica e política que a antecedeu, das quais mais tarde se tornaria as bases do estado moderno. (BONAVIDES, 2004)

Após estes dois marcos na evolução da garantia e proteção aos direitos humanos, os acontecimentos históricos do século XXI foram determinantes para que o princípio da isonomia fosse inserido e se tornasse princípio de observância obrigatória em diversos ordenamentos jurídicos.

Estes momentos da história ficaram marcados e conhecidos pela banalização dos direitos e valores morais do homem, e essas violações em demasia da condição humanitária serviram de base para a Constituição de diversos países, tal como a constituição Brasileira de 1988, trazendo novos olhares, novas preocupações e conceitos acerca da isonomia.

Destarte, evolui-se a ideia de equidade, que povoou o intelecto de diversos estudiosos desde Aristóteles até a contemporaneidade, trazendo preocupações que dizem respeito a sua consolidação e efetividade nas múltiplas e diferentes sociedades. Contudo, apesar da heterogeneidade em que se encaixa as razões de uniformidade, curiosamente, a grande maioria dos conceitos sobre este, desde a antiguidade, estão diretamente ligados ao ideal de justiça. As redundâncias em torno deste princípio têm tomado uma vasta gama de dilemas e conceitos, alguns deles contribuindo para a sua consolidação. Das muitas teorias acerca da isonomia algumas se destaca, a teoria trazida pelo idealismo, isonomia natural, entre outros, vislumbra-se sobre essas teorias Marcelo Viveiros (2016, p.12):

Há várias concepções filosóficas para definir e legitimar a igualdade, dentre as quais menciona-se: o idealismo, a teoria da igualdade pelo nascimento e o realismo. Os idealistas sustentam que a igualdade é ínsita aos homens. Isto é, o ser, em sentido lato, é detém a igualdade. Por outro prisma, a teoria da igualdade pelo nascimento prega a existência da isonomia em razão da condição de nascimento, ou seja, os indivíduos nascem iguais e desiguais. Para os realistas a igualdade é um bem atribuído a todo homem, a toda

pessoa humana. Todavia, reconhecem a existência das desigualdades sociais, políticas, econômicas que obliteram a consubstanciação da isonomia de fato.

Das tantas teorias que resultaram múltiplas interpretações e concepções, a relevância da paridade de direitos, tem sido um norte tanto no mundo jurídico quanto nos fatos sociais, como doutrina (LENZI; PREZZOTO, 2016, p 17):

Como se depreende do excerto citado, o princípio da igualdade enquanto direito e garantia fundamental do indivíduo, não é algo dado, estático, alheio ao processo histórico, mas, tal como o direito de acesso à justiça, fruto de longo processo de lutas sociais que constantemente clamaram por sua efetivação, sendo necessário entender que, em matéria de direitos e garantias fundamentais, a positivação é apenas o primeiro passo, sendo que a manutenção e a expansão são os seguintes na batalha pela materialidade das normas formalmente instituídas.

Entender e aplicar a equivalência de Direitos tornou-se tarefa difícil e complexa, pois será a partir de sua compreensão nos casos concretos que se obterá a justiça, razão deste existir. Nas palavras de Aristóteles: “A igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” (GONZAGA, 2009, p.3). O significado dado por Aristóteles acerca de isonomia não se delimitou a sociedade no qual foi criada, mas evoluiu-se e desdobrou-se em várias teorias, como já visto, porém a isonomia possui manifestações apenas com o estado moderno, como será tratado mais adiante.

Em face da supra importância perante não só a lei, mas, de fato aos casos concreto resta ao legislador e ao aplicador do Direito fazer essas distinções sem equivocar-se sobre o real significado da equidade, pois, pequenos equívocos sobre o seu significado e quanto a importância de sua aplicação, pode causar irreversíveis injustiças.

Como saber quem estar em situações de igualdade e desigualdade? Não se trata de uma pergunta simples, na verdade, em culturas marcadas pelas características de desigualdade, distinguir quem de fato se encontra em situação de igualdade demanda uma tarefa demasiadamente difícil que se dará através da comparação entre duas situações distintas, nesse sentido “Igualdade é a inexistência de desvios ou incongruências sob determinado ponto de vista, entre dois ou mais elementos comparados, sejam objetos, indivíduos, ideias, conceitos ou quaisquer coisas que permitam seja feita uma comparação”, (OLIVEIRA, 2012, p.7).

Assim sendo, não é infundada a preponderante relevância do princípio isonômico. Dele decorre outros princípios basilares do direito sem o qual não faria sentido sua existência, posto que se justifica pela contundente e intrínseca ligação ao ideal de justiça, ocorrendo na ausência de sua aplicabilidade uma falácia na efetividade e eficácia das normas e da justiça.

Para Aristóteles (2000), a igualdade consistia em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Apesar da definição aristotélica na qual já tratava inconscientemente da isonomia vertical, objeto de estudo do presente trabalho, a realidade fática social da Grécia tornava a isonomia apenas um ideal, como na verdade continua até hoje. A isonomia não existia de fato na sociedade em que vivia Aristóteles, porque não existia as condições básicas que validam este princípio. Não existia condições iguais, as mulheres, os escravos, os estrangeiros não podiam exercer a cidadania. Foi justamente, devido à divergência de teorias com as situações empíricas que muitos pensadores e estudiosos continuaram progressivamente insistindo em desenvolver o tema isonomia em diferentes épocas até a sociedade contemporânea, e em todas elas relacionando igualdade a justiça.

Sobre a construção do princípio isonômico versam algumas teorias, e em razão de melhor compreendê-las resta abordar algumas delas, a começar pela teoria Aristotélica.

1.2 Concepções filosóficas e teorias acerca da isonomia

O cerne das questões que formularam as concepções filosóficas e as teorias acerca da isonomia são contundentes e fundidas na finalidade de dirimir os conflitos entre as condições humanas distintas que sempre existiram nas sociedades e “[...] a contradição entre a liberdade e o poder, entre governados e governantes, entre o homem e o estado, entre a maioria e a minoria”. (BONAVIDES, 2004, p.115).

Entende-se as teorias em dois aspectos, um versa a partir de situações estáticas que se comprovam através de fatos empíricos, sendo do ponto de vista das ciências comprovadas ou que se encaixam em determinadas situações, e a outra, uma interpretação da realidade vivida sob a ótica de opiniões que podem ou não serem adotadas.

Por outro lado, concepções se assemelha ao segundo aspecto de teoria, sendo estas vertentes sobre o mesmo assunto que se chocam ou que convergem entre elas.

Quanto ao tema isonomia, algumas concepções e teorias acompanharam a história da humanidade, todas como fontes válidas que influenciaram a construção dos direitos atuais. As primeiras teorias como já visto, decorreram do pensamento aristotélico e os eixos de todas as teorias daí em diante era uma indagação filosófica, se seria ou não os homens iguais ou desiguais.

1.2.1 Justiça distributiva e justiça corretiva

Como, já dito outrora, a ideia de isonomia está fundamentalmente ligada a justiça. Sem a busca pela justiça, a percepção isonômica e o seu real significado ficariam vago e sem sentido, pois para que ambos sejam efetivos não podem ser tratados separadamente. A efetividade de um gera a eficácia e existência do outro.

A priori, em um pensamento ainda retrógrado e de acordo com a sociedade clássica:

[...] na dimensão ilustrativa da crença mediante a qual uns havia nascido para comandar e outros para obedecer. Na raiz disso tudo estava a discriminação orgulhosa com que o grego se presumia superior ao bárbaro, o senhor ao escravo, o nobre ao plebeu, convicções expressivas de uma desigualdade natural convertida e desigualdade social. (BONAVIDES, 2004, p.113).

Conforme a interpretação de Bittar (2005, p. 95) a teoria de Aristóteles, justiça “consiste na virtude de observância da lei, no respeito aquilo que é legítimo e que vige para o bem da comunidade”. A partir dessa completa definição, percebe-se que a efetiva observância do princípio isonômico vai decorrer da obediência as regras sociais estabelecidas. Mas, não só isso, como também do interesse em relação ao bem comum. Ou seja, as regras estabelecidas e obedecidas, tanto o legislador quanto o destinatário devem agir visando necessariamente o bem comum, e ambos obedecer às regras sociais. (BITTAR, 2005)

Dessa forma, determina-se quando um homem é justo ou injusto, pois: “o homem sem lei é injusto e cumpridor da lei é justo” (ARISTÓTELES, 2000, p.104). Afinal, em que a teoria aristotélica sobre justiça possui correlação com isonomia e equidade? Pois bem, segundo o seu pensamento, o justo é equitativo, delimitando o que possui ou não caráter de igual. Como argui Aristóteles (2000, p.108):

A igualdade implica pelo menos dois elementos. Portanto o justo deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (justo para certas pessoas por exemplo). Como intermediário deve estar entre determinados extremos (o maior e o menor). Como igual, envolve duas participações iguais; e como justo ele é para certas pessoas.

Neste caso, o igual seria o tratamento equivalente em diferentes situações, e, muito embora de forma diferente, contudo proporcional, de acordo com as necessidades de cada indivíduo. Desse modo, “se as pessoas não são iguais, não receberão coisas iguais, mas isto é origem de disputas e queixas (como quando iguais tem e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais)” (ARISTÓTELES, 2000, p.139).

Para melhor compreensão desses dilemas sobre equidade como justiça, Aristóteles divide o complexo tema em duas vertentes: justiça distributiva e justiça corretiva, ambas com a finalidade de equalizar e explicar o amplo dilema da justiça, pelo qual uns são contemplados e outros esquecidos.

1.2.2. Interpretação Kantiana da Teoria da justiça como Equidade

Um dos fundamentos da justiça é inquestionavelmente a equidade. E é nos meios sociais, aonde toda forma de justiça e injustiça se desenvolvem. Nesse entendimento, a equidade é descrita como um instrumento de adequação das legislações econômicas sociais. John Rawls, em análise da Teoria Kantiana da justiça como equidade, compreendeu que o indivíduo tem uma margem de liberdade para agir racionalmente como sujeitos livres e iguais para deliberar acerca da justiça que lhes cabe. (RAWLS, 2003)

Para melhor discernimento da economia política que determina a equidade como forma de justiça, sendo a justiça o elemento de maior relevância nesse estudo e o significado original do princípio da isonomia “[...] na fase de convenção constitucional ou legislativa, qualquer opinião política é relevante ao aumento do bem da entidade política como um todo e invocar um critério para obter a justa divisão das vantagens sociais” (RAWLS, 2003, p.199).

O desejo e a escolha dos sujeitos em sociedade são determinados pelos limites. “[...] a concepção do bem que decorrem da prioridade da justiça sobre a eficiência e da prioridade da liberdade sobre os benefícios sociais e econômicos” (RAWLS, 2000, p. 14). Ou seja, antes de avaliar os interesses individuais, parte-se do pressuposto que o interesse coletivo é prioritário, quando analisado como produto do meio, qual seja o alcance da equidade, como fica claro na teoria de John Rawls:(2003, p. 199).

A teoria da justiça não está à mercê dos interesses e necessidades existentes. O objetivo de longo alcance da sociedade é decidido nas suas linhas principais, independente dos desejos particulares e das necessidades dos seus membros atuais. A estabilidade da sociedade depende de um sistema justo que gere apoio para si mesmo. Daí a necessidade de desencorajar desejos que colidam com o princípio da justiça.

A teoria da justiça voltada ao alcance da equidade como justiça sofre diversas críticas e censuras, principalmente em razão da reconstrução de seus fundamentos apresentada por Rawls se contrapondo ao utilitarismo. Levando-se em consideração a corrente utilitarista para a garantia do bem-estar coletivo, este estaria ameaçado, por ser o individualismo e a soberania deste, do ponto de vista prático, contrários a garantia do bem-estar social.

Mesmo tendo em última consequência a linha de pensamento que resulta no bem-estar social pregado pelo utilitarismo, essa corrente sofre as contradições expostas por Rawls afirmando que o utilitarismo fracassou enquanto teoria moral, no qual as ações e projetos individuais sempre trariam extensões para além dos interesses meramente individuais.

“Sendo assim, uma sociedade para ser considerada justa deveriam superar as diferenças a que estão submetidos seus membros. Para tanto deveriam postular princípios válidos para todos [...].” (KAMPHORST, 2006, p.4).

Ao avaliar os efeitos práticos dessa teoria, John Rawls afirma que essa maneira de fundamentar o bem-estar coletivo às custas dos direitos de cada indivíduo geraria uma situação na qual seria profundamente injusta. (KAMPHORST, 2006).

A crítica ao utilitarismo e os argumentos utilizados por Rawls foram uma das principais causas pela qual a teoria da justiça foi refutada em diversas críticas. Mouffe um dos críticos da teoria da justiça contrapõe que o “pensamento de Rawls conduz a uma concepção de justiça empobrecida, transformada em mero acordo de interesses, e que não dá conta da experiência vivida no seio de uma sociedade” (KAMPHORST, 2006, p.10).

A justiça em Rawls decorre das ações institucionais que são transferidas aos indivíduos, determinando a conduta positiva e reprimindo a negativa. Refere-se Rawls que: “por instituição entendo um sistema público de regras que definem cargos e posições com seus direitos e deveres, poderes e imunidades e estas regras especificam certas forma e ação como permissíveis e outras como proibidas [...]. (RALWS, 2008, p. 66).

Existe uma contradição entre o desejo e as necessidades individuais e a realidade e condições sociais, prevalecendo a última como um meio de aplicação da equidade por ser ela o intermédio da realização da justiça, pelo qual sem sua cognição as leis e os contratos sociais não teriam mérito ou resultariam inválidos. Para Rawls é relevante estudar o contexto social que envolve a sociedade e os seus anseios, devendo ser analisados a partir de um conjunto e não de um indivíduo.

O conceito de justiça se define pelos princípios que determinam os direitos e deveres, perante o qual alcança efetividade diante das necessidades sociais com o alcance geral e não só individual

Este pensamento parti de uma ótica interpretativa, não avaliando o sujeito em suas ações individuais e pelo qual o objeto não é avaliado pelos sujeitos mais por princípios morais, éticos e normativos, levando-os a determinar o que de fato é justo e equitativo na sociedade que, segundo Rawls (2008. p.8):

O objeto principal da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais precisamente o modo como as principais instruções sociais distribuem os direitos e os deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social por instituições mais importantes estando a constituição prática e os arranjos econômicos e sociais mais importantes. Assim, a proteção jurídica da liberdade de pensamento e da liberdade de consciência, mercados competitivos e a propriedade privada dos meios de

produção e a família monogâmica, são exemplos de instituições importantes.

John Rawls em um de seus intentos de classificar o objeto da justiça, como no trecho acima, constrói um importante argumento, atribuindo as instruções sociais emanadas para a sociedade, a responsabilidade de como elas atuarão, podendo determinar a justiça ou a injustiça.

1.3 O princípio da isonomia na constituição de 1988

A primeira vez que este surgiu formalmente, foi na Constituição de 1934, no artigo 113, inciso I: “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 ideias políticas.” E novamente aprimorado pela Constituição de 1988 em seu artigo 5º, que diz que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Sobretudo, a igualdade prevista na constituição trata-se de um instrumento de proteção aos direitos humanos, e para este fim elencou uma série de direitos e princípios, que visam a vedação de tratamentos desiguais ou discriminatórios que venham possibilitar a degradação dos direitos humanos e individuais.

Há uma razão pela qual o “*modus operandi*” do direito deve partir da observância dos princípios constitucionais. Está se firma por garantir a justiça e a paz social. Para o alcance desta finalidade deve-se usar critérios hermenêuticos e a adequar a norma as realidades sociais, pois está não deve ser aplicada pura e simplesmente.

Pode-se notar a relevância da igualdade trazida pelo texto normativo quando se constituiu como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil garantir uma sociedade justa. Posto isto, é impossível garantir a justiça sem a efetivação da igualdade, todavia, não se refere a uma igualdade absoluta, como afirma Boa Ventura de Souza: (1987, p. 122). “ (...) as pessoas e os grupos sociais têm o direito a ser iguais quando a diferença os inferioriza, e o direito de ser diferentes quando a igualdade os descaracteriza.” Dessa forma de igualdade a lei não deve ser aplicada simetricamente como propôs a teoria aristotélica sobre justiça corretiva, mas, de comum acordo com os fundamentos isonômicos, para que haja equidade e justiça.

Posto isto, a isonomia não se restringe ao sentido pleno e formal da norma, mas da relação da norma com o caso concreto ou a exigência da dada realidade. Por esse motivo, nenhum direito é absoluto, dependem de diversas fontes do direito como os costumes, os

princípios, entre outros, em decorrência da grande necessidade de interpretação das normas nem sempre o aplicador do Direito consegue alcançar o efeito pretendido para determinado enunciativo, e nem sempre essas pretensões são claras e objetivas. Isso acontece pelo fato do legislador não poder prever todas as situações que possa vir a surgir preteritamente. (BARCELLOS, 2011). Além da imprevisibilidade do legislador, podem surgir diversas questões que venha a dificultar a percepção do aplicador da norma.

Segundo Ana Paula Barcellos (2011, p.116): “No processo hermenêutico de construção de eficácia jurídica dos princípios o intérprete poderá deparar-se com conflitos normativos, isto é: diferentes disposições que sugerem soluções diversas e em geral incompatível para mesmo caso.”

Na complexidade das normas jurídicas e de sua aplicabilidade, precarizam viabilidade dos princípios, como bem explica Noberto Bobbio (2004, p. 98) “O problema fundamental em relação aos princípios e direitos do homem hoje não é tanto de justificá-los, mas de protegê-los. Trata-se de um problema não filosófico, mas político.” Ou seja, o direito existe, bem como a urgente necessidade se sua aplicação, portanto a garantia destes na esfera material não satisfaz.

Em comum acordo com o que escreve Noberto Bobbio (2004, p. 25):

Com efeito o problema que temos diante mãos não é filosófico, mas jurídico, e num sentido mais amplo, político. Não se trata de saber quanto e quais são esses direitos, qual sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual o modo mais seguro de garanti-los, para impedir que apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados.

O princípio da isonomia não foi inserido sem motivos na constituição de 1988, houve uma razão para tanto, sobretudo por ele ser uma das mais importantes bases do ordenamento jurídico Brasileiro. A isonomia veio para garantir que os direitos humanos, sociais, políticos, entre outros direitos, que fossem garantidos. O Brasil em 1988 estava se recuperando de uma recente violação de Direitos, principalmente o da isonomia, após longo período de ditadura, cessão dos direitos políticos e da cidadania etc. Segundo Marcelo Viveiros (S/A, p.2):

[...] define-se a igualdade ou isonomia como um bem jurídico inalienável, imprescritível e tem como fim o tratamento igualitário de um indivíduo, uma coletividade ou uma etnia perante um Estado, uma Organização Privada ou Internacional e também diante dos outros indivíduos. Entretanto, é salutar perquirir o verdadeiro sentido da igualdade, pois o que se almeja é um tratamento igualitário que vá além daquela forma liberal que embasou a Velha Hermenêutica Constitucional. Esta interpreta o princípio da igualdade de modo extremamente formal e individualista em dicotomia às elucubrações da Nova Hermenêutica Constitucional.

Sendo assim, por ser a isonomia um bem jurídico inalienável, sua aplicabilidade está condicionada a uma minuciosa interpretação, garantindo que seja efetiva e incida com justiça nos casos que estiverem para serem julgados ou decididos pelos tribunais, evitando contradições e erros que venham suprimir a efetividade do Isonomia.

1.3.1 Igualdade Material e Igualdade Formal

A constituição de 1988 trata de dois tipos de igualdade: Igualdade formal e igualdade material, no qual foram criados como instrumentos de controle, inversão, coerção e efetividade dos direitos, um perante a lei (igualdade formal) e outro diante da realidade (igualdade material). (AFONSO,2011).

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 5) diz acerca da igualdade material: que a mesma consiste no “tratamento uniforme de todos os homens. Não se cuida, como se vê, de um tratamento igual perante o direito, mas de uma igualdade real e efetiva perante os bens da vida. ” Em contrapartida sobre a igualdade formal, afirma que este consiste “no direito de todo cidadão não ser desigualado pela lei senão em consonância com os critérios albergados, ou ao menos não vedados, pelo ordenamento constitucional. ” (BASTOS, 2001, 1995, p. 7).

A classificação da isonomia formal e material deu-se com a necessidade de tornar o direito positivo e dogmático adequado e flexível as exigências sociais, para que correspondesse as necessidades urgentes não só perante a lei, mas aos casos concretos, impondo ao aplicador da lei a margem de exercer a isonomia.

No entendimento do STF:

O princípio da isonomia, que se reveste de auto aplicabilidade, não é enquanto postulado fundamental de nossa ordem política e jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do poder público – deve ser considerado em sua precípua função de se obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA, 55:114), sob duplo aspecto:

(a) o da igualdade na lei (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamentos seletivos ou discriminatório. A eventual inobservância deste postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade (MI 58, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 19-5-1991). (AFONSO, 2011, p.562).

Diante das condições fáticas que se elaboram no caso concreto a isonomia adquire um caráter abstrato. Em distinção a igualdade material e formal, pode-se observar que sua aplicabilidade consiste na efetivação do direito positivado (formal) em paralelo com direito material, vez que este só será eficaz se observado não de forma hermética, mas com a eventual discrepância com as necessidades emergentes da sociedade civil.

As vertentes da igualdade como justiça surgiu das desigualdades sociais nas mais complexas sociedades e pela necessidade de equiparação nas diferenças humanas que segundo Gabriel Goldmeier (2013) essas diferenças são de variados segmentos, como força, capacidade de raciocínio lógico-matemático, aparência, capacidade econômica, etc. para controle da grande complexidade e demanda nas sociedades, que em sua maioria possuem um sistema econômico determinante do desenvolvimento social, grande parte é dominado pelo sistema capitalista, surgiu então, desde muito, a necessidade do conteúdo formal das leis para além do controle dos problemas sociais a redução das desigualdades.

Das questões que ocupam os debates e posicionamentos teóricos da atualidade encontra-se frequentemente a busca pela igualdade. De fato, esse tema mostra-se e tem sido de s a f i a d o r pela diversidade e pluralidade que ocupa o ideal de cada indivíduo que exige das leis e do estado que as compõe a existência e efetividade de direitos que lhes assegurem viverem e serem respeitados no limite das suas diferenças.

Porém, na incessante busca pela efetivação da justiça através do conteúdo, regulamentado e assegurado aos cidadãos, a formalidade cai em contradições constantes por não serem essas tão reais e aplicáveis ao caso concreto, e por não servirem a funcionalidade para as quais foram criadas. Um exemplo disso é a formalidade da Constituição brasileira de 1988, que consagrou princípios hierárquicos, éticos e igualitários de grande valor, mais que não alcançam a aplicabilidade, efetividade e utilidade necessárias que atendam aos fins para os quais foram criadas.

A igualdade jurídica sugere que as regras do direito positivado venha incidir nas questões materiais e dar funcionalidade ao princípio da igualdade. As discussões são ampliadas quando, diante das convergências dos casos que exigem a aplicação da mesma regra são aplicadas regras distintas, como elabora Luís Felipe Ferreira (2011, pág. 26) acerca da distinção entre a norma e o fato, questionando que:

[...]a normatização semelhante para os fatos iguais é um ato de estado, daí se diz que a igualdade jurídica é referente aos atos. Trata-se de um dever eminentemente negativo, pois exige uma abstenção de estabelecer normatizações distintas a casos iguais, motivo pela qual pode ser chamada de “igualdade negativa” ou “igualdade formal”. Um exemplo é útil para ilustrar o que se pretende afirmar: uma lei que determine que todos paguem

a mesma alíquota de imposto de renda – por exemplo, 20% - seguia impecavelmente a igualdade jurídica, pois tanto ricos como pobres serão tratados da mesma maneira, sem considerações quanto ao nível de riqueza de cada um na medida em que pagam o imposto na mesma proporção.

O referido exemplo acima supõe um tipo de igualdade que mesmo alcançando a todos na mesma proporção resultaria em uma extrema desigualdade. Por este motivo as normas programáticas devem se adequar a uma série de condições, e serem aplicadas considerando as circunstâncias de cada indivíduo dentro das suas desigualdades, para que o encargo da norma não venha gerar ônus ao destinatário, pois essa igualdade que sugere o exemplo seria desproporcional e não corresponderia ao ideal de justiça, no qual resultaria uma extrema desigualdade. É em razão destas circunstâncias variadas entre a norma – igualdade formal e as condições reais – igualdade material, deve existir uma ponderação para que uma seja aplicada em razão da outra. Ampliando a norma as necessidades materiais.

A igualdade perante a lei deixam lacunas a serem preenchidas pelo aplicador do direito, que só será possível se forem valorados os critérios de equidade. O ordenamento jurídico dispõe de direitos fundamentais que asseguram condições de igualdade, liberdade, proteção, porém essa igualdade formal se contrapõe a dada realidade.

Em aspecto positivo, “a isonomia impede que se crie normas veiculadoras de desigualdades ilícitas e inconstitucionais.” (AFONSO, 2011, p.560). As normas foram criadas para manter a ordem, garantir e proteger direitos, limitar arbitrariedades por parte de quem quer que seja e constituir uma sociedade mais justa.

A igualdade se configura como elemento fundamental do estado democrático de direito, baseados em valores de natureza ética, que venha tornar o conteúdo formal em um sistêmico princípio atuante nos casos materiais, ultrapassando a esfera positiva e garantido a igualdade de chance ou de oportunidade como defende Crawls, em que:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual a mais ampla liberdade básica compatível com a liberdade similar dos outros; segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser combinadas de forma que ambas (a) correspondem à expectativa razoável de que trarão vantagens para todos e(b) quem sejam ligadas a posições e órgãos abertos a todos.” (RAWLS, 1981, p. 67).

A igualdade material e formal tem incidência direta na justiça e isonomia tributária. E ambas devem atuar em consonância, preenchendo as lacunas e atendendo aos anseios sociais, sendo que, estes só serão convalidados com a aplicação dos princípios, de forma equalizada.

2. A ISONOMIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Contexto das questões que versam sobre o Direito tributário

A evolução tributária no Brasil antecede ao estado legal e ao advento das constituições. A questão do tributo no Brasil existe desde a Brasil colônia, sendo extremamente antigo, surgindo em paralelo com as necessidades de custeio da extração e importação de produtos e matérias primas e os modos de produção que iam surgindo, porém sem regulamentação e sobremodo ilegal.

[...] foi a parti daí que se deu início aos modelos de tributação adotados no país e várias das categorias criadas com o intuito de potencializar a arrecadação tributária. São heranças dos tempos em que as constituições não existiam e o Poder, obviamente, não poderia ser contido por meio do ideal abstrato da legalidade. (DULTRA, 2010, p. 1).

Assim decorreu-se por décadas a ilegalidade das cobranças tributárias:

[...] com ênfase na cobrança bem articulados e aparentemente bem-sucedidos, embora qualitativamente a tributação não observasse qualquer critério de justiça. Tínhamos a marca da tributação contingente, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, flagrante e frequentemente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam. (DULTRA, 2010, p.1).

A primeira constituição a trazer previsão legal da cobrança de impostos foi a constituição de 1981, contudo não trouxe nada novo ou que inviabilizasse as formas abusivas e ilegais da tributação. Segundo Pablo Dultra (2010, p.1):

Isso se dá porque, como se verá posteriormente, desde o início da tributação no Brasil até a introdução de um Estado Democrático de Direito, o que se pôde verificar foi a predominância de deveres e não de direitos legal ou constitucionalmente assegurados. No mesmo sentido, toda a tributação existente era manejada de forma a transferir riquezas para fora do território nacional, não ensejando uma desejável aplicação do produto arrecadado no custeio de qualquer atuação pública em prol da cidadania. (DULTRA, 2010, p.1).

Não se questiona a importância da tributação, no qual implica o sustentáculo da força econômica, porém, se aplicados sem senso de justiça resultará em crises dos mais diversos gêneros. A arrecadação e instituição dos tributos devem possuir base sólida em favor do bem social, visando o desenvolvimento, a geração de empregos, a melhoria de setores públicos como a saúde, a educação entre outros.

No decorrer dos séculos, desde 1500, quando os portugueses chegaram ao país, até o presente momento, e em todas as constituições desde 1891 discute-se sem muito êxito os

temas que envolvem o sistema tributário e estes percorreram as diversas constituições existentes no Brasil, sem muito êxito.

Com a Constituição de 1988 atentou-se para elementos que observassem as condições de igualdade e proteção aos direitos dos Homens. Com esta sobreveio os fundamentos da república e o fomento dos princípios basilares do ordenamento jurídico. Embora não trazendo grandes mudanças, elevou ao direito tributário, princípios de ordem constitucional, com o fim de garantir uma maior equidade e solidez. Neste sentido Humberto Ávila (2004, p. 21) doutrina que:

[...] O sistema nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos, e com os Direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade, ‘os princípios sistematicamente fundamentais’ (*system tragenden prinzipien*), que mantém vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são, o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

Notadamente, estes princípios vieram para impedir e limitar os entes federativos quanto à tributação para inviabilizar a concentração do tributo que ocorreu durante a ditadura militar. Estes princípios tornaram possível a melhor distribuição da renda que não concentrasse o tributo, caracterizando excessiva concentração de riqueza direcionada apenas para a atividade econômica, pelo qual propunha aspectos econômicos atrelados a política de desenvolvimento social, sendo os tributos sobre o consumo maiores que os tributos sobre a renda o que tornou incapaz a redistribuição da renda nacional. Estas questões, que ora se reproduziram e outras que se tornaram ineficazes, suscitou a necessidade de reformulação do sistema tributário para que este se operasse com a finalidade de reparar as distorções sociais, a melhor distribuição de renda ou a realização de ideais de justiça por meio da tributação. (DULTRA, 2010).

Esta necessidade sobrepujante só poderia ser concretizada por meio de normas superiores que impusesse a observância de alguns fatores, tais como a justa distribuição dos tributos, a equidade e maior legalidade que só seriam possíveis com o advento dos princípios constitucionais tributários, operando como lei maior, impondo a soberania de seus fundamentos na aplicação do direito tributário embora continuando com a natureza e objetivo meramente arrecadatório.

A tributação compreende um forte poder estatal e a partir dele nasce o vínculo mais forte entre governantes e governados, assim como as verbas que dão viabilidade ao

suprimento das necessidades mais básicas da sociedade. Através da tributação torna-se possível gerir as finanças e a coisa pública. Quando se trata de coisa pública infere-se diretamente a questões sociais que estão atreladas ao bem comum social. E é deste poder de tributação que nascem e decorrem os mais intrínsecos interesses políticos que só existem em função da necessidade de gestão organização e redistribuição dos elementos que compõe as necessidades do homem social. A forma de tributação vai determinar se de fato os valores e princípios tais como equidade e justiça social são observados. Ademais, não restam dúvidas quanto a imprescindível relevância do papel da tributação, “[...] está foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a revolução francesa, a independência das colônias americana, e entre nós, a inconfidência mineira”. (HARADA, 2007, p.316).

2.2. Disposições constitucionais em matéria tributária

A Constituição, além de ser a norma de maior hierarquia, e dispor sobre todos os demais sistemas infraconstitucionais, regula pormenorizadamente a matéria tributária, cria o sistema tributário, estabelecendo suas diretrizes, limitações, princípios, fiscalização e outros, como diz Torres (2013, p.16):

Cria o sistema tributário nacional, estabelece as limitações ao poder tributário, proclama o os princípios financeiros básicos, faz a partilha dos tributos e da arrecadação tributária, dispõe sobre o crédito público, desenha todo o contorno jurídico do orçamento e disciplina a fiscalização da execução orçamentaria.

Contudo, o Direito Tributário é lacunoso e incompleto, do qual depende originariamente da égide constitucional. Além do mais, trata-se de matéria autônoma, e suas principais características são o pluralismo, a rigidez e a abertura – é plural por abranger outras questões de natureza política, econômica e social, aberta, porque está sujeita a alterações que poderão ser feitas por órgãos dotados de poder constituinte e rígida por que as reformas a qual está sujeita devem subordinação e obediência aos pressupostos e formalidades previamente estabelecidas no texto básico. (TORRES, 2013).

O Direito Tributário, trata-se também de um ramo da ciência dotado de autonomia, “por ser um ramo independente da ciência jurídica, por terem princípios jurídicos próprios aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica, tais como o da imunidade recíproca, imunidade genérica, da capacidade contributiva, da discriminação das rendas tributárias, etc.” (HARADA, 2007, p.318). Por fim, a Constituição Federal consagrou a autonomia do Direito

Tributário quando trouxe elencado em seu texto, no artigo 24, a competência dos entes federados, União, Estados e Territórios legislar, de concorrentemente sobre direito financeiro.

Como todo ramo da ciência o Direito financeiro possui uma gama de conceitos e interpretações. Em linhas gerais, é o ramo do Direito Público que rege a relação entre o fisco e o contribuinte resultante da arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições que são denominados de tributos, e estes são prestações pecuniárias compulsórias impostas aos indivíduos e às pessoas jurídicas. (HARADA, 2007). Acerca da tributação, a importância do modelo de tributação compreende outras implicações além do mero fim arrecadatário que possui a natureza de tributo, possuindo um caráter de instrumento social de promoção da igualdade. Como disserta, Gusmão (S/D, p. 1):

O modelo de tributação de uma nação exerce um importantíssimo papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Tal função não é apenas dos tributos, pois todo o sistema jurídico no qual ele está inserido e dá suporte tem esse dever de atuar como um agente transformador. (GUSMÃO, S/D, p. 1)

A competência tributária implica na limitação ao poder de tributação, e para o seu exercício demanda a existência de princípios que protejam o regime político adotado, o bom funcionamento da economia, e o exercício de efetividade e respeito aos direitos fundamentais. (HARADA, 2007).

Como já visto, a primeira abrangência constitucional acerca do Direito tributário refere-se aos princípios, em segunda ordem, aos dispositivos que versam sobre regulamentação, competência, vedações, entre outros. Dentre tantos dispositivos em matéria tributária, a Magna Carta de 1988 trouxe expressamente em seu artigo 150 a previsão do princípio da isonomia, tema que representa o cerne do presente trabalho. Acerca da isonomia dispõe a Constituição de 1998:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A previsão deste artigo representa o que se chama de equidade, vedando o tratamento jurídico diferenciado entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e discriminações tributárias. A equidade pode ser vertical e horizontal; equidade vertical: são

as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda; equidade horizontal: são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais.

2.2.1 Equidade vertical

Para melhor compreensão do que seja equidade horizontal e principalmente equidade vertical, é pertinente atentar-se para o estrito sentido da terminologia equidade. A disposição constitucional acerca da igualdade em um primeiro momento, cuida de uma esfera formal, pois sabe-se que como indivíduos dotados de personalidade e inseridos em contextos sociais diferentes, são distintos entre si. A partir dessa desigualdade inquestionável, nos mais diversos ângulos da vida, que faz parte da essência humana pelo qual já se nasce “indivíduo” - único, surgiu a equidade para que através do direito e dos conjuntos normativos trouxessem equiparação a quem se encontra em situações de desigualdades, concretizando assim a igualdade. Em defesa da supra importância destes dois eixos de equidade defende Leonel Cesarino (S/D, p. 13):

Na literatura jurídica esses conceitos correspondem aproximadamente ao que os juristas chamam de igualdade formal e material. De acordo com os princípios da equidade vertical e igualdade material, alguns indivíduos estão em posição de pagar tributos mais altos que os outros. Esses princípios tratam, portanto, das exigências de justiça com relação a pessoas que estão em situação desigual. Surge então o problema de saber quem está em posição de pagar tributos mais altos, isto é, qual a desigualdade que deve ser tomada considerada para efeito do estabelecimento de tratamento desigual e quanto mais este que está em posição diferente deve pagar mais que os outros.

Diante da salutar compreensão que está inserida á milênios no pensar das pessoas, se reproduziu a ideia de que o direito nasceu com a finalidade de tornar efetiva a justiça e os anseios sociais. Entretanto, a evolução do próprio direito está repleta de grandes injustiças. A aplicação da lei pode remeter ao aplicador frente ao caso concreto a inviabilização da realização do justo. “A equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar.” (AMARO, 2012, p. 242). Nesta lógica Luciano Amaro (2012, p.241) diz que “a equidade não atua somente no plano da integração da legislação tributária” (art. 108, IV). O ideal do justo pode levar a ter-se de mitigar o rigor da lei, ou a construir para o caso concreto uma norma que lhe dê tratamento justo.

Quanto às duas dimensões da equidade tributária, a equidade horizontal resulta de uma conclusão normativa: “quem tem a mesma (ou qualquer outro critério de avaliação

econômica) devem pagar a mesma quantia de imposto. ” (MURPHY, 2005, p. 52). Ou seja, a equidade horizontal, remonta uma ideia lógica de tributação, no qual, quem possui a mesma renda pré- tributária deve ser tributado pela mesma lógica. (MURPHY, 2005).

O questionamento quanto à eficácia da norma tributária vai existir no âmbito da tributação, no eixo da equidade vertical devido aos elementos avaliados, pois existem controvérsias quanto à medida operacional adequada e justa nos critérios que avaliam as situações de equidade.

Em contrapartida, as questões que envolvem a equidade vertical referem-se a condições distintas e controversas, de quem não possuem a mesma capacidade tributária e se formula segundo “[...] as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária). ” (MURPHY, 2005).

Atenta-se que a equidade vertical é utilizada como um instrumento avaliador da capacidade de tributar e por ela encontra-se um meio de exercer a justiça na tributação daqueles que se encontram em situação de desigualdade econômica, resultando em uma consequente exigência de tratamento diferenciado. Estas desigualdades exigem do legislador instrumentos e critérios de avaliação e medida que exalte as disparidades existentes, com o objetivo de saná-las para maior concretude da justiça.

A verticalidade tributária vai atuar em três esferas importantes. Na primeira, vai levar ao legislador um meio de reparar de algum modo as desigualdades, já que todos têm o dever obrigacional de tributar, como diz Sacha Calmon (2015): “levar dinheiro aos cofres públicos”, por certo, o encargo não pode ser o mesmo para quem se encontra em condições adversas, o que seria incoerente e feriria o princípio da isonomia, além de não ser algo viável.

Diante da obrigatoriedade de tributar, surgiu-se os termos limitadores dos abusos nas cobranças indevidas e abusivas, levando-se a priori a capacidade contributiva. Neste diapasão Sacha Calmon (2015, p. 232) diz:

Interessa, pois, muitas vezes, saber em que casos o princípio da igualdade prescreve uma atuação positiva do legislador, sendo-lhe vedado deixar de considerar as disparidades advindas dos fatos (as que se ligam necessariamente as pessoas) para conferir-lhes diferenciação de tratamento. É necessário saber quais as desigualdades existenciais que também são desigualdades jurídicas, na medida que não se sujeitam a uma ignorância legislativa.

A interpretação dos elementos que versam sobre o princípio isonômico e sobre a equidade tributária, implica debates sem fim pela esfera jurídica. Não há dúvidas que

determinar a real capacidade contributiva faz nascer insegurança jurídica por não se tratar de algo puramente objetivo mais de tratar da capacidade tributária do indivíduo, podendo redundar em serias injustiças fiscais se avaliadas e medidas de forma errônea. São por esses motivos que devem ser analisados cuidadosamente pelo aplicador o que de fato vai determinar o tratamento equitativo e justo, para que este não venha dar tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Neste sentido doutrina Luciano Amaro, apud, Celso Antônio, (2011, p. 158): “Assim nem pode o aplicador, diante da lei discriminar, em se autoriza o legislador, ao ditar a lei, fazer discriminações. Visa o princípio da garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismo”.

A equidade no direito tributário versa a garantia do bem comum, como todo bom direito positivado. Entretanto, na esfera material a maior preocupação com a efetividade da isonomia está na criação legislativa partindo do interesse individual para o coletivo. Pois quando se fala em tributação, refere-se à capacidade individual de cada indivíduo tributar e não de um grupo de pessoas, o peso da carga tributária vai incidir na capacidade de cada um individualmente.

Está individualidade ora comentada, deve ser a base da observância do legislador posto a sua discricionariedade na discriminação das situações de desigualdades e das diferentes capacidades de contribuir, ressaltando-se que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Neste sentido Ricardo Lobos Torres (2013, p. 102) expõe:

[...] A equidade tem enorme importância também para a criação legislativa. Significa que na elaboração das normas de direito financeiro deverá ser observada a maior discriminação possível entre as situações individuais, afim de que os princípios abstratos de justiça (capacidade contributiva, custo/benefício, redistribuição de rendas etc.) alcancem o máximo de concretude já na fase de promulgação da norma geral. Não basta que a legislação financeira seja justa; é necessário que seja também equitativa, tributando ou beneficiando as pessoas de forma bem individualizada, a fim de apreender as singularidades e as excepcionalidades.

A equidade vertical tributária vem sofrendo desprestígios por posicionamentos contraditórios de juristas e financeiros, dando maior importância para a equidade horizontal. Está que “que consiste em tratar igualmente os iguais, do que resulta que a imposição equitativa deve se aproximar da proporcional, reduzindo-se as faixas de progressividade, especialmentea do imposto de renda” (TORRES, 2013, p.103). Estas discussões e tendências tem sido reproduzida “como uma das maiores virtudes e um dos maiores objetivos da política fiscal” (SILVEIRA, 2009, p. 277)

Em contrapartida, a incidência da carga tributária de forma justa e equitativa vai

dependem de fatores legítimos do sistema tributário em que trate as desigualdades sob a ótica da observância dos princípios e subprincípios da justiça, diminuindo o grau de injustiças existentes na tributação, obtidos pelo desigual tratamento dos desiguais. (TORRES, 2013).

Apesar das contradições acerca da equidade vertical, a redundância deste princípio é fundamental na equalização das desigualdades que sobreabundam em matéria tributária.

Sobre a relevância da equidade vislumbra Ricardo Torres (2013, p. 103):

A equidade no processo legislativo se consubstancia precipuamente nas regras a respeito do fato gerador, do sujeito passivo, das alíquotas, da base de cálculo, das isenções e dos subsídios, atuando pela técnica das remunerações casuísticas ao fito de obter a maior igualdade possível entre as regiões do país, os entes federados e as gerações.

Por fim, além da equidade ser um instrumento de garantia de isonomia e justiça tributária, permite um processo legislativo dinamicamente mais observador e um maior critério de avaliação e reparação das desigualdades e injustiças tributárias “[...] resultantes dos tratamentos fiscais distintos para contribuintes que possuem a mesma condição tributária, e essas condições será denominada de iniquidades horizontais.” (SILVEIRA, 2009, p.277). (*Grifos nossos*) e são dessas situações decorrentes das violações da equidade horizontal e vertical que se colocam em dúvida a efetividade da isonomia.

2.3 O princípio do benefício e da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva e do benefício são os dois mais relevantes princípios na caracterização e efetivação da justiça fiscal. Contudo, acerca destes, diversas teorias e posicionamentos foram criados, alguns em relutantes contradições e divergências, englobando críticas e posicionamentos controversos, muito embora seja evidente a salutar importância dos mesmos como ressalta José Maurício Conti (1997, p. 14); “que a obtenção de uma estrutura ideal, sob o ponto de vista da igualdade, da equidade e da justiça fiscal tem base em alguns princípios das finanças e entre estes o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva”. (*Grifo nossos*).

O princípio do benefício trata-se de um princípio que atua como mecanismo de distribuição do imposto, de quem deve pagar mais ou menos tributos, ou como nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2013, p. 98): “em um segundo sentido o custo/benefício é princípio que deve haver adequação entre receita e despesa.”

A teoria do benefício é também chamada de teoria do lucro. A ideia inicial do benefício

surgiu desde o século XVIII, decorrente da ideia de contrato social entre o Estado e o povo. O Estado prestava serviços à sociedade e a mesma se comprometia a custear estes serviços que lhes eram prestados pelo Estado, porém custeado através dos impostos. E esta perspectiva de custo/ benefício trabalhada intensamente por Adam Smith conotava a ideia de que o Estado devia cobrar os tributos de acordo com o custo dos benefícios prestados a sociedade. (DELGADO, 2009).

Mais tarde, o princípio do benefício ganharia um novo contexto que seria defendido com base na justa tributação por meio de um equilíbrio que equalizasse o Estado e contribuintes, observando agora a capacidade de tributação dos indivíduos. Porém o referido princípio levantou algumas críticas quanto a aplicação e suas consequências práticas.

Das divergências que se reproduziram, três se destacaram. Em um primeiro momento verificou-se que a carga tributária recairia sobre os mais pobres e estes pagariam maiores tributos.

Em defesa desta corrente, dizia-se que o imposto deveria ser distribuído proporcionalmente às vantagens que cada um recebia do Estado. Em contraposição e crítica a este pensamento surgiu uma terceira crítica, pelo qual elaborava-se a ideia de impossibilidade de calcular ou determinar as vantagens que cada um recebia do Estado, e que o princípio do benefício implicaria em uma maior tributação dos pobres e menor tributação dos mais ricos, revertendo assim o dever de proteção do estado, pelo qual deveria prestar auxílio e proteção, resultando em injustiça e desigualdade social. (CESARINO, S/A).

Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 24), propõe uma nova visão e interpretação da importância do princípio do benefício:

Ora, a afirmação de que é justo cobrar impostos na proporção dos benefícios recebidos não significa que cada pessoa deve pagar uma determinada quantia em dólares em proporção aos benefícios que recebeu, mas sim que cada pessoa deve ser onerada em termos reais na proporção dos benefícios recebidos. E uma vez levado em conta o fato conhecido da decrescente utilidade marginal do dinheiro, não fica clara qual é a estrutura de alíquotas de imposto de renda recomendada pelo princípio do benefício.

O que Murphy quis dizer, tem fundamento na atribuição de proporcionalidade entre o benefício e o custo, ensejando a problemática em torno do princípio, vez que sem a presença do estado para viabilizar a convivência em sociedade e garantir proteção aos direitos essenciais, além da prestação dos serviços, seriam inviáveis a existência de uma sociedade civilizada. Entretanto, o que ele traz é a teoria da justiça social, apontando a incoerência da teoria do benefício que distorcem os valores da justiça social e econômica por ser a relação

de custo e benefício subjetivo demais ao ponto de ser avaliado com precisão.

Miguel Delgado faz alusão a essa crítica afirmando que o artificialismo da teoria do benefício é ponto inicial deste embate, tendo em vista que é impossível mensurar os serviços públicos em termos de vantagens pessoais “por outro lado é difícil demonstrar que maiores benefícios são recebidos do governo por pessoas que possuem maiores rendas” (Delgado, 2009, p. 52).

Entendeu-se então, devido a tantos emblemas acerca do referido tema que para a promoção da igualdade que sempre se falou quanto à tributação fosse concretizada por meio do princípio da capacidade contributiva, dando a esta maior evidência do que ao princípio do benefício.

A capacidade contributiva implica na justa distribuição do imposto, pelo qual cada um contribua de acordo com sua riqueza, ou renda, fazendo-se referência a capacidade de contribuir na “proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira” (TORRES, 2013, p.94). Contudo trata-se de um princípio constitucional de garantia ao princípio da igualdade, de forma que todos sejam tratados igualmente perante a lei.

A capacidade tributária tem também caráter aberto e indeterminado, ao qual oferece ao legislador a orientação para a concretude da justiça fiscal, sendo-o um princípio de interpretação, (TORRES, 2013), e tem previsão expressa na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, parágrafo 1º, que diz:

Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão guardados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e na forma da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esta previsão constitucional busca resguardar o indivíduo evitando que este não sofra injustiça tributária, com encargo excessivo de tributo que não sejam compatíveis com capacidade econômica, dando causa a injustiça, como doutrina Ricardo Lobo Torres (2013, p. 95):

[...] A efetivação da capacidade contributiva não pode prejudicar os direitos individuais, que significar que a igualdade ínsita nesse princípio de justiça não pode ofender a igualdade consubstanciada nos direitos da liberdade, igualdade (garantias constitucionais da imunidade e dos privilégios) e nos princípios da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade etc.)

A efetivação da capacidade contributiva ocorre por meio da equalização das diferenças econômicas em circunstâncias que se justifique. A aplicação deste princípio em

comento irá incidir na observância da uniformidade que deve haver no direito tributário, posto que a tutela constitucional tributária objetiva garantir que o interesse público seja observado.

Das questões abordadas para a garantia de um sistema tributário justo, os princípios do direito tributário ganha relevância por atuar como limitadores do exercício de tributação.

Uma das principais características da capacidade contributiva é a realização da justiça tributária através da “justa incidência dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte” (COLOMBO, 2010, P. 51).

De certo a capacidade é medida por um critério que se baseia no poder aquisitivo, os bens ou riquezas que permite a lei medir a capacidade tributária ou escolher hipóteses para atribuir a capacidade econômica a partir da capacidade econômica de cada um. Portanto este critério se configura subjetivo diante da impossibilidade de calcular a capacidade contributiva com base nas riquezas que cada um possui, assim como é inviável ao Estado calcular os benefícios individuais que cada um recebe.

Das discussões que versam sobre este princípio surgem alguns debates e posicionamento sobre ser o princípio da capacidade contributiva um princípio que incidiriam apenas sobre o imposto de renda. Contudo é claro que para a eficácia da justiça fiscal e um sistema tributário equitativo deve-se avaliar a capacidade econômica não apenas na incidência do imposto, mas nas demais espécies tributárias. (OLIVEIRA, 1998).

Os princípios da capacidade contributiva devem partir da fixação das bases de cálculo e (a) s alíquotas, de modo que se faça cumprir o princípio da capacidade contributiva. Um exemplo da justa aplicabilidade da capacidade contributiva como exemplifica PIANISSOLLI (2009, p.11):

[...]como critério positivo de discriminação, o Princípio da Capacidade Contributiva contribui para o alcance da isonomia tributária. Como exemplo do uso desse princípio na área previdenciária, temos a criação da figura do Microempreendedor⁴ pela Lei Complementar (LC) n° 123, de 14 de dezembro de 2006, que é o contribuinte individual – segurado da Previdência Social – que desenvolve determinadas atividades (exercida nos termos, prazos e condições.” 11 estabelecidos em ato do Comitê Gestor do Simples Nacional) e por isso tem tributação simplificada e reduzida (imposto sobre serviços (ISS), ICMS e contribuição previdenciária).

Não resta dúvida que o princípio da capacidade guarda importante relação com o princípio da isonomia, sendo o instrumento que permite a sólida efetivação da equidade vertical. Neste sentido Carolina Dorneles defendeu que: (2011, p. 41):

O princípio da capacidade contributiva tem sua relevância destacada no sistema tributário por se tratar de um instrumento que legitima os meios de

discriminação na tributação, além de possibilitar a graduação dos tributos. Efetivamente, é através desse preceito que se poderá estabelecer uma tributação mais equitativa, baseada nos ideais de justiça fiscal. Isso só ocorre por que ao se respeitar a real capacidade contributiva daquele que sofre a exação estará se limitando o âmbito de atuação do estado, impondo a atividade tributária.

Em sua concretude, sua maior característica encontra-se na limitação do poder de tributar, que atua por meio de três subprincípios denominados de progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade, todos em função da garantia da justiça fiscal.

Por se tratar da capacidade contributiva, se faz necessário, para melhor compreensão prática do princípio, abordar os subprincípios que garante a eficácia de sua atuação. Para análise da capacidade é necessário classificar os impostos como reais e pessoais como determina o art. 145, §1º da CRFB/88, determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Em primeiro lugar, a progressividade, aplicando-se este ao imposto de renda, significando que o imposto de renda deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que esse alargar a base de cálculo, e a aplicação da progressividade vem regulamentada pelo artigo 153, § 2º da CRFB/88. (TORRES, 2013).

Tratar dos subprincípios da capacidade contributiva enseja maiores delongas, não sendo este o objetivo do presente trabalho, mas o de apenas mencioná-los devido à importância nas relações jurídicas tributárias para a garantia de um sistema tributário equitativo e justo.

O segundo subprincípio é o da pessoalidade da tributação. Significa dizer que a aplicação dos tributos deve levar em consideração os aspectos pessoais do contribuinte, para que estes não venham incidir gravosamente sobre os contribuintes. O maior objetivo da personalização é proteger a pessoa do contribuinte, impedindo que estes tenham outros direitos violados, por esta razão trata-se de um subprincípio constitucional e obrigatório no direito tributário.

Quanto ao princípio da seletividade:

Entende-se que quanto mais essencial for o bem a ser tributado, menor deverá ser sua alíquota. A Constituição determina que o IPI seja obrigatoriamente seletivo, conforme art. 153, §3º, I da CRFB/88 e o ICMS seja facultativamente seletivo, de acordo com o art. 155, § 2º, III da CRFB/88” (PERREIRA, 2014, p. 8).

Por fim o subprincípio da proporcionalidade no qual indica que:

O imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do

valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais. É medida infraconstitucional e pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização, como, por exemplo, ao imposto de transmissão *inter vivos*” (TORRES, 2013, p. 94)

A aplicabilidade da capacidade contributiva possui grande extensão em matéria tributária. E esta extensão não faz referência apenas ao campo dos tributos, mais a condição de observância da capacidade dos contribuintes, atentando para a limitação estatal e para a eficácia prática na busca pela justiça fiscal, para que, sobretudo, cumpra sua finalidade social como diz Carolina Dorneles (2011, p. 32):

Com efeito a atividade tributária somente será considerada legítima e constitucional se realizada nos limites estabelecidos pela constituição, ou seja, uma tributação que não atinja nem o limite mínimo, nem o máximo possível. Seguidas tais diretrizes o ideal da justiça fiscal estará mais perto de ser alcançado, garantindo uma tributação que além de satisfazer as necessidades públicas seja também apta também a diminuir as desigualdades sociais e a promover o devido desenvolvimento econômico do país.

A eficácia da isonomia tributária depende da atuação dos princípios tributários e financeiros, guardando observância com a equidade vertical e a capacidade contributiva dentro dos parâmetros legais estabelecidos para este fim, consubstanciando a promoção da justiça nas relações jurídicas tributárias.

2.4 Isenções e anistia

A anistia e isenções são instrumentos instituídos constitucionalmente para situações específicas no qual exclui o crédito tributário e estão previstos no artigo 175 a 182 do CTN (Código Tributário Nacional) que dispõe:

Art.175 Exclui o crédito tributário: I- A isenção; II- A anistia

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

A isenção e anistia trata-se de institutos que correspondem a tratamento diferenciado a partir da observância da lei fiscal. Para melhor entendê-los a luz do princípio isonômico, é de bom alvitre estabelecer a finalidade e de que forma estes incidem perante o direito tributário e suas relações jurídicas.

Estes aludidos institutos de exclusão do crédito tributário são concedidos pela Fazenda Pública dentro dos critérios preestabelecidos em lei, devendo estes serem obedecidos.

O crédito tributário existe em razão do fato gerador dando causa a obrigação tributária. A anistia e a isenção excluem o crédito tributário antes e depois do lançamento do crédito tributário, ou seja, os mesmos nem chegaram a de fato existirem.

A anistia é o perdão da multa tributária que pode ser concedido apenas em relação aos tributos, sendo fazendo as punibilidades pecuniárias e infrações tributárias desaparecerem juridicamente, tanto em relação a sanção ao contribuinte por ter se eximido do dever legal das responsabilidades tributárias, e no que se refere as multas, e são concebidos em razão de relevante interesse social, sendo concedidos por ato da autoridade administrativa. O artigo 180 a 182 do código Tributário Nacional, conceitua e dispõe com bastante clareza sobre o instituto da concessão da anistia:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - Aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - Salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida: I - Em caráter geral;

II - Limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) A determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) Sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Contudo a concessão da anistia tem elencado alguns debates e questionamentos, quanto seus aspectos positivos e negativos. Em defesa aos aspectos positivos da concessão da anistia, doutrina-se que sua importância reside no objetivo de “recuperar créditos considerados de baixa recuperabilidade pelo Estado, seja pela existência de matérias de alta indagação jurídica, seja pela situação de dificuldade econômica em que se encontram alguns contribuintes.” (SOMAVILLA; BESE, 2009, p.71). A anistia também é indicada como um meio de cumprir as obrigações com o fisco, ademais, sua concessão viabiliza maior celeridade no recebimento dos créditos que poderiam levar anos com a morosidade judicial.

(SOMAVILLA; BESE, 2009).

Em contrapartida, o efeito negativo da anistia tem base no tratamento diferenciado entre os contribuintes que cumprem com as suas obrigações tributárias tempestivamente. Por consequência, o encargo tributário perdoado pela Fazenda Pública recai sobre os demais contribuintes. Sobre este ponto, Marcelo SCARDAZZ e MARQUES (S/D, p.21-22) acrescentam:

[...] “anistias fiscais” (especialmente aquelas de caráter genérico) são injustas e contraproducentes, pois além de dar tratamento desigual aos cidadãos, ainda criam incentivos errados ao favorecer sonegadores e punir os bons contribuintes. Geram ainda, as “anistias fiscais”, concedidas de forma sistemática e frequente sentimento de descrédito e de desconfiança em relação à administração pública, contribuindo para a “deseducação fiscal” do contribuinte que passa a considerar efetivamente a possibilidade de não cumprimento da obrigação tributária no momento devido, em função dos benefícios financeiros que pode vir a obter ao utilizar-se das “anistias fiscais” para liquidar seus débitos com a Fazenda Pública, empregando seus recursos originalmente destinados ao pagamento de tributos de uma outra forma.

Dentre as disposições doutrinárias que se divergem situa-se a preocupação com o princípio constitucional da igualdade. Estaria este princípio sendo violado em virtude do tratamento desigual entre os contribuintes? Ou a anistia é de fato um meio de uniformizar a capacidade tributária frente os critérios existentes para a concessão da anistia? De certo a complexidade do instituto que parece simples, não permite uma absoluta conclusão, posto que as consequências práticas e os efeitos jurídicos se mostrarão coerentes ou não com fundamento de cada caso prático e do condigno acatamento das hipóteses legais. Sobre este ponto Pedro Guilherme Accorsi (S/D, p,68) complementa que:

No tocante à norma da anistia, sua hipótese descreverá conotativamente a relação jurídica decorrente da norma primária sancionatória. É a relação jurídica da multa que será o fato descrito na hipótese da norma de anistia. Quando posta em linguagem competente, tal relação sancionatória será fato jurídico suficiente para desencadear os efeitos (eficácia jurídica) do conseqüente da norma de anistia.

Cabe, em detrimento dessas contraposições, uma avaliação quanto a concessão da anistia, pelo qual sejam preponderados os efeitos e possíveis resultados danosos e impactos tanto em relação ao estado quanto a sociedade, principalmente se forem concedidas de forma indiscriminada.

Quanto a isenção, está possui maior amplitude, acarretando diversas discussões em matéria tributária. Difere-se da anistia por ser direcionado apenas aos tributos, sendo uma norma de não-incidência. Portanto, em seu conceito vislumbra-se alguns entendimentos que conceituam a isenção como exclusão de incidência e outras que afirmam que está não exclui

o crédito tributário.

É perspicaz apresentar brevemente o fundamento que constitui estas teorias por alguns renomados doutrinadores em matéria tributária. Sobre a isenção excluir o crédito tributário Rubens gomes de Sousa (S/A, s/d., pp.75-6) argumenta:

Tratando-se de imunidade não é devido o tributo por que não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário na isenção o tributo é devido por que existe obrigação mais a lei dispensa o seu pagamento. Por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência por que, é claro que só pode dispensar um pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.

Ainda sobre está mesma linha de pensamento, faz alusão José Washington coelho (1968, p 176), em que “Verificada uma situação legítima de incidência (ocorrência do fato gerador, arts114-116) o legislador tem a faculdade de dispensar categorias de contribuintes ou determinados casos do pagamento do imposto. É a isenção. ” Nestas lições, defende-se que a isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido.

Em contrapartida e crítica, contrapõe Sacha Calmon (2015, p. 142), afirmando que “[...] a isenção não é forma de extinção de obrigação pela dispensação do crédito, mas fenômeno intrínseco a formação da hipótese de incidência da norma de tributação. ” Souto maior (1976, p.72) em contraposto a este entendimento diz que:

A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha aprendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da ciência do direito tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não incidência legalmente qualificada. A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra Jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência.

É evidente as contradições acerca da existência ou não da incidência tributária na isenção. De certo, os dois argumentos, parece ter, sobre o tema sua matriz de coerência, tomando-se este dilema como mera interpretação de pontos de vista distintos e sob prismas diferentes de doutrinadores. Mas as contradições acerca das isenções não se limitam a este assunto, existe ainda maior problemática envolvendo-o, e este diz respeito ao princípio da isonomia.

Será a concessão de isenção, constitucional e isonômico? Ou será este um meio de promover desigualdades? Flávio Marcondes Soares (S/A, p.28) traz uma ideia bastante congruente, pelo qual a isenção não é um mero favor legal, mas um instituto correlato ao princípio da igualdade, se forem concedidos atendendo de todo aos critérios legais de forma

que:

À exigência do imperativo contido no princípio da legalidade tributária pertinente às isenções, vincula-se outra, ainda mais e ainda antes desta, a saber, a compatibilização da atividade legiferante com o princípio constitucional da isonomia. Ambos se projetam para conferir a valia da norma exonerativa. Ao poder legislativo é vedado, destarte, isentar com violação da regra da igualdade.

Para dirimir as contradições acerca das duas hipóteses de extinção do crédito, segundo prevê o código Tributário Nacional. Estes podem ou não atenderem a justiça tributária, assim como podem ofender o princípio da isonomia. Sobre um ou outro efeito, negativo ou positivo, ficará a margem da discriminação que é conferida ao legislador e ao aplicador do direito. Nenhuma previsão normativa pode ser absolutamente a causa de um efeito controverso por si só, dependendo do senso de razoabilidade e justiça de quem vai executá-lo na esfera material.

As aplicações desses privilégios devem ser constituídas, sobretudo, com fundamentos que justifiquem o seu fim.

2.5 Princípio da Isonomia como justiça social

É notório que a isonomia é tema central do presente trabalho, e sobre este versam as mais complexas questões jurídicas-sociais. A isonomia como justiça social está alicerçado nas necessidades e interesses sociais. Por este motivo, está pautado como um dos mais importantes princípios basilares do direito no mundo moderno.

A função deste princípio aduz ao nivelamento das desigualdades sociais que são intrínsecas ao sistema capitalista. Porém a função da isonomia não se limita apenas as reduções das desigualdades, mas é ela que garante o limite ao poder público, aos atos políticos, veda a concessão de privilégios descabidos e distinções infundadas, e sobretudo se constitui como instrumento inerente ao estado democrático de direito.

Como não podia ser diferente, em matéria tributária, a necessidade de ponderação na distribuição dos tributos torna o princípio isonômico substancial como garantidor da justiça social. Sabe-se que as lacunas existentes nas formas de tributação tem sido um dos maiores desencadeador de injustiças sociais, e para dirimir os problemas que se desenvolvem no seio do sistema tributário tornou-se necessário a inserção do princípio da isonomia neste ramo da ciência.

A estrutura da justiça social possui fundamento essencial do princípio isonômico, e

esta relação é inerente a concretude da justiça. Esta relação é tratada desde os clássicos da ciência. Em Aristóteles, ao discorrer sobre as teorias da justiça corretiva e distributiva, ao propor a proporcionalidade e a consideração da qualidade pessoal de capacidade como critérios de isonomia, traz aceção ao que se chama de justiça social.

Percebeu-se, entretanto, que as teorias basilares da isonomia e justiça deveria aderir as outras percepções levando em consideração as circunstâncias de cada sociedade de acordo com seu sistema funcional.

As desigualdades e injustiças sociais crescentes e o paradoxo dos quadros sociais trazidos pela modernidade elevaram o conceito de justiça social ao estágio de elemento obrigatório nas políticas sociais e econômicas e constituições do mundo moderno e das sociedades democráticas.

No Brasil a justiça social foi amplamente abordada pela Constituição federal de 1988 nos capítulos que dispõe sobre a ordem social, pelo qual objetiva especialmente a justiça social. Neste ponto, coerentemente acrescentando comentários perspicazes as lições de Tercio Sampaio, aborda Luiz Fernando Barzotto (S/A, p.5).

Prevê o caput do art. 170 trata dos princípios fundamentais da ordem econômica. Sua redação é a seguinte: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem, por fim, assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”. A atividade econômica não tem por finalidade o crescimento econômico e o poderio nacional, mas “assegurar a todos existência digna”. A existência digna é a vida humana realizada, a “vida boa” dos clássicos. Na medida em que todos alcançarem uma existência digna, o bem comum terá sido concretizado. Ora, a justiça social, aquela dirigida à consecução do bem comum, exige de todos, portanto, por meio de seus “ditames”, que direcionem os seus esforços, tanto no campo do trabalho como no da livre iniciativa, para criar os bens econômicos que possam ser utilizados como meios de garantir a existência digna para todos. O art. 193 dispõe: “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.” Tércio Sampaio Ferraz Jr. traça as diferenças entre a justiça social na ordem econômica e na ordem social nos seguintes termos: “A ordem econômica deve visar assegurar (grifo no original) a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social. O objetivo da ordem social é o próprio bem-estar social e a justiça social. A primeira deve garantir que o processo econômico, enquanto produtor, não impeça, mas ao contrário, se oriente para o bem-estar e a justiça sociais. A segunda não os assegura, instrumentalmente, mas a visa, diretamente. Os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim.

As necessidades sociais providas pelo estado e asseguradas constitucionalmente não ocorrem não são ofertadas gratuitamente, “não possuindo o Estado mecanismos próprios de gerar meios financeiros suficientes para desenvolver sua ação carece de recorrer às riquezas geradas pelos seus cidadãos e demais agentes econômicos e, com isso, de criar e conformar

um sistema tributário que produza adequados níveis desse financiamento” (CATARINO, 2008, p. 375). Em síntese, o bem-estar social é dever do estado e da sociedade, mas, todo o ônus dos serviços recai sobre a sociedade.

Para impedir a arbitragem e abuso das receitas, e objetivando um sistema tributário justo João Ricardo Catarino (2008, p. 374) diz:

O princípio da igualdade exige que as necessidades financeiras não sejam cobertas de qualquer forma, mas sim de modo justo, adequado ao princípio da liberdade. A finalidade da obtenção de receitas não permite uma distribuição arbitrária entre os cidadãos. A questão de saber como repartir o ônus tributário global entre os diversos cidadãos é uma questão de justiça que deve ser resolvida de acordo com critérios adequados.

Como solução desses problemas expostos estruturou-se na capacidade uma solução, por atuar como limitadora do sistema fiscal e tendo uma função legitimadora da aplicação das leis fiscais pelos contribuintes. (CATARINO, 2008).

A ideia original de igualdade na tributação e como justiça social objetiva um modelo distributivo justo, pois das discussões que se encerram acerca da justiça social, sua função notabiliza a relevância deste na salvaguarda dos direitos fundamentais, mesmo se caracterizando sua natureza jurídica e interpretativa como abstrata e passível de muitas interpretações. Como alude Tipke e Yamashita (2002, p. 19):

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão. No debate político tributário, especialmente na época das eleições, a expressão de efeito “justiça fiscal” é muito usada. Na ciência, contudo, deve haver afirmações o mais precisas possível. Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência.

O mais relevante é a finalidade da isonomia na concretização da justiça, está finalidade sem perquirições é sobremodo fundamental para a igualdade fiscal.

3. ISONOMIA TRIBUTÁRIANAS DECISÕES DO STF

O Supremo Tribunal Federal (STF) é a mais alta instância do poder judiciário brasileiro, e tem como objetivo fazer valer os preceitos fundamentais. Ele tem o papel de atuar em diversas competências e como maior objetivo, garantir a ordem constitucional, o que em regra acontece por meio de seus princípios fundamentais norteadores de todo o direito, é também através dele que são preservados e observados os preceitos da Constituição Federal.

Entre as competências do STF, está a de tomar decisões e julgar em consoante com os princípios que garantem a justiça, e um desses princípios que o torna possível é a isonomia. Dentre tantas questões que chegam às demandas judiciais e todas com suas peculiaridades, mesmo quando semelhantes, exigem do aplicador da lei uma decisão em contrassenso, sem que venha ferir a constitucionalidade das normas.

Tendo em vista, que o controle de constitucionalidade tem a função de verificar a adequação das normas, vale acrescentar um conceito de inconstitucionalidade do qual explica Silva: (SILVA, 2003, p. 726-727):

Na terminologia jurídica, serve para exprimir a qualidade do que é inconstitucional ou contravém a preceito, regra ou princípio instituído na Constituição. A inconstitucionalidade, pois, é revelada por disposição da norma ou por ato emanado de autoridade pública, que se mostrem contrários ou infringentes de regra fundamental da Constituição.

Portanto, a inconstitucionalidade não se concretiza apenas em relação as normas e princípios em sua criação ou elaboração, ou seja, apenas em relação ao direito formal, mas se caracteriza também em relação ao conteúdo das normas, enquanto direito material, como deverá ser abordado com mais profundidade adiante, quanto a esses aspectos pode-se adiantar nas palavras de Avelar (, 2008, p. 27-28) que:

A inconstitucionalidade formal é verificada sob dois aspectos: objetivo e subjetivo (ou orgânico). O primeiro, objetivo, diz respeito ao procedimento em si da elaboração da lei infraconstitucional, bem como ao seu status dentro da escala hierárquica. [...] quanto ao mote subjetivo ou orgânico, verifica-se a inconstitucionalidade de uma lei quando ocorre um vício de competência do órgão que a criou ou de quem teve a iniciativa de propô-la. [...] A inconstitucionalidade material refere-se ao conteúdo da norma.

Em relação aos aspectos formal e material, pode-se dizer que é a partir deles que se torna possível o controle de constitucionalidade, pois permite fragmentar a análise dentro de um campo complexo, principalmente em matéria tributária.

Analisar a observância e aplicação do STF nas relações jurídicas tributárias e o princípio isonômico na sua perspectiva, por mais simples que possa parecer, representa uma

análise de grande complexidade, em razão da qual a atuação do Supremo em matéria tributária versará sobre o Estado e o contribuinte.

Apesar da proposta analítica, em verificar a observância de determinado preceito ou princípio nas decisões de determinado órgão do judiciário, de antemão, vale destacar que em razão das circunstâncias e complexidade que envolve cada caso, torna-se impossível a descrição conclusiva em relação ao aplicador da norma, por falta de instrumentos objetivos para tanto, o que se mostra cada vez mais preocupante na busca pela igualdade e justiça.

De acordo com Celso Bandeira de Mello (2012, p. 21), para que não ocorra violação ao princípio da igualdade deve-se avaliar os casos sob o aspecto de três questões:

- a) A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) A segunda reporta-se à correlação lógica e abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) A terceira atina-se à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Os requisitos acima servem como parâmetros entre os critérios utilizados nas decisões e o tratamento diferenciado quando diante do caso concreto e da materialização do direito nas decisões do STF¹. Assim, será necessário decidir equitativamente equalizando as diferenças de acordo com as necessidades de cada um sem que haja discriminação ou injustiça.

Nas discussões sobre a justiça e igualdade, sempre vai existir questões controversas que levarão o observador a acreditar que não houve justiça, ou que determinada situação trata-se de uma desigualdade quando comparadas entre dois casos semelhantes. Em razão disto, as decisões são fundamentadas e dirigidas pelos princípios e pela hermenêutica indispensável na hora de decidir sobre o direito de outrem. Acerca deste assunto se posiciona Tércio Sampaio Júnior (2003, p. 354):

Como princípio da justiça, a igualdade aparece, pois, como um código identificador do equilíbrio na distribuição de bens nas relações sociais. Como código, porém, admite diferentes decodificações. Pode, portanto, constituir um código forte ou um código fraco, noções que já discutimos anteriormente ao falar de hermenêutica. A igualdade como princípio representa um código forte. A proporcionalidade exigida permite articulações unívocas, com um sentido conotativo e denotativamente preciso. O princípio da igualdade trabalha com dois valores e exclui um terceiro: ou há ou não há igualdade. Não existe o mais ou menos igual.

No direito tributário, torna-se ainda mais difícil averiguar a equidade vertical frente as

¹ Trata-se de uma conclusão a partir do entendimento de Celso de Melo, ao apresentar os critérios de averiguação da aplicação da isonomia, e que serão analisados nos casos a posteriori

contradições que se apresentam entre os mais distintos contribuintes, levando em consideração os fatores econômicos e sociais que determinam suas capacidades contributivas e se devem ser tratados de modo diferente para que estes não venham suportar o ônus da carga tributária.

3.1 Aplicação do Controle de constitucionalidade

Na aplicação de controle de constitucionalidade encontra-se o meio de garantir a segurança jurídica, esse instituto é abordado por Alexandre de Moraes (2016, pág. 637): "[...]como o modo de verificar a adequação de um ato normativo com a constituição verificando seus requisitos formais e materiais."

Para maior segurança jurídica na garantia pela efetivação da justiça, argui a CF/88 sobre mecanismos de controle da atividade legislativa e judiciária quando de seus atos ou julgados decorrem violações as normas ou princípios constitucionais, essas formas de controle são chamadas de ações de controle de constitucionalidade. De acordo com Hugo de Brito Machado (2015, pág. 491) dispõe:

No Direito brasileiro existem duas formas de controle das leis pelo poder judiciário, a saber: o controle por via de exceção, ou indireto, e o controle por via de ação, ou controle direto. O primeiro é exercido por qualquer órgão do poder judiciário, enquanto o segundo cabe exclusivamente ao STF, no plano da legislação federal e aos tribunais de justiça dos Estados, no plano da legislação estadual e municipal.

Em esclarecimento a lição de Hugo de Brito, o controle por via de exceção é também chamado de controle difuso e pode ser exercido por qualquer órgão judiciário que atente para questões inconstitucionais, ou que seja contrária a norma maior (CF/88), que fira a supremacia constitucional, sendo que estas podem ser levadas ao STF pelo meio devido e para devida apreciação. (MACHADO, 2015).

Quanto ao controle direto ou concentrado, cabe exclusivamente a competência do STF e pode ser realizado em cinco situações. São elas: por meio da "Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI (art. 102, I,"a", CF), da Ação Declaratória de Constitucionalidade

– ADC (art. 102, I, "a" e Ecs. n. 3/93 e 45/2004), da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), e da ADI por omissão e da ADI interventiva" (LENZA, 2008, p. 157).
Porém

O presente trabalho fará menção apenas as duas primeiras que se encontram reguladas pelas Leis n. 9.868/19993 e n. 9.882/19994.

As duas formas de controle, tanto da ADC quanto da ADI, produzem efeitos que são

próprios de sua natureza jurídica, como explica Avelar (2008, p. 42):

Os efeitos da decisão judicial, no controle incidental (meio difuso), serão, em regra, *inter partes* e *ex tunc*, ou seja, irá retroagir à data de vigência da lei e acarretar obrigação de cumprimento apenas para as partes envolvidas no processo judicial que deu existência à discussão acerca da constitucionalidade da norma.

Sobre as ações de controle que será abordada mais adiante, cabe ainda discorrer sobre a diferença que se estabelece entre elas. E que podem ser explicados com perspicácia por Hugo de Brito (2015, pág. 495) explicando que:

Não existe diferença essencial entre a ação declaratória de constitucionalidade e a ação direta de inconstitucionalidade. Em ambas o objeto é o mesmo. O que se questiona é a compatibilidade entre a constituição e uma norma de hierarquia inferior. A diferença é que na ação declaratória de constitucionalidade pede-se a confirmação daquilo que se presume, vale dizer, a confirmação de que a norma inferior é compatível com a constituição. Pede-se que seja declarada a incompatibilidade entre a norma inferior e a constituição.

Ademais, tem-se que as ações ora comentadas são um instrumento pelo qual o STF usa quando é provocado, para decidir acerca da observância, ou não, da supremacia constitucional pelo legislador. (MACHADO, 2015). Cabe salientar que o ordenamento jurídico brasileiro permite, a depender do caso, meios de sanar a inconstitucionalidade sem que seja necessariamente a nulidade total da norma, exemplo dessas medidas é a nulidade parcial revogando apenas o dispositivo inconstitucional, outro modo é a declaração de inconstitucionalidade do ato ou modo de aplicação da lei sem que se altere o texto normativo. (STF, S/D).

Quanto alguns procedimentos utilizados no controle de constitucionalidade vieram a ser modificados ou ampliados pela Lei 9.868/99, como é o caso das medidas cautelares em sede de ADI e ADC, conforme explica o texto a seguir (STF, S/D, S/A).

Note-se que, inicialmente as medidas cautelares eram concedidas por construção jurisprudencial, entretanto, diante da edição da lei 9.868/99, a aplicação de medidas cautelares, em sede de ação direta de inconstitucionalidade e de ação declaratória de constitucionalidade, passou a estar prevista expressamente em nosso ordenamento. Em suma, no sistema jurídico brasileiro tem-se desenvolvido técnicas de interpretação constitucional que permitem a suspensão dos efeitos da lei em caráter excepcional, até que a decisão definitiva seja prolatada, além de possibilitar que o STF module os efeitos de suas decisões, por meio de técnicas de declarações parciais ou totais de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, efeitos *ex tunc*, *ex nunc*, *pro futuro* e interpretação conforme a constituição. (STF, S/D)

Percebe-se que em relação a aplicação de medidas cautelares e com o advento da lei 9.868/99, como visto no texto citado, maior flexibilização na hora de decidir alguns casos, permitindo assim, maior margem para a modulação de efeitos nas decisões do STF. Para maior esclarecimento, no próximo subtópico tratar-se-á da medida cautelar em cada uma das ações de controle ora em debate.

3.2 Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI)

Ao tratar especificamente sobre essas duas formas de controle de constitucionalidade, é de bom alvitre apresentar as formas como essas ações se constituem e algumas características sobre elas.

A Ação Declaratória de Constitucionalidade, está diretamente ligada à ideia de supremacia Constitucional, que se originou das revoluções liberais, momento em que surgiu a noção de Constituição escrita, formal e rígida. A supremacia pode ser material quando se trata do conteúdo da norma constitucional e dos fundamentos do Estado de Direito. É formal quando existe hierarquia das normas constitucionais em relação às demais normas do ordenamento jurídico, por ser o modelo específico das Constituições rígidas.

Quanto ao cabimento da ação declaratória de constitucionalidade e de acordo a Constituição Federal, só o STF possui competência originária para processar e julgar no que tange as leis ou ato normativo federal. Quanto a legitimidade, podem propor a ação o presidente da república, a mesa da Câmara dos deputados, a mesa do Senado Federal e o Procurador-Geral da República. (MELO, 2014).

A medida cautelar em ADC, só poderá ser deferida pelo STF por decisão absoluta de seus membros. E quando dessa decisão, os juízes e tribunal devem suspender os julgamentos dos processos “que envolvam a aplicação da lei ou ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo.” (MELO, 2014, p.374). Após essa decisão o STF o tornará pública, em seção especial do Diário Oficial da União no prazo de 10 dias, devendo julgar a ADC num prazo de 180 dias, sob pena de perda de sua eficácia. (MELO, 2014).

A começar pelas ações declaratórias de constitucionalidade e a observância do princípio da isonomia vertical, tem-se algumas decisões proferidas pelo STF, nas quais serão analisadas a partir dos critérios de igualdade já discutidos no presente trabalho. A primeira ADC em análise discorre sobre a contribuição a favor da seguridade social, que foi instituída pela União Federal através da Lei Complementar n. 70/91, que dispõem em seu artigo 1º:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

A Lei Complementar nº70/91 foi instituída em substituição ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), que era regulamentada pela Constituição de 1967. Com o advento da CF/1988 surgiu a necessidade de promover a transmutação da natureza jurídica do FINSOCIAL a fim de adequá-lo com a nova ordem constitucional. (ADC 01, 1993). Após a nova adequação sobre a matéria, continuou a surgir repercussões da mesma natureza que se procedia em razão ao FINSOCIAL, e com um número expressivo de ações semelhantes, em afirmar a inconstitucionalidade de alguns dispositivos da EC. 70/91.

Segundo descrito na petição sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos da EC nº 70/91, em decorrência das manifestações, vinham ocorrendo grandes prejuízos nos setores de assistência social, além de grande insegurança jurídica pela quantidade da demanda judicial sobre o assunto e das liminares concedidas em primeira instância, abstendo muitos contribuintes do pagamento. (ADC 01, 1993).

Desde o surgimento da EC.70/91, diversas ações sobre ela vêm sendo tratadas há anos no STF. Em uma dessas ações foram questionadas sobre a constitucionalidade do art. 2º § único, em que previa inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da CONFINS. STF terminou dando provimento ao RE a seguir citado por NUNES (2015):

RE 240.785/MG, para declarar inconstitucional a previsão do artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, por determinar, pela negativa, que o valor correspondente ao ICMS incidente sobre os negócios praticados pelo contribuinte não poderia ser excluído da base de cálculo da COFINS.

Dos inúmeros debates, algumas questões referentes a ADC 01, voltou a ser questionada com a ADC 18, que faz referência a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, § 2º inciso I, da Lei 9.718/98 que vem tratando do tema a respeito da composição das bases de cálculo das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), especialmente no que concerne à inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS) em sua

apuração.(NUNES, 2015). Sobre a ADC, teve a medida cautelar deferida (decisão de 2.12.99, DJU de 14.12.99).

Sob a análise da Isonomia, o aspecto dessas Ações Declaratórias de Constitucionalidade pode-se verificar a discussão da equidade vertical, ou a observância da mesma Segundo Campos (2015):

O pequeno contribuinte, maioria no universo supostamente beneficiado, é quem acaba sofrendo o ônus, pois, na maioria das vezes, não consegue reaver significativa parte dos valores “indevidamente” recolhidos, e ainda sofre o peso de novas majorações de alíquotas e cortes de benefícios fiscais.

A equidade vertical deixa de ser observada quando o aplicador se omite em relação a distinção que existe entre os contribuintes, ou a um grupo distinto com capacidade contributiva diferente, do qual não podem receber tratamento igual em razão das suas diferenças, devendo esses serem equiparados de alguma forma pelo legislador. Nesse sentido corrobora o ministro Celso de Mello (RE nº 377.457, pág. 1904):

Os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões preferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos.

Assume relevo, desse modo, a asserção segundo a qual “ o princípio da segurança jurídica supõe que o direito seja previsível e as situações permaneçam relativamente estáveis”.

A instabilidade das decisões estatais, movida pela ruptura abrupta de critérios jurisprudenciais, que, até então, pautavam o comportamento dos contribuintes

– Cujo planejamento fiscal na matéria em causa traduzia expressão direta do que se continha na Súmula 276/STJ -, não podem nem deve afetar ou comprometer a esfera jurídica daqueles que, confiando em diretriz firmada pelos tribunais e agindo de acordo com esse entendimento, ajustaram de boa-fé, a sua conduta aos pronunciamentos reiterados do Superior Tribunal de Justiça a propósito da subsistência, no caso, da isenção da COFINS.

Um exemplo da inobservância da equidade se deu o posicionamento do STF, sobre a Lei nº 9.430 ter revogado o art. 6º, II, da lei 70/91 como menciona Nascimento, (2013, p. 146):

[...] que em 27.12.1996, a Lei nº 9.430, sem mencionar de forma expressa que igualdade se revogava p art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91, naquele instante, estabeleceu em seu art. 56 que as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passariam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da LC nº 70/91, considerando-se as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Verifica-se, que o fato de uma lei ordinária revogar Lei Complementar é incabível perante o critério de hierarquia das normas, além de revogar uma norma que permitia a

equalização entre contribuintes e suas capacidades, colocando-os em situação de perante o fisco, quando deveriam ser equiparados por meio de suas capacidades contributivas.

Foram muitos os emblemas em torno deste caso, porém o que houve e que é pouco discutido, diz respeito ao princípio isonômico, pois o que mais se questiona é sobre a violação ao princípio da hierarquia das normas, o que foi desconstruído pelo STF, ao afirmar que a revogação não foi inconstitucional. Contudo, a análise que se busca não atenta para as demais questões sobre o caso, nem seria interessante se prolongar sobre elas, mas busca considerar em qual momento houve a violação ao princípio da isonomia, o que se pode afirmar que ocorreu no momento em que se determinou que um grupo passaria a contribuir.

Sobre a ADI, antes de citar os casos, é pertinente uma breve abordagem sobre seus fundamentos. A ação direta de inconstitucionalidade é trazida pela Constituição cidadã de 1988, pela emenda incluída pela lei 12.063 de 2009. Nessas ações, são tratadas questões que possam afetar a efetividade da norma constitucional, elas possuem eficácia contra todos (*erga omnes*) e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública federal, estadual e municipal. O efeito das decisões diretas mostra a relevância do tema, tendo em vista que repercutem de forma abrangente na esfera social.

Quanto a competência, como já visto, por ser uma ação do controle difuso, só quem pode processar e julgar originariamente a ADI de lei ou ato normativo federal ou estadual é o STF. (MELO, 2014). Sobre os casos de inconstitucionalidade que podem ocorrer José Eduardo Soares de Melo (2014, p.377), elenca resumidamente alguns casos:

[...] pode ocorrer mediante ação estatal quanto mediante inércia governamental, podendo derivar de um comportamento ativo do poder público (agindo em desacordo com o disposto na constituição); ou quando deixa de editar as medidas necessárias a realização concreta dos preceitos constitucionais, incidindo em violação negativa resultando a inconstitucionalidade por omissão (Méd. Caut. em ADIn 1.439-1, j. 22.5.96 – DJU 1 DE 30.5.03, pp. 28/9).

Sobre a medida cautelar em sede de ADI, assim como na ADC, será concedida por decisão da maioria absoluta dos membros do Tribunal, "(presentes no mínimo oito Ministros), após a audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias" (MELO, 2014, p. 383).

Em análise de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, a começar pela Ação proposta pelo Procurador-Geral da República contra o previsto no artigo 240 da Lei Complementar Estadual do Rio Grande do Norte, nº 165/1999 que diz: " Os membros e os servidores do Poder Judiciário não estão sujeitos ao pagamento de custas e emolumentos pelos serviços judiciais

e extrajudiciais." Estabelecendo-se assim uma isenção tributária dos indivíduos que trata o referido artigo.

Sobre a violação ao princípio da isonomia Vargas (2012), realizou com os elementos pertinentes a abordagem tratada, firmando uma análise comparativa acerca dos pressupostos que caracteriza a isenção da classe dos servidores do poder judiciário do Rio Grande do Norte estruturado da seguinte forma:

Questões	Análise
Elemento de diferenciação	Membros/servidores do Poder Judiciário do Rio Grande do Norte x demais contribuintes.
Correlação lógica e abstrata entre o elemento de diferenciação e a disparidade no tratamento jurídico	Não há correlação lógica entre o elemento de diferenciação e a disparidade no tratamento jurídico dado pela norma.
A dissonância tem respaldo no sistema constitucional?	Essa disparidade não possui fundamento na Constituição Federal, uma vez que não há nada que justifique o acesso à justiça de membros/servidores do Poder Judiciário ser privilegiado.

FONTE: VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. Princípio da igualdade tributária no STF. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3606, 16 maio 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24447>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

Em contrapartida existe também decisões em sede de ADI que foram coerentemente julgadas improcedentes e que não feria a equidade vertical, como trata a ementa da ADI 1643, proferida pelo Relator Ministro Maurício Corrêa (2002), como pode-se ver a seguir:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a

como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas” (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 1643, Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032)

Sobre esta ADI, e sua improcedência verifica-se que o posicionamento do STF, correspondeu ao princípio da isonomia, em razão da clara disposição do artigo que regulamenta o assunto e sobre quem não pode optar pelo SIMPLES, de acordo com a redação do artigo a seguir:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: (...)

XIII – que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

Em relação ao artigo e a equiparação dos destinatários, trata-se de um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, que se utilizando dos critérios demonstrativos de análise por Vargas (2012), tem-se o seguinte:

Questões	Análise
Elemento de diferenciação	Microempresas/EPP x empresas prestadoras de serviços de profissionais que exigem habilitação.
Correlação lógica e abstrata entre o elemento de diferenciação e a disparidade no tratamento jurídico	Há correlação lógica entre o elemento de diferenciação e a disparidade no tratamento jurídico dado pela norma.

<p>A dissonância tem respaldo no sistema constitucional?</p>	<p>Essa disparidade possui fundamento na Constituição Federal, uma vez que esta prevê em seu artigo 179 que os entes federativos dispensarão às microempresas e empresas pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado.</p>
---	---

FONTE: VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. Princípio da igualdade tributária no STF. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3606, 16 maio 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24447>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

Neste caso, não há violação ao princípio da equidade tributária, havendo, pois, estabelecida a diferente capacidade contributiva entre os empresários de maior porte e aos profissionais liberais, entendo o STF, a razoabilidade estabelecida na Lei 9.137/96 pois "[...] está fundamenta-se numa diferença de capacidade contributiva entre empresários que não necessitam de habilitação em lei, e aqueles que exercem profissão regulamentada" (VARGAS, 2012).

Das decisões alvo de análise, tanto em sede de ADC quanto de ADI, é possível verificar uma dificuldade substancial, dos quais se apresentam desde a propositura da ação até as decisões. Mesmo existindo essa inevitável dificuldade quanto a análise, existe um vínculo que liga as questões formais aos materiais e que se torna responsável pela segurança jurídica das decisões, como bem assegura Marinoni (2010, p.84) afirmando que: “não há como duvidar que a coisa julgada material é manifestação do princípio da segurança jurídica.”

Outro caso em análise é a inconstitucionalidade da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves (RE nº 134.509 e RE nº 255.111, respectivamente, julgados em 29.05.2002). A constituição Federal traz em seu artigo 155, inciso III, a autorização aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, e este “ Trata-se de tributo tido como sucedâneo da extinta Taxa Rodoviária Única – TRU, cuja materialidade, por seu turno, não abrangia embarcações e aeronaves” (NASCIMENTO, 2013, p. 174).

Porém com o advento da CF/88, houve mudanças em relação a este tributo, no qual o mesmo foi descentralizado da competência de origem para ser entregue a competência legislativa dos estados e do distrito federal, desestabilizando “ a uniformidade nacional quanto ao fato gerador, base de cálculo e contribuinte. ” (NASCIMENTO, 2013, p.175).

Dada essa mudança alguns estados começaram a instituir o IPVA, sobre embarcações e aeronaves, como ocorreu em São Paulo, Amazonas, etc. sobre estes fatos foram levantados alguns debates que inquiria sobre a constitucionalidade ou não da instituição desse imposto. No STF, foram colocadas algumas vertentes, posicionando-se a favor por tratar de veículos automotores, em breve síntese da qual não cabe prolonga-se frente ao objetivo deste trabalho, mas analisar a capacidade contributiva em relação ao IPVA sobre as aeronaves e embarcações.

Sobre este caso, corrobora Renata Simões ao comentar a decisão do STF nos seguintes dizeres (2013, p. 181):

A postura do STF nesse julgamento tampouco foi lastreada pela lógica de Richard Posner, voltando-se para o entendimento das necessidades sociais, acima de qualquer outro valor. Isso por que as consequências levadas em consideração não guardam qualquer relação com o aspecto social da tributação. Pelo contrário, já que o julgamento se afasta da realização do princípio da capacidade contributiva e dos objetivos da justiça fiscal, por intermédio de uma justiça equitativa, distribuída por toda a população.

É, portanto visível que a capacidade contributiva em relação a aeronaves e embarcações é muito maior do que sobre imóveis, e que a incidência sobre eles coloca em situação de equivalência os contribuintes não só em relação a equidade, como também fortalece a justiça social que é atribuída quando trata-se de imposto real deixando claro que embora o STF tenha se posicionado em sentido contrário é sem sombra de dúvida legítimo a incidência do IPVA sobre as embarcações e aeronaves, fazendo prevalecer assim, o princípio isonômico do qual só será efetivado se observado o princípio da capacidade contributiva.

O último caso a ser analisado será sobre a imunidade de ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica (RE nº198.088, julgado em 17.05.2000). Sem delongas sobre o assunto, diante dos debates perante o STF tentando provar a constitucionalidade da incidência do ICMS, alegando alguns ministros, deste se tratar de um tributo real, pois tem como destinatário o consumidor final, muito embora os estados destinatários dessa mercadoria sejam os maiores favorecidos, a questão chave dessa discussão é que o tributo sobre o consumo é revertido unicamente em prol dos contribuintes do estado de destino. (NASCIMENTO, 2013). Nesse sentido corrobora as lições de Ricardo Lobo Torres, ao explicar que:

O fato gerador do ICMS apenas se aperfeiçoa, deflagrando o nascimento da obrigação tributária, com o fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, que é a "última operação" ou "operação final" referida no ADCT (art. 34, § 9º) e na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II). O termo fornecimento ingressou no direito brasileiro ainda ao tempo do antigo Imposto único sobre Energia Elétrica e perdura até hoje na legislação sobre a concessão e as tarifas do

serviço público, para significar a entrega da mercadoria pelas concessionárias aos consumidores finais.

Sobre a decisão, é possível diversos entendimentos divergentes. Entretanto ao levar em consideração os aspectos gerais que deixam evidente o ônus desse tributo sendo suportado pelo consumidor em favor do estado, não seria de acordo com o princípio isonômico se este recurso fosse julgado procedente, pois a incidência poderia acarretar problemas no setor social e econômico e até mesmo contribuindo para desigualdades regionais, pois maioria dos estados são consumidores e não produtores desses insumos (NASCIMENTO, 2013).

3.3. As decisões do STF e seus reflexos e efeitos

Os efeitos e reflexos das decisões nos tribunais sobre as ações de controle de constitucionalidade em matéria tributária residem na preocupação com a garantia da justiça fiscal. O que faz possível esse debate é a incidência dos tributos que muitas vezes recai com grande peso sobre o contribuinte.

Na verdade, o tributo é um dever obrigacional, um instituto que busca arrecadar e gerar receita ao erário, mantendo os cofres públicos da união. Os tributos não se destinam apenas à função arrecadatória. Eles também são utilizados para manutenção da estabilidade econômico financeira do País, “abastecendo” os cofres públicos do país, bem como para subvencionar entidades que atuam em cooperação com o Estado. O que se postula é puramente que esse dever de tributação seja idêntico para todos, importem em sacrifício igual para todos. (COELHO, 2015).

Se sabe que a lei está repleta de instrumentos na busca para dirimir as desigualdades, inclusive de natureza tributária. Ocorre que em razão da complexidade do sistema tributário algumas normas e atos constitucionais são alvos de Ações de controle de constitucionalidade. E quando proferidas as decisões percebe-se que em muitas delas como as analisadas, quando alvo de decisão pelo Supremo, gera insegurança jurídica² ao destinatário, sendo que esta segurança é o anseio que elevam os anseios do homem e do estado.

É sem sombra de dúvida a forma de interpretar a legislação atuante e os critérios estabelecidos em lei que determina a efetividade e observância nos casos concretos. Assim, nesta continuação o princípio da isonomia tributária caracteriza-se por ser um comando voltado

² A insegurança jurídica do qual trata o presente texto, é direcionada a abordagem da aplicabilidade e observância do princípio isonômico, vez que, a inobservância do mesmo pode ter como consequência e reflexo a insegurança jurídica, por ser o princípio da isonomia fundamental para a garantia da justiça e equidade

tanto para o legislador ordinário (igualdade na lei), como para o interprete, ao aplicar a norma no caso concreto (igualdade perante a lei). (ALEXANDRINO, 2007). Por estes motivos, deve existir mais responsabilidade do aplicador na hora de decidir sobre direito que irá vincular a todos

Em decorrência do impacto das decisões do STF, tanto quando retroage (*ex tunc*), quando são aplicadas as decisões em diante, devem se ater a observar atenciosamente os critérios que permitem a discriminação dos desiguais. Nesse sentido leciona Sacha Calmon Navarro, que o princípio da isonomia na tributação impõe ao legislador, quais são: “discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades e segundo, não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente. Devem fazer isso atento à capacidade contributiva das pessoas naturais e jurídicas”.

Outra questão importante quanto aos reflexos das decisões é em relação a capacidade contributiva. O aplicador da lei deve analisar além das especificidades dos casos e de quem propôs a ação, quais são os reais interesses da ação proposta e a quem estas irá abranger.

Diante da abordagem e análise realizada nos casos e decisões apresentados, pode-se dizer que os efeitos e reflexos das decisões são fundamentais para determinar que tipo de justiça tributária ter-se-á. Pois serão a partir delas e de suas consequências que será possível alcançar a isonomia tributária e justiça fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi construído ao longo deste trabalho, percebe-se que em toda sociedade, desde as mais antigas há uma busca incessante na tentativa de descobrir qual o melhor caminho de se concretizar a justiça. Nesse sentido foram abordados diversas teorias e concepções filosóficas acerca da isonomia, que servem de parâmetro nos debates atuais, e serviram de fundamentação do tema proposto.

Nesse sentido, buscou-se averiguar se o princípio isonômico é observado nas ações de controle de constitucionalidade o que se mostrou bastante complexo por não existir instrumento objetivo o bastante para essa finalidade.

Para que haja uma justiça fiscal, é necessário a observância da capacidade contributiva e do tratamento isonômico. O imposto abrange todos os entes públicos ou privados, e constitui os pilares da economia e de um sistema tributário mais justo, levando em consideração os critérios de equidade tributária, o qual não é possível sem avaliar as diferenças no tratamento tributário. A partir dessa ideia, mostrou-se pertinente abordar dois princípios fundamentais na efetivação da justiça fiscal, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Estes são fundamentais para alcançar a concretização da justiça. O primeiro trata-se de um princípio que atua como mecanismo de distribuição do imposto, de quem deve pagar mais ou menos tributos, e o segundo por se tratar de um instrumento que legitima os meios de discriminação dos tributos.

Foi abordado também os institutos da anistia e indulto, previsto pela lei, justo com a finalidade de em determinados casos fazerem valer o princípio da capacidade contributiva e do benefício, contudo constatou-se que estes instrumentos de exclusão do crédito tributário têm dado causa a várias discussões, inclusive nos casos que foram apresentados.

Com efeito, constatou-se que quanto a observância do STF ao referido princípio isonômico, diante dos casos analisados, que ora foram negligenciados e ora atribuído a devida importância, o que vêm causando grande insegurança jurídica e consequências drásticas por saber que algumas dessas decisões tem afetado diretamente os destinatários e possuindo reflexo negativo na esfera social.

Ocorre que na maioria das decisões, os ministros atentam mais para a positividade da norma do que para as situações fáticas, sabe-se que o método escolhido para interpretar a norma nem sempre é o mais coerente com a exigência e pertinência do caso, em razão disso alguns princípios inclusive o da isonomia é violado.

Portanto, para que venha ser resolvido algumas questões urgentes da tributação no Brasil, se faz necessário aderir a um novo modo de interpretar as normas e o caso concreto, sabendo-se que das decisões haverá repercussão e consequências que irá afetar o contribuinte e a sociedade, distanciando cada vez mais a concretização da isonomia vertical e justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José da Silva. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª edição – São Paulo: Malheiros, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 12 ed. Saraiva. São Paulo, 2003. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª edição – São Paulo: Saraiva, 2011.
- ARISTÓTELES, **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martins Claret, 2000.
- AVELAR, Matheus Rocha. **Controle de constitucionalidade resumido**. São Paulo: All Print, 2008.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia dos Princípios constitucionais: o princípio dignidade da pessoa humana** – 3ª edição. Rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- BARROSO, Luiz Barroso. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7ª edição – São Paulo: Saraiva, 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de filosofia do direito**. 4. Edição – São Paulo: Atlas, 2005.
- BOAVENTURA de Souza Santos. **As tensões da modernidade**. Texto apresentado no Fórum Social Mundial, Porto Alegre, 2001.
- BOBBIO, Norberto, 1909. **A Era dos direitos**. Tradução Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. — Nova ed. — Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta**. 2ª edição - São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed. São Paulo. Sugestões Literárias. 1980.
- BORGES, José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenções e deduções tributárias**. Recife. Separata, 1976.

BRASIL, STF. **Ação declaratória de Constitucionalidade nº1 DF.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627165>> Acesso em: 25/02/2017.

BRASIL, STF. **Cooperação Internacional.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/sobreStfCooperacaoInternacional/anexo/Respostas_Venic_e_Forum/4Port.pdf> Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** E Legislação Correlata. Dispositivos Constitucionais. Lei no 5.172/1966. Legislação Correlata. Índice. 2a Edição. Brasília – 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292p.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional.** 3 ed. Saraiva: São Paulo, 2009.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária estado social e escolha individual.**

CESARINO, Leonel pessoa. **O princípio do benefício como critério de justiça tributária: diferentes interpretações.** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel_cesarino_pessoa.pdf> acesso em 26 de outubro de 2016.

COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional interpretado.** Rio de Janeiro, Correio da manhã, 1968.

COELHO, Sacha Calmon N. **Comentários à constituição de 1988.** Rio de. Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro.** 14ª edição, revisada e atualizada - São Paulo, Saraiva, 2015. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 6º ed. Rio de Janeiro. Forense. 2001.

CONTI, José Mauricio. **Princípios tributário da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997.

DELGADO, Miguel Gutierrez. **O imposto de renda e os princípios da generalidade e da progressividade.** Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: <file:///C:/Users/ruteb/Desktop/TESE_COMPLETA_PDF_MIGUEL.pdf> acesso em 28 de

outubro de 2016.

DORNELES, Carolina Pisani. **O princípio da capacidade contributiva e os limites ao poder de tributar; um caminho à concretização da justiça fiscal.**

Disponível em:

< http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726211721_Carolina-Dorneles-Pisani-II-Concurso-de-Monografias-1-Lugar_28-04-2011_monografia_carolina_dorneles_pisani_2011.pdf > acesso em 05 de novembro de 2016.

DULTRA, Pablo Martuscelli. **Para uma compreensão histórica do Direito tributário nacional de 1988.** Trabalho publicado nos anais do XIX congresso do Conpendi realizado em fortaleza – CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>> acesso em 15 de outubro de 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.** São Paulo: Atlas, 2003.

GONZAGA, Álvaro de A, **O Princípio da Igualdade: é juridicamente possível no ordenamento jurídico existirem leis discriminatórias?** Disponível em: acesso em 15 de maio de 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro tributário.** 16º edição revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar 2013.

HUMBERTO, Ávila. **Teoria dos Princípios.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

KAMPHORST, Marlon André. **A teoria da justiça como equidade: uma refutação ao utilitarismo.** 1º ed. Recife, PE: Armador, 2016.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LENZI, Julia Silva; PREZZOTO, Juliana Pereira Netto. **Digressões acerca do princípio da igualdade enquanto pressuposto de existência do devido processo legal e a questão afeta ao exercício do jus postulandi nos Juizados Especiais Federais.** Disponível em: <<http://www.fdsu.edu.br/site/posgraduacao/volume271/10.pdf>> Acesso em: 04 de nov. 2016.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Exclusão do crédito tributário.** Disponível em: <<http://www.advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/artigos/Exclus%C3%A3o.credito.tributario.pgl.03.2007.pbbdf>> acesso em: 08 de novembro de 2016.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias.**

Disponível em:

<<http://advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/livros/Livro.Isencoes%20Tributarias.pgl.pdf>>, acesso em 08 de novembro de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36º Edição revista e atualizada. Ed. Malheiros Meditores - São Paulo, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3ª Ed. Malheiros. São Paulo 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial.** 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2014

MURHY, Liam. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça;** tradução e Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO, Renata Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: um estudo crítico.** 2013. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/15615/1/2013_RobertaSimoesNascimento.pdf> acesso em: 25/02/2017.

NUNES, Renato. **Exclusão do icms da Base de cálculo da CPRB.** 2015. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/pos-graduacao/direito/artigos/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-da-cprb/>> Acesso em 25/02/2017.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio.** 1ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988,

OLIVEIRA, Maria Cristina Barreiros D. **Breve análise do princípio da isonomia.** Disponível em: <<http://institutoprocesso.com.br/2012/wpcontent/uploads/2011/12/3-edicao1.pdf>> Acesso em 15 de maio de 2016.

PEREIRA, Edrei Silva. **A Progressividade dos Impostos Reais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/EdreiPereiraSilva.pdf> acesso em 07 de novembro de 2016.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Revista Direito GV, São Paulo, n.9, p. 95-106, jan. /Jun. 2009. Portugal, Almedina, 2008.

RAWLS, John. **Justiça como equidade 1921-2002.** São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** Brasília: Universidade de Brasília, 1981

RAWLS, John. **Uma Teoria da justiça.** Tradução de Almiro Pisetta, Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SILVA, Ariane Scardazzi Ragni; MARQUES, Marcelo Marin. **Da ofensa ao princípio constitucional da igualdade em função da concessão de anistias fiscais pelo poder público.** Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/1438/1374>> Acesso em: 09 de novembro de 2016.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico.** 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional.** 31ª edição -São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Direito Tributário e análise econômica do direito tributário: uma visão crítica** - Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOARES, Flávio Marcondes. **O princípio da isonomia e sua incidência nas isenções extrafiscais.** Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/16510-16511-1-PB.pdf>> Acesso em 09 de novembro de 2016.

SOMAVILLA, Jaqueline; BESE, Paulo Henrique. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas.** Disponível em: < <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>> acesso em: 08 de novembro de 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** Rio de Janeiro, Edições Financeiras, S/A, s/d.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade**

contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário** – 19º Edição, revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar 2007.

UNIVERSAIS, vários colaboradores. **Novo dicionário de língua portuguesa conforme o novo acordo ortográfico.** São Paulo: texto Editores, 2008.

VARGAS, Luiz Carlos A. **Princípio da Igualdade tributária como fundamento a Jurisprudência do STF. 2012.** Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24447/principio-da-igualdade-tributaria-como-fundamento-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/2>> Acesso em 25/02/2017.

VASQUES, Sérgio. **Justiça social – Gênese, estrutura e aplicação de um conceito.** S/A, Disponível em: <file:///C:/Users/2013101220/Downloads/747-1506-1-SM.pdf>> Acesso em 16 de novembro de 2016.

VIVEIROS, Marcelo Cajueiro. **Hermenêutica Constitucional e Princípio da Isonomia.** Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/16526-16527-1-PB.pdf>> Acesso em 14 de outubro de 2016.