

REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS
BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY

A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções

The tax isonomy as a limit to taxation and the granting of tax exemptions and the ineffectiveness of the jurisdictional control of these exemptions

Paulo Alves da Silva Paiva

Alexandre Augusto Batista de Lima

Sumário

A DISCRIMINAÇÃO RACIAL NO BRASIL E A ASCENSÃO DO POVO NEGRO: UM OLHAR A PARTIR DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA LUTA PELA CIDADANIA INCLUSIVA	15
Bruno Mello Correa de Barros e Rita Mara Albrecht	
AS MULHERES NO CONTEXTO DA SOCIEDADE DE CLASSES E SUA PARTICIPAÇÃO POLÍTICA NO PROCESSO LEGISLATIVO E EXECUTIVO DO BRASIL: RESTRIÇÕES E DESAFIOS	35
Rafael Bueno da Rosa Moreira e Marli Marlene Moraes da Costa	
FACTORES ASOCIADOS A LA VIOLENCIA DE GÉNERO EN PAREJAS ADOLESCENTES	56
Maria del Carmen Monreal Gimeno	
OS IMPACTOS DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO NO FLUXO DE PESSOAS: VIOLAÇÕES DA LIBERDADE EM UM MUNDO SECURITIZADO	69
Elias Jacob de Menezes Neto, Jose Luis Bolzan de Moraes e Victoria Layze Silva Fausto	
EL DELITO DE ENALTECIMIENTO TERRORISTA. ¿INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA EL PELIGROSO DISCURSO DEL ODIOS TERRORISTA O MECANISMO REPRESOR DE REPUDIABLES MENSAJES DE RAPEROS, TWITTEROS Y TITIRITEROS?	86
Alfonso Galán Muñoz	
AS POLÍTICAS PÚBLICAS E A PROMOÇÃO DA DIGNIDADE: UMA ABORDAGEM NORTEADA PELAS CAPACIDADES (CAPABILITIES APPROACH) PROPOSTAS POR MARTHA NUSSBAUM	115
Anna Paula Bagetti Zeifert e Janaína Machado Sturza	
A INFLUÊNCIA DA MÍDIA PARA O CONSUMO DE TABACO	128
Luís Renato Vedovato e Maria Carolina Gervásio Angelini	
¿SON PARTE DEL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD LOS PRINCIPALES TRATADOS INTERNACIONALES DE DERECHOS HUMANOS DE LA ONU EN CHILE? DEL TEXTO POSITIVO A LA APLICACIÓN EN TRIBUNALES DE JUSTICIA	153
Juan Pablo Díaz Fuenzalida	
POTESTAD CALIFICADORA DEL CONSERVADOR DE BIENES RAÍCES Y PROCEDIMIENTO REGISTRAL	173
Sebastián Bozzo Hauri e Gonzalo Ruz Lartiga	
DESARTICULAÇÃO INTERFEDERATIVA E CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA (BPC)	194
Fernanda Soraia Pacheco Costa	

APRENDIZAGEM PROFISSIONAL E O PODER PÚBLICO MUNICIPAL: PROPOSTA DE MAIOR EFICÁCIA À POLÍTICA PÚBLICA.....	207
José Rodrigo Paprotzki Veloso	
DIREITO A CONCILIAÇÃO ENTRE TRABALHO E FAMÍLIA.....	229
Edilton Meireles de Oliveira Santos	
TRABAJO Y DIVERSIDAD FUNCIONAL. LA SITUACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	245
María Esther Carrizosa Prieto	
CUSTOS DE TRANSAÇÃO COMO UMA METAPOLÍTICA PÚBLICA	276
João Luis Nogueira Matias e Ricardo José Brito Bastos Aguiar de Arruda	
REVISITANDO O CONCEITO DE SERVIÇO PÚBLICO.....	293
Andre Luiz Dos Santos Nakamura	
O BRASIL FACE AOS NOVOS PADRÕES DE COMÉRCIO E INVESTIMENTO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS	305
Michelle Sanchez Badin, Fabio Costa Morosini e David M. Trubek	
OS CONTRATOS COMERCIAIS NA DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DE LIBERDADE ECONÔMICA (MP 881/19).....	334
André Lipp Pinto Basto Lupi	
O MARCO LEGAL DA INOVAÇÃO E O AUMENTO DA INTERAÇÃO ENTRE UNIVERSIDADE E EMPRESA: CONTRIBUIÇÕES PARA A CONSOLIDAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL AO DESENVOLVIMENTO	352
Thiago Paluma e Eline Débora Teixeira	
RELICITAÇÃO DAS CONCESSÕES DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E A REVERSÃO DE BENS....	372
Patrícia Regina Pinheiro Sampaio e Sergio Guerra	
FINANCIAMENTO TRANSGERACIONAL DA INFRAESTRUTURA VERDE FLORESTAL: O SISTEMA DE PAGAMENTO POR SERVIÇOS AMBIENTAIS COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO DE RISCOS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA.....	390
Délton Winter de Carvalho e Kelly de Souza Barbosa	
MEDIAÇÃO COMO POLÍTICA PÚBLICA PARA TRATAMENTO DE CONFLITOS CONSUMERISTAS	415
Fernanda Sartor Meinero e Fernando Pedro Meinero	
A PARTICIPAÇÃO DO AMICUS CURIAE EM DECISÕES JUDICIAIS E SUA CONSEQUENTE CONTRIBUIÇÃO PARA EFETIVAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	429
Viviane Nobre Santana	

A ISONOMIA TRIBUTÁRIA COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO E À CONCESSÃO DE ISENÇÕES FISCAIS, E A INEFETIVIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL DESSAS ISENÇÕES.....450
Paulo Alves da Silva Paiva e Alexandre Augusto Batista de Lima

LES NOUVELLES ALTERNATIVES DE LA JUSTICE ADMINISTRATIVE EN FRANCE: JUSTICE PRÉDICTIVE ET JUSTICE AMIABLE473
Marie-Odile Diemer

O ESTADO DA LUXÚRIA: A PARÁBOLA DO BMW E A REAL DIMENSÃO DO DEBATE SOBRE A RESERVA DO POSSÍVEL: ESCASSEZ DE RECURSOS OU ORDENAÇÃO DE PRIORIDADES?.....484
Assis José Couto do Nascimento

O PODER CONSTITUINTE502
José Levi Mello do Amaral Júnior

NORMAS EDITORIAIS..... 515
Envio dos trabalhos:..... 517

A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções*

The tax isonomy as a limit to taxation and the granting of tax exemptions and the ineffectiveness of the jurisdictional control of these exemptions

Paulo Alves da Silva Paiva**

Alexandre Augusto Batista de Lima***

Resumo

No Brasil, muitas isenções são concedidas de forma arbitrária e injusta, não havendo controle jurisdicional efetivo que as retire da ordem jurídica quando violam os princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva e a livre concorrência. Entre as causas da inefetividade desse controle estão: a exigência legal de interpretação literal para a outorga de isenções; a discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo para criar isenções, especialmente as extrafiscais; o Princípio da Separação de Poderes; e, ainda, a tese do legislador negativo, segundo a qual não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, ampliando hipóteses legais de isenção. Trata-se de pesquisa bibliográfica e análise da jurisprudência, com foco na doutrina brasileira e em manifestações judiciais que evidenciam falhas no controle jurisdicional das isenções. A respeito da análise da questão, conclui-se que o Princípio da Isonomia não autoriza discriminações arbitrárias e odiosas. Ademais, cabe ao controle jurisdicional manter as desonerações dentro dos limites constitucionais, afastando excessos e omissões que privem dos benefícios os contribuintes que estejam em situação equivalente, pois a ausência de controle jurisdicional efetivo impede o aprimoramento das desonerações.

Palavras-chave: Isonomia Tributária. Competência Tributária. Isenção Fiscal. Controle Jurisdicional.

Abstract

In Brazil, many exemptions are granted arbitrarily and unfairly, and there is no effective judicial control that removes them from the legal system when they violate the constitutional principles of tax equality and taxpayer capacity and free competition. Among the causes of ineffectiveness of this control are: the legal condition of literal interpretation in the grant exemptions: the discretion of the Executive and Legislative Powers to create exemptions,

* Recebido em 20/06/2018
Aprovado em 24/08/2018

** Doutorando Interinstitucional em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) e Centro Universitário UNINOVAFAPI. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Especialista em Teoria Geral e Filosofia do Direito (PUC/MG) e em Direito Público (CEUT). Professor do Curso de Direito do Centro Universitário UNINOVAFAPI. Procurador da Fazenda Nacional. Membro dos Grupos de Estudos de Direito Público (UNINOVAFAPI) e de Direito Constitucional: Direito e Religião (UniCEUB). E-mail: papai-va@uninovafapi.edu.br

*** Doutorando Interinstitucional em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) e Centro Universitário UNINOVAFAPI. Mestre em Direito Constitucional e Teoria Política pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Ensino Unificado de Teresina (CEUT). Especialista em Direito Civil pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Professor do curso de Direito do Centro Universitário da Faculdade de Saúde, Ciências Humanas e Tecnológicas do Piauí (UNINOVAFAPI) e do Instituto Camillo Filho (ICF). Membro do Grupo de Estudos e Pesquisas em Direito Administrativo e Tributário (GEPDAT). E-mail: alexandrelima@uninovafapi.edu.br

especially extra fiscal; the principle of separation of powers; and also, the thesis of the negative legislator, according to which the Judiciary cannot act as a positive legislator, expanding legal hypotheses of exemption. It is a bibliographical research and analysis of jurisprudence, focusing on Brazilian doctrine and judicial manifestations that show failures in the jurisdictional control of exemptions. From the analysis of the question, it is concluded that the principle of isonomy does not authorize arbitrary and odious discrimination. In addition, it is up to the jurisdictional control to maintain the release within the constitutional limits, removing excesses and omissions that deprive of the benefits the taxpayers that are in an equivalent situation, therefore, the absence of effective jurisdictional control prevents the improvement of these exemptions.

Keywords: Taxonomy. Tax Jurisdiction. Tax Exemption. Jurisdictional Control.

1 Introdução

O presente artigo versa sobre a isonomia tributária como limite ao poder de conceder isenções fiscais, com destaque para a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções no ordenamento jurídico brasileiro. A isenção fiscal é instituto multidisciplinar, com interesse nas disciplinas jurídicas de Direito Tributário, Financeiro, Econômico e Constitucional.

Ao Direito Tributário interessa definir a natureza, as características e os critérios interpretativos aplicáveis às isenções. No campo do Direito Financeiro, as isenções são tratadas sob a perspectiva da renúncia de receita, pois configuram importante gasto tributário, repercutindo diretamente no equilíbrio das contas públicas.

No Direito Econômico, as isenções fiscais, quando manejadas de forma inadequada, violam o Princípio da Livre Concorrência e causam indesejáveis distorções no mercado. No universo do Direito Constitucional tem-se importante discussão sobre a inefetividade do controle jurisdicional dessas desonerações fiscais. A Constituição Federal delinea as finalidades e indica os valores que hão de guiar a concessão de isenções, estabelecendo as limitações ao poder de isentar, materializadas pelos princípios constitucionais, notadamente o Princípio da Isonomia Tributária.

Para os fins da presente pesquisa, a inefetividade do controle jurisdicional das isenções decorre do fato de o Poder Judiciário não enfrentar o mérito de supostas violações ao Princípio da Isonomia Tributária, apegando-se ao critério da interpretação literal, ao caráter discricionário das isenções, ao Princípio da Separação de Poderes e à tese do legislador negativo.

Pode a concessão de isenções fiscais, dado seu caráter discricionário, ignorar o Princípio da Isonomia Tributária? Diante da violação da isonomia tributária pelos entes tributantes, há no Brasil um controle jurisdicional efetivo, capaz de restabelecer a ordem jurídica, expurgando dela tais isenções ou tornando-as isonômicas, mediante a extensão de seus efeitos?

O objetivo deste estudo é analisar o Princípio da Isonomia Tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, bem como demonstrar a inefetividade de controle jurisdicional brasileiro no tocante às isenções fiscais que violam a igualdade, identificando as causas e consequências desse fenômeno.

A importância do tema reside no fato de trazer à discussão a ideia de justiça na imposição tributária, um valor muito caro à civilização. Ao longo da história, as imposições tributárias desacompanhadas de justiça fiscal e de tratamento equânime foram o estopim para revoltas e revoluções, como a Revolução Francesa de 1789, e, nesse mesmo ano, a Inconfidência Mineira.

Uma das premissas básicas de qualquer imposição é a generalidade da tributação, a qual atribui sacrifícios equitativos e proporcionais aos contribuintes, respeitando o Princípio da Isonomia e a capacidade econômica dos contribuintes. Estes devem ser tratados igualmente quando em situação equivalente e, a contrário sensu, devem ser tratados de forma diferenciada quando não se encontram em situação equivalente.

No estudo, pretende-se realizar uma revisão de literatura mediante pesquisa bibliográfica e análise da jurisprudência, com foco na doutrina brasileira e em manifestações judiciais que demonstram a inefetividade do controle jurisdicional das isenções frente às alegações de supostas violações da isonomia tributária. Analisam-se, ainda, as causas indesejáveis que a inefetividade do controle jurisdicional acarreta. Não se tem a pretensão de construir um modelo teórico que resolva cabalmente o problema da inefetividade do controle jurisdicional. Todavia, ao longo da discussão, são apontados caminhos que poderão minimizar alguns dos malefícios do modelo atual.

O artigo está estruturado em três tópicos. No primeiro, analisa-se o instituto da isenção fiscal, destacando suas concepções tradicional e moderna e suas principais características e finalidades. No segundo tópico, são contemplados os limites constitucionais ao exercício da competência tributária e à concessão de isenções fiscais, os quais se mostram inerentes e inseparáveis. No terceiro tópico, procura-se demonstrar a inefetividade do controle jurisdicional das isenções fiscais frente aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, destacando as causas e as eventuais consequências que esse fato pode acarretar.

2 Conceito e Finalidades da Isenção Fiscal

2.1 Isenção fiscal segundo a concepção tradicional

A natureza jurídica das isenções fiscais não é tema pacífico na doutrina brasileira, pois duas concepções doutrinárias se contrapõem em torno da questão: a doutrina tradicional e a doutrina moderna.

A doutrina tradicional define isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, distinguindo-a da não incidência, que constitui o conjunto dos, tampouco obsta o nascimento da obrigação tributária, mas apenas fatos não alcançados pelas regras de tributação. Para a corrente tradicional, a isenção não afasta a incidência tributária, não impede a ocorrência do fato gerador exclui o crédito tributário, tornando desnecessária sua constituição mediante a atividade administrativa de lançamento.¹

O anteprojeto de Código Tributário Nacional de Rubens Gomes de Sousa, nos artigos 220 e 221, definia isenção como “dispensa legal do pagamento de um tributo devido”. Nas palavras desse jurista, “a isenção, sendo uma dispensa do pagamento, pressupõe, com efeito, a incidência, ou seja, a existência da obrigação tributária substantiva”.²

Segundo a concepção tradicional, há uma verdadeira antinomia entre não incidência (da mesma forma que a imunidade) e isenção, pois, enquanto na não incidência e na imunidade falta a competência impositiva para tributar determinada situação e instaurar a obrigação tributária, “na isenção há qualquer coisa a mais, além do fato gerador, pois este último ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, por isso que torna inexigível o débito”.³

Nessa mesma linha, Bernardo Ribeiro Moraes entende que a isenção constitui um fenômeno que não afasta a incidência, mas, na verdade, a pressupõe:

a isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo, sendo este devido, mas a lei

¹ Nos termos do art. 142, do CTN, entende-se por lançamento “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. (BRASIL. *Lei nº 5.172*. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 fev. 2018.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial de Código Tributário Nacional (1954)*. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 17 ago. 2018.

³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 67.

dispensa o seu pagamento. É o benefício fiscal da dispensa do pagamento de um tributo devido. Implica a isenção, sempre, na incidência do tributo, pois somente se pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido. A isenção não transforma o fato gerador em fato não imponível. Na isenção há a incidência do tributo, sendo seu pagamento dispensado pela lei.⁴

A jurisprudência brasileira encontra-se alinhada e majoritariamente comprometida com essa concepção de isenção apresentada pela teoria tradicional, consolidada ao tempo da edição do Código Tributário Nacional.

2.2 Isenção fiscal segundo a concepção moderna

A doutrina moderna, de formulação mais recente, refuta o ensinamento clássico que coloca a isenção dentro do campo da incidência. Embora unânimes quanto à rejeição da teoria tradicional, não há, na doutrina moderna, um conceito único de isenção fiscal, muito embora haja certa aproximação entre as diversas vertentes da teoria moderna, pois todas compreendem a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, seja pela presença de um fato impeditivo ou ainda pela existência de uma regra isentiva que mutila a regra de incidência.

Essas facetas da corrente moderna foram desdobradas por Paulo de Barros Carvalho em três modalidades, a saber: (i) hipótese de não-incidência legalmente qualificada; (ii) fato impeditivo da incidência; e (iii) regra de mutilação da norma de incidência.⁵

Ao rebater os argumentos da doutrina tradicional⁶, Augusto Becker desconstrói toda a sua lógica ao afirmar que essa concepção somente tem sentido no plano pré-jurídico de formulação da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção, mas não existe lógica se for considerada no plano jurídico da incidência.⁷

No Brasil, coube a Souto Maior Borges aprofundar os estudos de Augusto Becker a respeito da isenção tributária, tendo apresentado nova roupagem doutrinária para o instituto e defendido a necessidade de sua aproximação com o fenômeno da incidência jurídica. Esse autor alerta que, “no campo do direito tributário, poucos assuntos foram tratados com tanta superficialidade teórica como o da incidência. Esta superficialidade é responsável pelos erros em que incorreu a análise das isenções”.⁸

As duas correntes doutrinárias — tradicional e moderna — estruturam-se, respectivamente, nas visões unitária e dualista de tributo. Para a visão dualista, o tributo é concebido, no plano normativo abstrato, como conjunto e resultado de dois fatores: o fato gerador e a tributabilidade. Admitem-se, pois, fatos típicos dotados de tributabilidade e fatos não dotados de tributabilidade, sendo estes os que correspondem à isenção. Por outro lado, os adeptos da visão unitária do tributo, diante da existência de uma norma isencional, não admitem a ocorrência do fato gerador, pois, em tais casos, inexistente relação jurídico-tributária.⁹

Alinhando-se à teoria moderna, Paulo de Barros Carvalho qualifica a isenção como regra de mutilação da norma de incidência. Para ele, a regra-matriz de incidência tributária se desdobra nos elementos antecedentes (critérios material, espacial e temporal) e consequentes (critérios pessoal e quantitativo). A norma de isenção subtrai uma parcela do campo de abrangência de algum dos elementos que integram a norma jurídica de tributação.¹⁰

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. p. 673.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 317-318.

⁶ Segundo a doutrina tradicional, a isenção constitui mera dispensa do pagamento de um tributo devido, pressupondo sempre a incidência da norma, pois só faria sentido dispensar aquilo que fosse devido.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 324.

⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das Isenções Tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 177.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 922-923.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso Direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 523.

Para Roque Carrazza, a isenção é fato jurídico impeditivo da tributação. Como decorrência da norma de isenção, o tributo deixa de recair sobre a pessoa ou o bem a que alude a norma jurídica tributante. Ao criticar a teoria tradicional, esse autor arremata que “soa absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente anterior à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim, seria imponível”.¹¹

Ao lado das concepções mencionadas, outras definições são destacadas pela doutrina, como a autolimitação da competência tributária, originadas de leis editadas pela União, Estados-membros e Municípios, conforme leciona Souto Maior Borges.¹²

A limitação das competências tributárias, efetuada pelos próprios entes tributantes mediante a concessão de isenções fiscais, pode caracterizar-se como renúncia à competência tributária. Todavia, as competências tributárias têm como características a irrenunciabilidade e a incaducabilidade. Apesar das divergências que há quanto à renúncia de direitos pelos entes públicos, entende-se que, nas isenções, há renúncia de competência ainda que em caractere excepcional.¹³

2.3 Isenções com finalidades fiscais e extrafiscais

A isenção tem por finalidade atender ao interesse público no tocante à realização de objetivos fiscais ou extrafiscais, estando os últimos relacionados aos campos político, social ou econômico, tais como a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais.¹⁴

Com fundamento na doutrina italiana, especialmente a respeito da explanação de Renato Alessi, sabe-se que os interesses públicos podem ser cindidos em interesses públicos primários e interesses públicos secundários. Os interesses primários decorrem da dimensão pública dos direitos de indivíduos inseridos em um determinado contexto social. Os interesses secundários, por sua vez, decorrem de toda manifestação de vontade do Estado enquanto pessoa jurídica, “interesse, portanto, subjetivo, enquanto próprio do sujeito, e também, em sentido lato, patrimonial” os interesses secundários são apenas legítimos se forem coincidentes com os interesses primários e, assim, colocam-se como garantia “de que a ação administrativa seja efetivamente direta na realização do interesse público”.¹⁵

Celso Antônio Bandeira de Mello distingue interesse público primário de interesse público secundário, expondo que “não existe coincidência necessária ente interesse público e interesse do Estado e demais pessoas de Direito Público”.¹⁶

Na mesma linha, Luís Roberto Barroso estatui que “o interesse público secundário —, o da pessoa jurídica de direito público, do erário — jamais desfrutará de supremacia *a priori* e abstrata em face do interesse particular”. Por outro lado, o interesse público primário, concebendo-se este como aquele “consubstanciado em valores fundamentais, como justiça e segurança, há de desfrutar de supremacia em um sistema constitucional e democrático. (...) o interesse público primário desfruta de supremacia porque não é passível de ponderação. Ele é o parâmetro da ponderação.”¹⁷

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 786.

¹² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156-157.

¹³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 157-159.

¹⁴ Conforme o art. 3º, da Constituição Federal, “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

¹⁵ ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano*. Milão: Giuffrè, 1953, p. 152-153.

¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 62-64.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. Prefácio. In: SARMENTO, Daniel. (Org.) *Interesses públicos vs. interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005, p. 8.

Escorado nas lições de Barroso, conclui-se que, em caso de conflito entre interesses públicos primários e secundários, os primários devem prevalecer. Entretanto, caso haja conflito entre interesses públicos primários, entre si, necessário se faz que se pondere, atribuindo uma dimensão de peso àqueles interesses, à luz da razão pública e da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, pode-se perceber que as isenções atendem ao interesse público, ainda que, em alguma medida, possam ser entendidas como contrárias ao interesse patrimonial arrecadatório do Estado, interesse secundário, pois podem trazer benefícios acessórios, advindos da parafiscalidade, que se adequam àquilo que se entende por interesse público primário, no sentido em que atende ao bem-estar, à igualdade e à melhoria de vida dos cidadãos insertos nas sociedades contemporâneas.

No âmbito da fiscalidade, as isenções visam afastar discriminações e extinguir privilégios odiosos, conferindo efetividade aos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva. O papel das isenções, especialmente daquelas que perseguem um objetivo fiscal, é reduzir as desigualdades e nunca as aprofundar. Essas isenções contribuem para a realização da igualdade material e da capacidade contributiva na sua dimensão subjetiva ou relativa. Por outro lado, há isenções com finalidades extrafiscais com objetivos que extrapolam a função meramente arrecadatória, mas ainda assim propendem para a busca de igualdade material, embora se afastem, às vezes, da realização da capacidade contributiva. Como destaca Aliomar Baleeiro, a capacidade contributiva é espinha dorsal da justiça tributária e critério que inspira igualdade, mas não é o único critério adotado para atingir igualdade material, pois se consideram legítimas as isenções que beneficiam pessoas de grande capacidade econômica, mas que possuem aptidão para concretizar políticas governamentais de desenvolvimento econômico e social. Essas isenções, desde que fundamentadas em finalidades e valores constitucionais, têm como meta final a própria justiça, mesmo quando distinguem pessoas segundo critério diverso da capacidade contributiva.¹⁸

No Direito alemão, Tipke e Lang categorizam as finalidades das isenções em três grupos, a saber: (i) isenções com finalidade fiscal; (ii) isenções simplificadoras; e (iii) isenções com finalidade social. As isenções com finalidade fiscal, como as isenções do imposto de renda para evitar a bitributação e as dos representantes diplomáticos e consulares, não conferem benefícios fiscais. As isenções simplificadoras, no direito alemão, estão relacionadas ao reembolso de gastos e às indenizações de despesas de representação ou de custos. Por sua vez, as isenções com finalidade social estão fundamentadas no bem comum ou no merecimento dos contribuintes, tornando-se injustificáveis quando não atendem a esses fins.¹⁹

No Brasil, embora as isenções possam cumprir propósitos fiscais, em sua maioria visam atingir objetivos extrafiscais, o que confere maior discricionariedade ao instituto por parte dos Poderes Executivo e Legislativo, inibindo, em certa medida, a apreciação da matéria pelo Poder Judiciário.

3 Isonomia Tributária como Limite à Competência Tributária e à Concessão de Isenções Fiscais

3.1 Limites constitucionais à competência tributária

As limitações à competência tributária ou ao poder de tributar, conforme previstas na Constituição Federal, dão-se, em primeira mão, mediante a própria repartição dessas competências entre os entes federados e, especialmente, por meio dos princípios constitucionais e das imunidades tributárias, instrumentos utilizados para resguardar os valores constitucionais e assegurar os direitos fundamentais.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 675.

¹⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 524-526.

A expressão “poder de tributar” tem sido amplamente utilizada pela doutrina para designar as competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal aos entes políticos. A própria Constituição adota essa terminologia para se referir às competências impositivas. Todavia, há autores que negam a existência, no ordenamento jurídico pátrio, de um autêntico poder de tributar, pois as competências impositivas encontram-se limitadas pelo Direito Positivo.²⁰ É de se concordar com esse posicionamento. As menções que no presente artigo, por apreço à tradição, se faz ao poder de tributar, devem ser compreendidas como se referindo à competência tributária.

Os princípios constitucionais tributários estão agrupados conforme três valores fundamentais, a saber: segurança jurídica, igualdade e liberdade. Sem ignorar as discrepâncias que toda classificação propicia, podem-se adotar o seguinte arranjo de princípios: (i) a respeito do valor da segurança jurídica: Princípio da Legalidade, princípio da anterioridade ou não surpresa e princípio da irretroatividade; (ii) em torno do valor justiça: Princípio da Igualdade ou da Isonomia, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Vedação ao confisco, Princípio da Uniformidade Geográfica; e (iii) em torno do valor liberdade: Princípio da não Limitação ao Tráfego de Pessoas ou de Bens por meio de Tributos e Princípio da Não Diferenciação Tributária entre Bens e Serviços em razão de sua procedência ou destino.

3.1.1 Princípio da isonomia tributária e isenção fiscal

A isonomia tributária está contemplada em diversos dispositivos constitucionais e visa promover a igualdade e proibir o arbítrio e as discriminações odiosas.

Conforme o art. 150, II, da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo vedada qualquer forma de distinção em razão da denominação da renda, da ocupação profissional ou da função exercida.²¹

A tributação está associada ao critério de generalidade e às ideias de igualdade e de justiça²². Conforme Souto Maior Borges, do princípio da isonomia decorre a generalidade da tributação, sendo esta subprincípio que deriva da igualdade.²³

A isenção fiscal constitui uma mitigação da generalidade, porém, não a sua eliminação. A isenção é instituída pelos entes titulares de competência tributária, por meio de lei específica, para abarcar determinados fatos, situações, pessoas ou categorias de contribuintes. Todavia, a mesma generalidade que norteia a instituição dos tributos deve, igualmente, ser considerada na concessão das isenções fiscais, de tal forma que todos aqueles que estejam em situação equivalente sejam tratados igualmente pela regra de exceção.

Nesse sentido, leciona Humberto Ávila ao destacar que o Princípio da Igualdade tributária não pode ser desprezado quando normas excepcionais de exoneração afastam determinadas pessoas, fatos ou situações

²⁰ Nesse sentido, destaca-se, por todos, Roque CARRAZZA: “em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a assembleia Nacional constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal” CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 448.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. Acesso em: 7 fev. 2018.

²² Para Rafael Köche e Marciano Buffon, a noção de igualdade é um fio condutor que atravessa os seguintes pontos: economia, ética e igualdade. A noção de igualdade que sustenta as relações econômicas de determinada comunidade é a mesma que define o modelo de tributação adotado KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 21015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2949/2567>>. Acesso em 2 jul. 2018.

²³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 45.

das normas gerais de imposição, deixando de contemplar outros. Se a imposição tributária deve respeitar a igualdade, também o deve a exoneração tributária. Diferenciações arbitrárias e sem razão justificadora violam a isonomia e a justiça fiscal. Entre tributar e exonerar, há, também, os deveres de igualdade e de diferenciar. Um regime tributário inicialmente igualitário pode sofrer distorções posteriores, rompendo a igualdade, com a introdução de exceções ou pela invalidação da regra de tributação pelo Judiciário com relação a determinado contribuinte ou grupo.²⁴

Para Tipke e Lang, conforme a finalidade do benefício fiscal, o Princípio da Isonomia é ofendido sempre que contribuintes são tratados desigualmente sem que haja uma justificação para tal discriminação, como acontece na concessão de auxílios a funcionários sem que se estendam tais benefícios também aos demais trabalhadores.²⁵

Por constituir um direito fundamental que integra o estatuto do contribuinte, o princípio da isonomia tributária ganha importância no contexto das limitações ao poder de tributar e de isentar. “Dentre todos os direitos fundamentais, o direito à igualdade é aquele que mais tem alcançado relevância no Direito Constitucional e, como princípio, é o núcleo do Estado Social, atraindo a sua volta outros direitos”.²⁶

A igualdade na lei e a igualdade perante a lei não se confundem, pois, no primeiro caso, a isonomia assume contornos meramente formais; enquanto que no segundo — igualdade perante a lei — a isonomia reflete uma concepção material. Segundo Tipke e Lang, da regra de igualdade deduz-se a justiça tributária e sua observância não se restringe à aplicação da lei (igualdade perante a lei), mas também abrange a formação da lei (igualdade na lei).²⁷

Na doutrina de Humberto Ávila, a igualdade perante a lei ou igualdade formal impõe a aplicação uniforme da lei a todos, cidadãos e contribuintes. Mas a igualdade na lei ou igualdade material vai além, impedindo que a própria lei faça distinções arbitrárias e desarrazoadas. Assim, não basta a lei ser aplicada igualmente a todos, é preciso que seja ela própria também igual para todos, pois uma lei pode ter aplicação isonômica mesmo não sendo uma lei isonômica no seu conteúdo.²⁸

A Constituição Federal destaca, em seu preâmbulo, que o Estado Democrático brasileiro visa assegurar a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.²⁹ E, no art. 150, II, a Constituição proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.³⁰ E, no art. 151, outras atitudes discriminatórias por parte da União são vedadas, como instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, ressalvada a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.³¹

À luz dessas disposições constitucionais, fica evidente que a regra é a não discriminação, sendo a concessão de incentivos fiscais medida excepcional a ser adotada para cumprir valores e finalidades constitucionais.

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 24-25.

²⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 526.

²⁶ GUEDES, Jefferson Carús. *Igualdade e desigualdade: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 90.

²⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 191.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 73-77.

²⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

³¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

Segundo Ricardo Lobo Torres³², para que a lei possa discriminar pessoas ou coisas, é necessário que se elejam critérios racionais e razoáveis com base em argumentos vinculados à finalidade da incidência, de modo que possam surpreender as diferentes capacidades contributivas. Para o autor, o único critério válido de discriminação tributária é o que leva em conta as diferenças entre ricos e pobres. E, a respeito dessa questão, o que se aplica à incidência tributária, se aplicar, também, à isenção fiscal.

Em sua *Teoria da igualdade*, Humberto Ávila aponta como elementos estruturais da igualdade a relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Esse critério de diferenciação deve apresentar uma relação de pertinência ou correlação lógica com a finalidade que justifica a comparação.³³

Ao considerar os limites impostos ao legislador pelo princípio da isonomia, Celso Antonio Bandeira de Mello assevera que a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, devendo tratar equitativamente todos os cidadãos, pois este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo Princípio da Isonomia, o qual foi juridicizado pela Constituição e assimilado pelos sistemas normativos vigentes. Segundo o autor, “dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes”.³⁴

No tocante à igualdade material (igualdade na lei), um dos dilemas a ser enfrentado pelo legislador consiste em determinar que distinções são relevantes para estabelecer diferenciações entre contribuintes.

Para Humberto Ávila, a comparação entre dois ou mais sujeitos com vista a estabelecer a igualdade deve estar vinculada à finalidade da norma. E o autor complementa:

Se dois sujeitos são comparados tendo em vista o pagamento de um imposto pessoal e direto, a capacidade contributiva pode ser relevante, e o sexo absolutamente impertinente. Se dois sujeitos são comparados para obter um benefício fiscal concedido como estímulo ao desenvolvimento de pequenas empresas, o seu porte pode ser relevante, e o produto vendido irrelevante.³⁵

Uma medida de comparação somente é pertinente quando se vale de elementos que, presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade da norma, sendo impertinente quando sua existência nada diz quanto à promoção dessa finalidade.³⁶

Para Souto Maior Borges³⁷, “estando as isenções tributárias sob a reserva de lei formal e material, são abrangidas pelo âmbito de incidência do princípio de isonomia”. Dessa forma o autor destaca uma clara vinculação do regime instituído para as isenções aos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade, que se dirigem, num primeiro plano, aos legisladores.

Constituiu papel do Estado Democrático de Direito garantir os direitos fundamentais, resgatando as promessas da modernidade relacionadas à igualdade e à justiça. E, nesse mister, o Poder Judiciário deve atuar com relevância absoluta — e não de forma passiva — de modo a transcender a função de freios e contrapesos, pondo-se como interprete da Constituição, inclusive, contra as maiorias.³⁸

Ademais, num País de desigualdades como é o caso do Brasil, a observância de uma igualdade meramente formal pouco representaria para a realização da justiça fiscal. Por isso, a Constituição consagra, também, o Princípio da Capacidade Contributiva, que será objeto do tópico subsequente.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 185.

³³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40.

³⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p.10.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 47.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 45.

³⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 37.

3.1.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva decorre da isonomia tributária e complementa esta, mormente quando diferenças materiais ou subjetivas exigem o tratamento diferenciado dos contribuintes. O princípio está previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, segundo o qual, os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.³⁹

Essa complementariedade entre os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva é ilustrada de forma clara e singela por Luciano Amaro, quando lembra a hipótese de dois contribuintes em situação idêntica, dos quais seja exigido um imposto idêntico, porém abusivo. No caso, estaria preservada a isonomia, porém, violada a capacidade contributiva.⁴⁰

A aplicação da capacidade contributiva com relação aos impostos tem inspiração na doutrina de Adam Smith, para quem “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.⁴¹

Conforme Enrico De Mita, a capacidade contributiva está de tal forma arraigada aos impostos que se constitui num pressuposto destes. Somente fatos econômicos que revelem alguma medida de capacidade contributiva — como o patrimônio, a renda e o consumo — podem ser escolhidos pelo legislador como justificativa (pressuposto fático ou fato gerador) para uma imposição tributária.⁴²

Ricardo Lobo Torres entende que, ao lado da isonomia e complementando esta, a capacidade contributiva constitui o princípio mais importante para a realização de justiça fiscal.⁴³

Todavia, há críticas com relação à ampla generalidade do princípio, pois, conquanto represente uma limitação substancial à tributação, não confere ao legislador os parâmetros objetivos que permitam quantificar o valor dos impostos. Há quem entenda que essa ampla discricionariedade conferida ao legislador equipara a capacidade contributiva a uma “caixa vazia” na qual se pode pôr qualquer conteúdo.⁴⁴

Ao analisar a questão à luz do ordenamento jurídico italiano, Enrico De Mita defende que a medida da exigência fiscal é fruto de uma valoração discricionária do legislador que escapa à censura de inconstitucionalidade, mas o autor pondera que o legislador não pode exorbitar em arbítrio ou na falta de razoabilidade.⁴⁵

A capacidade contributiva pode ser compreendida em duas dimensões: objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa. No primeiro caso, são consideradas as operações e fatos tributados, os quais, por presunção, indicam a aptidão para contribuir com os encargos públicos. Na dimensão subjetiva, pessoal ou relativa, a capacidade contributiva considera o contribuinte de forma singularizada, diferenciando-o dos demais e considerando-o em suas particularidades.

³⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 139-140.

⁴¹ SMITH, Adams. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 282. v.2

⁴² DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 231.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 49.

⁴⁴ DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 224.

⁴⁵ DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 223.

A forma como uma sociedade efetua a tributação sofre as influências da ideologia e da concepção de Estado que adota. Essa distinção é bem nítida quando confrontados o liberalismo clássico com o Estado socialista, ou mesmo com os modelos de Estados intervencionistas. A respeito disso, Maurin Falcão faz importante alusão:

As clivagens entre o liberalismo clássico e o Estado intervencionista deram origem a diferentes visões dos tributos como mecanismos de atuação estatal. Para os liberais, o sacrifício fiscal decorria do preço pago pelo cidadão para a sua segurança e pelos serviços prestados pelo Estado. Estaríamos, assim, diante de um pacto tácito estabelecido entre o contribuinte e o Estado cuja relação decorreria do contrato social. Neste caso, os indivíduos alienariam uma parcela de sua liberdade e de seus bens em proveito do Estado. Essa abordagem daria lugar, nos dias atuais, ao princípio da equivalência segundo o qual a repartição da carga tributária se faria em função da utilidade obtida por um indivíduo no consumo de bens públicos.

Por sua vez, os socialistas estabeleciam o tributo como mecanismo de solidariedade social, favorecendo, dessa forma, o surgimento do princípio da capacidade contributiva dos indivíduos e a instituição da progressividade do imposto. Portanto, um instrumento de redistribuição e de igualdade social em uma grande sociedade solidária.⁴⁶

O Princípio da Capacidade Contributiva ganhou força e fortaleceu-se especialmente no decorrer Século XX, com o advento do Estado Social, fundado no intervencionismo estatal e orientado pela ideia de solidariedade.

A Constituição Federal do Brasil de 1988, no seu art. 3º, consagra a solidariedade como valor ao estabelecer os seguintes objetivos fundamentais da República: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização; (iv) reduzir as desigualdades sociais e regionais; e (v) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁴⁷

Como já afirmado, a observância da capacidade contributiva tem previsão genérica no art. 145, § 1º, da Constituição Federal⁴⁸, e abrange, conforme a jurisprudência e parcela significativa da doutrina, não apenas o imposto de renda, em que o caráter pessoal se revela nítido, mas também os demais impostos, inclusive os de caráter real, aos quais, a partir da Constituição de 1988, pouco a pouco foi-se admitindo a aplicação de alíquotas progressivas, seja por meio de reformas constitucionais⁴⁹, seja em razão da reinterpretação que o STF vem dando ao dispositivo acima citado.⁵⁰

Conforme Geraldo Ataliba, impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência é a descrição de um fato ou estado de fato independente do aspecto pessoal e indiferente ao sujeito passivo e

⁴⁶ FALCÃO, Maurin Almeida. O mito da progressividade. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, *Anais...* Brasília, 2008.

⁴⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 2 jul. 2018.

⁴⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º O imposto previsto no inciso III: [...] I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 2 jul. 2018.

⁴⁹ Com a Emenda Constitucional 29/2000, foi autorizada a progressividade fiscal para o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), passando a admitir alíquotas variáveis em razão do valor do imóvel e de acordo com a localização e o uso do bem BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 ago. 2018).

⁵⁰ A admissão de progressividade fiscal para os impostos reais foi a muito superada com relação ao IPTU e mais recentemente foi também aceita, no âmbito do STF, com relação ao ITCMD. Todavia, com relação ao ITBI, em 2003, o STF editou Súmula com o seguinte teor: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI, com base no valor venal do imóvel?” (Súmula 656). Cumpre frisar que, nas recentes discussões sobre a constitucionalidade de leis que conferem progressividade de alíquotas para o imposto sobre a transmissão causa mortis e doações (ITCMD), prevaleceu a interpretação de que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, impõe a observância da capacidade contributiva com relação a todos os impostos, sejam pessoais, sejam reais BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562045/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora Ac.: Min Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. DJe nº 233: 26 nov. 2013.

às suas qualidades. Impostos pessoais, por sua vez, são aqueles cujo aspecto material leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos sujeitos passivos.⁵¹

Para a doutrina liberal clássica, o valor dos impostos reais devia ser definido pelo critério da proporcionalidade, que aplica alíquota única, independentemente da base de cálculo do tributo. Todavia, inspirada no modelo de Estado Social e adotando a solidariedade como valor, a Constituição Federal de 1988 autoriza a aplicação de alíquotas progressivas também para esses impostos, ou seja, alíquotas variáveis que aumentam conforme a base de cálculo, conferindo maior onerosidade às riquezas mais expressivas.

A distinção entre impostos reais e pessoais, muito clara no liberalismo clássico (Século XIX), perdeu ultimamente sua importância, pois o Estado Social encampa a solidariedade como valor e admite a progressividade fiscal de forma mais ampla. Assim, cada vez mais, os impostos ditos reais assumem caráter pessoal, sendo-lhes aplicada a progressividade e não mais mera proporcionalidade.

3.2 Limites constitucionais à competência para isentar

Os limites da competência tributária — que são definidos na própria repartição das competências tributárias, além dos princípios e das imunidades tributárias — aplicam-se igualmente quanto à instituição de isenções.⁵²

Por meio das isenções fiscais, algumas pessoas, bens ou situações são excluídos da regra geral de imposição tributária. Por conseguinte, as isenções representam uma quebra na generalidade da tributação e por isso só podem ser concedidas quando necessárias para estabelecer isonomia entre contribuintes desiguais, de modo a reduzir tais desigualdades. Assim deve ocorrer com relação às isenções de natureza fiscal. Por outro lado, há isenções que são concedidas com vista a atingir certas finalidades extrafiscais contempladas na Constituição Federal, mas mesmo estas não podem desbordar dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva quando se elege as categorias contempladas.

O poder de isentar é inerente ao poder de tributar e decorre deste. Somente os entes dotados de competência tributária podem isentar os tributos que lhes foram atribuídos pela outorga constitucional. Quem cria tributo pode, de igual modo, aumentar a carga tributária mediante a majoração da alíquota ou da base de cálculo; pode diminuí-la ou até mesmo suprimi-la pelo procedimento inverso; ou, ainda, isentar tributos.⁵³ Salvo exceções constitucionais, nenhum ente político pode conceder isenção de tributos que não estejam na esfera de sua competência.

É oportuno frisar que as isenções não se confundem com as imunidades, pois estas situam-se fora do campo de competência tributária, conforme leciona Aliomar Baleeiro:

a imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar a pessoa, coisa ou fato preservado por uma disposição do Estatuto Político. A imunidade veda que a lei determine, em certo caso, o nascimento da obrigação tributária.

A isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. A isenção veda a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias.⁵⁴

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 141-142.

⁵² Para Souto Maior Borges, em virtude da supremacia da Constituição, a teoria jurídica da isenção tributária deve apoiar-se nas normas constitucionais que autorizam e delimitam o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário. Os princípios constitucionais da tributação limitam e condicionam o exercício das faculdades normativas do legislador ordinário (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 31.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 784.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 915.

Os países adotam diferentes práticas no tocante à outorga de isenção. Segundo Souto Maior Borges⁵⁵, alguns países se eximem de regular o poder de isentar, enquanto outros proíbem a instituição de isenções, e há, ainda, aqueles que deixam essa matéria para o legislador ordinário, estabelecendo, todavia, critérios que devem presidir o estabelecimento das isenções. O Brasil se enquadra no último modelo.

No México, embora a Constituição tenha optado por proibir a outorga de isenções, essa vedação foi posteriormente abrandada pela jurisprudência daquele País mediante interpretação sistemática da Constituição.

Proibir isenções, como pretendeu fazer a Constituição do México, não contribui para a realização da justiça fiscal, mesmo porque, como já mencionado, as isenções podem se revelar eficaz instrumento de equidade na imposição tributária. Por outro, promover a concessão indiscriminada e sem critérios razoáveis dessas desonerações, como está a ocorrer no Brasil, não apenas fragiliza as finanças públicas com gastos tributários, mas também viola a ideia de justiça e pode provocar desequilíbrios concorrenciais.

4 Inefetividade do Controle Jurisdicional das Isenções

No Estado Democrático Constitucional de Direito, a defesa da Constituição assume notado relevo e, muito embora essa defesa não esteja restrita ao controle jurisdicional das leis e atos normativos, é no Poder Judiciário que ela tem maior efetividade, especialmente quando se trata de políticas públicas.⁵⁶

Conforme André Ramos Tavares, além do controle jurisdicional, efetuado pelo Poder Judiciário, a constitucionalidade das leis poder ser aferida, também, por órgãos de natureza política. Alerta o autor que essa distinção não diz respeito aos fundamentos do controle, que devem sempre ser técnico-jurídicos e nunca políticos. A distinção refere-se aos órgãos que efetuam esses controles. Quando o Presidente da República veta um projeto de lei com fundamento na sua inconstitucionalidade (veto jurídico), tem-se o controle político de constitucionalidade, porém realizado com fundamentos técnico-jurídicos. Por outro lado, quando o Poder Executivo, fundado em conveniências e oportunidades, adota razões políticas para vetar um projeto (veto político), não se trata mais de controle político de constitucionalidade, mas de controle político estrito, pois, além do órgão, os fundamentos também seriam políticos⁵⁷.

No Brasil, a partir da Constituição Federal de 1988, o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis ganhou força no tocante às políticas públicas. Para Larissa Godoy, esse maior relevo do controle jurisdicional das políticas públicas deriva de dois importantes fatores: (i) o amadurecimento do processo democrático; e o (ii) crescente acesso ao Poder Judiciário.⁵⁸

Mas há outros fatores que também incrementaram o controle jurisdicional das políticas públicas, a saber: a organização da sociedade civil e da imprensa. Estas submeteram o exercício do poder político à crítica e impuseram a necessidade de os juízes convencerem a opinião pública de que seus atos são legítimos.⁵⁹

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 34-35.

⁵⁶ Políticas públicas são diretrizes formuladas pelo Governo para solução de problemas políticos (SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. São Paulo: Cengage Learning, 2010. p. 2).

⁵⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 247-248.

⁵⁸ GODOY, Larissa Ribeiro da Cruz. A atuação do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas: o caso da demarcação dos territórios quilombolas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, Número Especial, p. 361-373, 2015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/3138/pdf>>. Acesso em 2 jul. 2018.

⁵⁹ CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 198.

4.1 Controle jurisdicional de constitucionalidade e sua importância no contexto da separação e da harmonia entre os poderes

O controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e atos normativos fundamenta-se no Princípio da Supremacia da Constituição e em sua força vinculante quanto aos Poderes Públicos. No Brasil esse controle é misto, operando-se de duas formas: (i) controle difuso ou incidental e (ii) controle concentrado ou principal.

Para Gilmar Mendes⁶⁰, o modelo de controle difuso, de origem americana, está associado ao controle incidental ou por via de exceção, no qual a inconstitucionalidade é arguida no contexto de um processo ou ação judicial em que a questão da inconstitucionalidade configura um incidente, uma questão prejudicial a ser decidida pelo Judiciário. Nas palavras do autor, o controle de constitucionalidade difuso “assegura a qualquer órgão judicial incumbido de aplicar a lei a um caso concreto o poder-dever de afastar a sua aplicação se a considerar incompatível com a ordem constitucional”.⁶¹

No controle concentrado ou principal — sistema austríaco ou europeu — a questão constitucional é suscitada autonomamente em ação principal, cujo objeto é a própria inconstitucionalidade da lei. Esse controle é efetuado mediante ações diretas de inconstitucionalidade ou outros mecanismos de impugnação in abstracto da lei ou ato normativo.⁶²

No tocante à natureza dos vícios que maculam a norma, as inconstitucionalidades podem ser formais e materiais. No primeiro caso, os vícios traduzem um defeito na formação do ato (violação das regras de procedimento ou de competência), não afetando o conteúdo da norma. Por outro lado, nas inconstitucionalidades materiais ou substanciais, os vícios estão ligados ao conteúdo do ato normativo, que viola regras ou princípios constitucionais. Há três formas de inconstitucionalidades materiais, a saber: a) contraste direto do ato com o parâmetro constitucional; b) desvio de poder legislativo; e c) abuso de poder legislativo.⁶³

Gilmar Mendes⁶⁴ destaca que a discricionariedade do poder de legislar traduz não apenas a liberdade do legislador, mas também os limites de sua atuação. A discricionariedade não pode ultrapassar os limites estabelecidos na Constituição, sendo vedado o excesso de poder em quaisquer de suas formas.

Ao tratar do controle judicial das políticas públicas, Larissa Godoy destaca o importante papel desempenhado pelos juízes, cujas decisões exercem grande influência nessa área. Para a autora, esse protagonismo do Poder Judiciário ganha força especialmente nas situações em que há forte antagonismo de interesses econômicos e políticos, gerando conflitos entre grupos de interesses e partidos políticos.⁶⁵

Ao analisar a inconstitucionalidade por omissão, Luís Roberto Barroso⁶⁶ qualifica a omissão parcial como aquela em que a lei exclui de seu âmbito de incidência determinada categoria que nela deveria estar abrangida, privando-a de um benefício, em violação ao Princípio da Isonomia.

⁶⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1007.

⁶¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1009.

⁶² MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1007.

⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1018.

⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1019.

⁶⁵ GODOY, Larissa Ribeiro da Cruz. A atuação do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas: o caso da demarcação dos territórios quilombolas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. Brasília, v. 5, Número Especial, p. 361-373, 2015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/3138/pdf>>. Acesso em: 2 jul. 2018.

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Diante de uma situação assim, Barroso⁶⁷ sinaliza três possíveis soluções a serem dadas pelo Poder Judiciário, a saber: (i) declaração de inconstitucionalidade por ação da lei que criou a desequiparação; (ii) declaração de inconstitucionalidade por omissão parcial da lei, com ciência ao órgão legislador para tomar providências; e (iii) extensão do benefício à categoria dele excluída indevidamente. Porém, todas as possíveis soluções apresentam inconveniências, o que levou o autor a sinalizar como melhor alternativa a extensão do benefício à categoria excluída a partir de um termo futuro, como, por exemplo, o início do exercício seguinte. Na visão de Barroso, essa solução teria o mérito de ponderar os princípios envolvidos na questão, tais como a separação dos poderes, a legalidade (o legislador poderia legislar), o orçamento público, a supremacia da Constituição e a isonomia.

O controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e dos atos normativos fundamenta-se no Princípio da Supremacia da Constituição e na força vinculante desta sobre os Poderes Públicos.

No Brasil, o controle jurisdicional assume natureza mista, operando-se de forma difusa (controle incidental ou de exceção) ou concentrada (controle principal ou por ação).

O País adota o sistema de unidade de jurisdição ao estabelecer a Constituição, em cláusula pétrea, que nenhuma lesão ou ameaça a direito poderá ser excluída da apreciação do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV).⁶⁸ Apesar desse mandamento constitucional, há, na questão sub análise, uma inegável mitigação do imperativo da inafastabilidade de jurisdição no tocante à concessão de isenções não isonômicas, o que compromete a efetividade do controle jurisdicional das isenções e de outros benefícios fiscais.

Por afetar os direitos fundamentais e os princípios constitucionais — notadamente os princípios da isonomia e da capacidade contributiva —, a concessão de isenção não pode prescindir de efetivo controle jurisdicional, pois este é essencial para afastar do ordenamento jurídico normas de isenção que violem tais direitos e princípios. O controle jurisdicional é muito importante para aprimorar as políticas fiscais de desoneração implementadas pelo Poder Público, de modo a impor ações mais criteriosas, que contemplem, de forma isonômica, todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

A falta de um controle efetivo das isenções fiscais tem sido admitida pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, em inúmeros julgados, exime o Poder Judiciário da análise do mérito das isenções, pelo menos em sede de controle difuso de constitucionalidade. Na visão dessa Corte, “não cabe ao Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle”.⁶⁹

Por outro lado, no controle concentrado, a retirada do ordenamento jurídico, por inconstitucionalidade, de leis de isenção que violem o Princípio da Isonomia Tributária se revela menos problemática, pois exige uma atuação do Poder Judiciário na condição de legislador negativo, com ampla possibilidade de apreciação do mérito da questão.

Nessa linha, ao apreciar uma isenção concedida pelo Estado do Amapá restrita aos filiados de determinada cooperativa de transportes escolares, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do benefício, entendendo que a norma conferiu tratamento desigual a contribuintes que estavam na mesma situação econômica.⁷⁰ Todavia, nem mesmo nesses casos a matéria está livre de controvérsias, pois há diferentes entendimentos sobre a questão, tanto na doutrina, quanto nas diferentes instâncias judiciais.

⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 159.026-SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma. *Diário da Justiça*, 12 maio 1995.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1655-AP. Relator: Min. Maurício Correa. Tribunal Pleno. *Diário da Justiça*, 2 fev. 2004.

4.2 Inefetividade do controle jurisdicional das isenções como causa do inadequado manejo dessas desonerações fiscais pelos demais poderes

A concessão generalizada de isenções fiscais no Brasil — uma prática que vem sendo amplamente adotada pelas diversas esferas políticas — pode violar os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Embora o controle jurisdicional se mostre eficaz para proteção dos direitos fundamentais, o mesmo não ocorre com relação às isenções, pois, ao apreciar eventuais impugnações dessas medidas de exoneração fiscal, o Poder Judiciário vem se prendendo a regras e princípios que limitam sua atuação, não propiciando uma resposta adequada para a questão.

Os principais argumentos adotados pelo Poder Judiciário para se eximir do enfrentamento do mérito das isenções impugnadas sob o pretexto de ferir a isonomia tributária, são: (i) interpretação literal das isenções; (ii) natureza discricionária das isenções; (iii) princípio da separação de poderes; e (iv) tese do legislador positivo.

4.2.1 Interpretação literal das isenções

A interpretação literal das leis que outorgam isenções constitui uma das principais causas de inefetividade do controle jurisdicional desses benefícios, quando contestados por possível violação do princípio da isonomia tributária. Esse critério apriorístico de interpretação é imposto pelo Código Tributário Nacional que, no art. 111, estabelece: “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção”.⁷¹

Consoante os órgãos judiciais, a interpretação literal imposta pela regra jurídica tem o condão de obstar a extensão, pelos juízes, desses benefícios fiscais para além do que expressamente restou definido na lei de isenção, conforme se depreende do excerto dos seguintes julgados:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido.⁷²

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTENSÃO DE ISENÇÃO FISCAL A CATEGORIA NÃO CONTEMPLADA. Não é possível ao Poder Judiciário estender benefício de isenção fiscal a categoria não abrangida por regra isentiva na hipótese de alegação de existência de situação discriminatória e ofensa ao princípio da isonomia. A concessão de isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, não sendo possível ao Poder Judiciário, sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia, reconhecer situação discriminatória de categorias não abrangidas pela regra isentiva e estender, por via transversa, benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. Precedente citado do STF: RE 405.579-PR, DJ 3/8/2011.⁷³

⁷¹ BRASIL. *Lei nº 5.172*. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 fev. 2018. Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579-PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. *Diário da Justiça*, 4 ago. 2011.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 248.264-RS*. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Informativo 514. Julg. 27 nov. 2012.

Todavia, a aplicação desse critério não é aceita por parte da doutrina que entende não ser função do legislador — nem consequentemente da lei — estabelecer restrições à atividade interpretativa exercida pelos aplicadores do Direito. Nesse sentido, destaca Luciano Amaro:

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o interprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa.⁷⁴

Ainda que se admita que a regra da literalidade interpretativa possa ser aplicada às autoridades administrativas, a imposição dessa observância também aos órgãos do Poder Judiciário, quando no exercício do controle de constitucionalidade de isenções que afrontam a isonomia, revela-se muito problemática, pois, nesses casos, o contribuinte perde a última oportunidade que teria para sanar eventuais vícios da lei de isenção.

4.2.2 Natureza discricionária das isenções

O caráter discricionário das isenções é outra causa da inefetividade do seu controle jurisdicional, pois constitui argumento utilizado pelo Poder Judiciário para a não apreciar o mérito das isenções, cujo juízo de conveniência e de oportunidade caberia, com exclusividade, aos Poderes Executivo e Legislativo. Para Celso Antonio Bandeira de Mello⁷⁵, a discricionariedade consiste em certa margem de liberdade que permanece ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, dentre mais de um comportamento cabível, aquele que se mostra como solução mais adequada à satisfação da finalidade legal. Isso ocorre sempre que, por força da fluidez das expressões ou da liberdade conferida no mandamento, não se pode extrair, objetivamente, uma solução unívoca. Esse conceito está direcionado ao administrador, podendo, também, ser aplicado ao legislador para limitar sua ação diante das normas constitucionais.

O Estado de Direito encontra-se, em quaisquer de suas feições, totalmente assujeitado aos parâmetros da legalidade e submetido aos termos constitucionais, não podendo nenhum agente estatal fugir desse desiderato, ainda que esteja investido de poderes discricionários. No Estado de Direito, há um quadro normativo que é impositivo para todos.⁷⁶

Nas isenções com finalidades extrafiscais, que visam inibir ou incentivar determinados comportamentos relacionados a política econômica ou social, embora a discricionariedade seja ampliada, ainda assim deve buscar a concretização dos valores e dos princípios constitucionais. O caráter discricionário das isenções não é um campo de liberdades ilimitadas onde tudo é válido e possível, pois, mesmo na extrafiscalidade — onde a capacidade contributiva é mitigada em função de outros valores —, resta, ainda, a observância de critérios de proporcionalidade e razoabilidade.

Conforme leciona Bandeira de Mello⁷⁷, a despeito de haver discricionariedade presumida na regra de direito, se o administrador praticar ato discrepante com a finalidade da norma, deve o Judiciário prestar a adequada revisão jurisdicional.

No tocante à discricionariedade do legislador, esta também não se revela ilimitada. Com efeito, o Princípio Democrático e a condição de representantes eleitos não conferem aos legisladores a prerrogativa de editar normas que afrontem as regras e os princípios constitucionais.

Ao tratar do desvio de poder em atos legislativos, Bandeira de Mello⁷⁸ assevera que “a utilização de uma competência fora da finalidade em vista da qual foi instituída, também pode irromper em leis expedidas com

⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 222.

⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 48.

⁷⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 10-11.

⁷⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 37.

⁷⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 76.

burla aos fins que constitucionalmente deveriam promover”. Nesse caso, prossegue o autor⁷⁹, “uma vez que existe no Brasil o controle de constitucionalidade das leis, por via direta ou `incidenter tantum`, seria cabível fulminar-lhe o efeito malicioso”.

Entretanto, para o Poder Judiciário, não é possível estender benefício de isenção fiscal a categoria não abrangida pela regra de isenção, ainda que configurada uma situação discriminatória e anti-isonômica, pois a concessão de isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, não podendo aquele Poder, a pretexto de tornar efetivo o Princípio da Isonomia, reconhecer situação discriminatória de categoria excluída da regra isentiva.⁸⁰

Convém destacar que a extrafiscalidade não se restringe às isenções, ocorrendo também no exercício da competência tributária, quando pode atingir a regra matriz de incidência em algum de seus elementos. Isso ocorre especialmente quanto aos impostos reguladores e às contribuições interventivas. Nesses casos, há certa margem de discricionariedade que pode mitigar a aplicação dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, mas nunca poderá acarretar a completa aniquilação desses importantes princípios garantidores de direitos fundamentais.

4.2.3 Separação de poderes e tese do legislador positivo

O Princípio da Separação de Poderes é, sem dúvida, um dos maiores obstáculos para o controle jurisdicional das isenções fiscais, pois impede que o Poder Judiciário corrija eventuais normas anti-isonômicas, mesmo quando o legislador deixa de contemplar todas as situações equivalentes. No entendimento do Poder Judiciário, ao agir de forma contrária, o juiz estaria incorrendo na usurpação da função legislativa e exercendo o papel de legislador positivo.

Todavia, Tipke e Yamashita advertem:

Um tribunal que entende o princípio da igualdade apenas como proibição de arbitrariedade e que admite toda razão objetiva como justificativa (para o legislador não é difícil encontrar ou inventar tais razões) escapa à censura de ofender a separação dos Poderes, mas faz muito pouco pela justiça fiscal. Entretanto, a justiça fiscal necessita urgentemente do Tribunal Constitucional como advogado, uma vez que precisamente em matéria de impostos o legislador, muito frequentemente, cede aos interesses de partidos e associações por motivos eleitorais.⁸¹

Sem dúvida, são esses dois argumentos — separação de poderes e tese do legislador positivo — que constituem o maior desafio para a efetividade do controle jurisdicional das isenções, implicando, em certa medida, a própria negação da prestação jurisdicional, comprometendo, dessa forma, a realização da justiça fiscal.

4.3 Consequências da inefetividade do controle jurisdicional das isenções

A inefetividade do controle jurisdicional das isenções fiscais termina por legitimar inúmeras medidas que não se adequam aos valores e princípios constitucionais, o que leva à consagração de injustiças fiscais.

Diante dessa realidade, além da violação de direitos fundamentais dos contribuintes, há, também, certo estímulo para a prática generalizada de isenções anti-isonômicas, pois o Poder Executivo, ancorado na discricionariedade, conta com a garantia de que, no mérito, essas políticas fiscais não serão revistas pelo Poder Judiciário.

⁷⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 77.

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 248.264-RJ*. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Informativo 514. Julg. 27 nov. 2012.

⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Malheiros, 2002. p. 24.

Além disso, há muito tempo, as isenções fiscais são utilizadas como poderosa arma de uma guerra fiscal que se trava cotidianamente no âmbito dos Estados e Municípios que integram a federação brasileira. A existência de controle jurisdicional das isenções e de outras medidas de desoneração fiscal contribuiria muito para o aprimoramento dessas políticas públicas, conformando-as com os valores, os princípios e as finalidades constitucionais. O controle jurisdicional efetivo dessas medidas levaria o Poder Público a observar critérios válidos e legítimos, de modo que as diferenciações tributárias entre contribuintes fossem justificadas pelas finalidades e limitações estabelecidas na Constituição Federal.

O controle jurisdicional das isenções ganharia efetividade se o Poder Judiciário passasse a exigir dos demais Poderes certa vinculação dessas medidas de exoneração aos critérios e valores assegurados na Constituição, à semelhança do que já faz com relação às normas orçamentárias. Com efeito, durante muito tempo, as normas orçamentárias brasileiras que abriam créditos extraordinários não eram apreciadas pelo Poder Judiciário em sede de controle abstrato de constitucionalidade, por se tratar de normas concretas. Esse entendimento foi superado no âmbito do STF, o que levou à extinção da prática, antes generalizada, de abrir créditos extraordinários por meio de medidas provisórias, sem que estivessem presentes os pressupostos constitucionais desses créditos, quais sejam, atender a despesas imprevisíveis e urgentes decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.⁸²

5 Considerações finais

No presente estudo, verificou-se que os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, dentre outros, constituem limitações ao poder de conceder isenções fiscais. Todavia, não há no Brasil um controle jurisdicional efetivo que possa expurgar da ordem jurídica as isenções que, manejadas de forma inadequada, possam violar tais princípios. A Constituição Federal estabelece finalidades e valores que não podem ser desprezados pelos Poderes Executivo e Legislativo quando, mediante a concessão de isenções ou de outras medidas de desoneração fiscal, excluem determinados contribuintes desses benefícios, incluindo outros.

O que torna inefetivo o controle jurisdicional das isenções é a própria omissão do Poder Judiciário quanto ao exame do mérito dessas medidas, quando impugnadas por violação aos princípios constitucionais referidos.

Por excluir contribuintes que estariam na regra de incidência tributária, as isenções fiscais não podem ser instituídas de forma arbitrária, muito embora haja certa discricionariedade dos Poderes Legislativo e Executivo na sua criação.

As isenções visam ao interesse público no tocante à realização de objetivos fiscais e extrafiscais, como a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Visam, também, afastar discriminações e extinguir privilégios odiosos, conferindo efetividade aos princípios constitucionais. O papel dessas medidas fiscais é reduzir — e não aprofundar — as desigualdades.

O Princípio da Isonomia permite discriminações racionais e razoáveis, mas veda as discriminações arbitrárias e odiosas. Assim, ao discriminar os contribuintes mediante a concessão de incentivos fiscais, deve o Poder Público observar a finalidade constitucional desses incentivos, de modo a promover justiça fiscal.

O Estado Democrático de Direito tem compromisso com a garantia dos direitos fundamentais e a realização da justiça. E o Poder Judiciário é o último guardião desse ideal, não podendo se omitir, sob pena de desvirtuar conquistas civilizatórias. Embora o Brasil tenha permitido a outorga de isenções por parte do legislador ordinário, estabeleceu, também, critérios que devem presidir a concessão desses benefícios.

⁸² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 24 fev. 2018.

A supremacia da Constituição e sua força vinculante quanto aos Poderes Públicos impõe o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e dos atos normativos. Mas a discricionariedade do poder de legislar e a liberdade do legislador encontram limites na própria Constituição, que veda os excessos em todas as suas formas, inclusive nas omissões que privem contribuintes de benefícios, com violação da isonomia tributária.

Embora o acesso à jurisdição seja um direito fundamental com status de cláusula pétreia, esse imperativo constitucional não socorre os contribuintes excluídos de isenções anti-isonômicas, pois não há controle jurisdicional efetivo, o que impede o aprimoramento dessas desonerações que se generalizam nas diversas esferas políticas, em que são praticadas sem critérios razoáveis e sem limites racionais.

Os principais argumentos usados pelo Poder Judiciário para se eximir do exame de mérito das isenções anti-isonômicas são: (i) observância do critério de interpretação literal dessas medidas; (ii) caráter discricionário das isenções, especialmente quando revestidas de objetivos extrafiscais; (iii) princípio da separação de poderes; e (iv) tese do Poder Judiciário como legislador estritamente negativo. Os dois últimos argumentos — separação de poderes e tese do legislador negativo — representam o maior desafio para a efetividade do controle jurisdicional das isenções, implicando a negação de acesso à jurisdição.

A inefetividade do controle jurisdicional das isenções tem o condão de legitimar isenções que não se adequam às normas e aos princípios constitucionais. Essas desonerações consagram a injustiça fiscal e estimulam a perpetuação da prática generalizada de isenções anti-isonômicas e que fomentam a guerra fiscal entre estados e municípios.

A questão exposta neste estudo é complexa, pois envolve a antinomia de valores, normas e princípios constitucionais importantes como: isonomia tributária, capacidade contributiva, separação de poderes, livre concorrência e acesso à justiça.

Diante dos argumentos e posicionamentos doutrinários enfocados na pesquisa, é possível assinalar, ainda que para início de debate, algumas medidas que poderiam conferir efetividade ao controle jurisdicional das isenções fiscais. A primeira seria o fim da exigência de interpretação literal das regras que outorgam isenção sempre que o Poder Judiciário atuar no exercício do controle de constitucionalidade das isenções frente a supostas violações a princípios como igualdade e livre concorrência. Os defensores dessa tese amparam-se no fato incontestado de que o CTN deve ser interpretado com base em valores, normas e princípios constitucionais, e não o contrário.

O controle jurisdicional das isenções também ganha efetividade com a exigência da observância de certa vinculação dessas exonerações aos critérios e valores constitucionais, à semelhança do que ocorreu com relação às normas orçamentárias relativas à abertura de créditos extraordinários por meio de medidas provisórias, comportamento praticamente abolido a partir do momento em que o STF passou a apreciar a matéria em controle de constitucionalidade.

A efetividade do controle jurisdicional das isenções fiscais exige a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, de modo a conferir tratamento isonômico na divisão dos encargos tributários, bem como a ponderação do princípio da separação de poderes, quando em conflito com outros princípios constitucionais e, ainda, a superação da tese do Poder Judiciário como legislador estritamente negativo.

Referências

- ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano*. Milão: Giuffrè, 1953.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. Prefácio. In: SARMENTO, Daniel. (Org.) *Interesses públicos vs. interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 fev. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 5.172*. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 fev. 2018.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial de Código Tributário Nacional (1954)*. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 17 ago. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 248.264-RS*. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Informativo 514. Julg. 27 nov. 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 159.026-SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma. *Diário da Justiça*, 12 maio 1995.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562045/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora Ac.: Min Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. DJe nº 233: 26 nov. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1655-AP*. Relator: Min. Maurício Correa. Tribunal Pleno. *Diário da Justiça*, 2 fev. 2004.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579-PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. *Diário da Justiça*, 4 ago. 2011
- CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário*. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FALCÃO, Maurin Almeida. O mito da progressividade. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, *Anais...* Brasília, 2008.
- GODOY, Larissa Ribeiro da Cruz. A atuação do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas: o caso da demarcação dos territórios quilombolas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, Número Especial, p. 361-373. 2015, Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/3138/pdf>>. Acesso em 2 jul. 2018.

- GUEDES, Jefferson Carús. *Igualdade e desigualdade: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 21015. Disponível em: <<https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2949/2567>>. Acesso em 2 jul. 2018
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.
- SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- SMITH, Adams. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico www.rbpp.uniceub.br
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.