

NOÇÕES GERAIS ACERCA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Aline Geovana MIQUELETTO¹
Bruna LANGOWSKI²
Clemente BRITO³
Sandra M.R.ILTON⁴
Rafaela Cristina PICUSSA⁵
Murilo Gasparini MORENO⁶

RESUMO: A Carta Federal de 1988 dispõe de princípios norteadores na limitação do poder de tributar, entre eles se encontra o Princípio da Igualdade Tributária, o qual foi concebido a partir do princípio genérico (geral) da igualdade disposto no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, mais especificamente no art. 5º, caput, do texto Constitucional, o qual traz a ideia geral de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. O Princípio da Igualdade Tributária está previsto no art. 150, II, da Constituição de 1988, o qual veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação proporcional. O princípio é dirigido ao legislador, que não poderá tratar duas situações iguais de forma diferenciada, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão nas mesmas condições. A igualdade tributária passou a servir como uma proteção garantidora contra injustas discriminações em virtude de classe ou razão social do contribuinte.

PALAVRAS CHAVES: Igualdade. Princípio. Igualdade Tributária. Isonomia. Constituição

ABSTRACT: The Federal Constitution of 1988 provides guiding principles in limiting the power to tax, among them is the Principle of Tax Equality, which was designed from the generic (general) principle of willing equality in the chapter on individual rights and duties and collective more specifically in art. 5, caput, the Constitutional text, which brings the general idea of also treating the equal and unequally the unequal, the extent of their inequality. The Principle of Tax Equality, is provided for in art. 150, II, of the 1988 Constitution, which prohibits the unequal treatment institution between taxpayers who are in proportional situation. The principle is addressed to the legislature, which can not deal with two identical situations differently, but may treat unequal situations unequally, just because people are not in the same conditions. The tax equality went on to serve as a guarantor protection against unfair discrimination because of class or social reason of the taxpayer.

Key words: Equality. Principle. Tax Equality. Equality. Constitution

¹Estudante de Graduação 10º semestre do Curso de Direito da Faculdades Santa Cruz, E-mail: alinemiqueletto@gmail.com

²Estudante de Graduação 10º semestre do Curso de Direito da Faculdades Santa Cruz, E-mail: brunalangowski@gmail.com

³Estudante de Graduação 10º semestre do Curso de Direito da Faculdades Santa Cruz, E-mail: clementedb@hotmail.com

⁴Estudante de Graduação 10º semestre do Curso de Direito da Faculdades Santa Cruz, E-mail: sandrailton2015@gmail.com

⁵Estudante de Graduação 10º semestre do Curso de Direito da Faculdades Santa Cruz, email: picussarafaela@gmail.com

⁶Juiz da 13ª Vara Cível do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba Professor da Graduação da Faculdade Santa Cruz, E-mail: murilomoreno@hotmail.com

INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe um estudo sobre as noções gerais acerca do princípio da igualdade tributária, onde serão demonstrados a sua conceituação, seu relacionamento com outros princípios, entendimento jurisprudencial e também a importância da aplicação do princípio no âmbito tributário.

O princípio da igualdade tributária, previsto no artigo 150, II da Constituição Federal de 1988, nasce do princípio da Igualdade genérica do art. 5º, também da Constituição Federal, sendo um princípio de suma importância, pois compõe um dos alicerces para implementação das regras do sistema tributário nacional.

Há relevância em tratar do tema, visto que a principal finalidade é vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, sendo proibida fazer qualquer distinção. Assim, não se poderá tratar duas situações iguais de forma diferenciada, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão na mesma condições.

O principal objetivo do estudo é abordar noções da igualdade tributária, trazendo à tona entendimento Jurisprudencial, para melhor assimilação do princípio em questão.

Foi utilizado neste trabalho, o método da Pesquisa Bibliográfica. Desse modo, segundo Eduardo de Oliveira Leite (2006, p.122) “a pesquisa bibliográfica é o método por excelência de que dispõe o pesquisador, sem com isso esgotar as outras manifestações metodológicas”.

DA IGUALDADE: PONDERAÇÕES INICIAIS

Sob o enfoque histórico, estudar a isonomia se tornou indispensável perante a “propensão humana”, de sempre estar em busca, por um lado, do alcance de uma igualdade homogeneia, proporcionando o equivalente a todos, de modo que todos fossem iguais, e, por outro, a obtenção do “tratamento discriminatório, na tentativa de subtração do que a cada um pertence”, na intenção de não se imputar a todos condições iguais, visto que os mesmos se revelam dessemelhantes. (SABBAG, 2014, p.129)

Luciano Amaro (2014, p. 159), nos ensina que a igualdade de todos perante a lei abre pleonasticamente o capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, da Constituição Federal de 1988. Este princípio está prescrito genericamente em seu art. 5º, caput, que dispõe que todos serão iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, e em seu inciso I, preceitua que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos previstos. No campo do tributo, este princípio é particularizado pelo art. 150 II, que veremos mais adiante.

Regina Helena Costa (2013, p.75) entende que a ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo ordenamento jurídico e é considerado por muitos seu princípio mais relevante.

Para Barbosa (1944, p. 10-11, apud SABBAG, 2014, p.129):

A regra da Igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu a clássica ideia da igualdade relativa fosse divulgada a nos por Ruy Barbosa.

Nesta linha, iguais devem ser tratados com igualdade e desiguais com desigualdade. Afirma Sampaio Dória que 'se dadas as desigualdades naturais, fossem todos nivelados, cometer-se-ia a maior das desigualdades'. (DÓRIA, 1926, p.121, apud, MARTINS, 2013, p.67).

“A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados iguais, ou ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico aqueles tidos como dessemelhantes”, diante da consequência de se transmitir uma criticável desigualdade na posição de uma recomendável isonomia. Desta forma, quando o tratamento diversificado, isento das normas jurídicas preserva vínculo de sentido congruente com o motivo diferencial {...}, em nada tem em se argumentar em ofensa ao princípio da isonomia. No entanto, a adesão de um cedido elemento de discriminação, não correspondendo com o fundamento racional de diferenciação, deixará em perigo a desejada ideia de igualdade. (SABBAG, 2014, p.130)

A igualdade pode ser entendida em dupla acepção para Regina Helena Costa (2013, p.75):

Se nos referirmos à **igualdade no sentido material ou substancial**, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada. Já a **igualdade no sentido formal**, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. (grifos nossos)

Já para Eduardo (2014, p.130), no plano doutrinário, surgem duas dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (através da lei). A igualdade perante a lei:

Trata-se de faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrencialmente, contra a isonomia. Na igualdade

perante a lei, verificar-se-á tão somente se a lei está sendo cumprida, no plano formal, de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige.

Por sua vez, a igualdade na lei conforme o mesmo autor:

É diferente dimensão da isonomia, que se volta ao legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo. Vale dizer que esta dimensão da igual mostra-se como clausula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais. Na perspectiva da igualdade na lei, a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes. (SABBAG, 2014, p.130; 131)

Por fim, foi verificado, que o princípio da igualdade está disposto no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, da Constituição Federal de 1988, sendo um direito fundamental para os cidadãos, assegurando sua proteção. Pelo princípio da igualdade entende-se que os iguais devem ser tratados com igualdade e desiguais com desigualdade. Este princípio norteia todo o ordenamento jurídico e é considerado pela doutrina e instâncias superiores jurisdicionais, o princípio mais importante do ordenamento.

DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, II, CF/88)

O princípio da Igualdade Tributária nasceu em decorrência do princípio genérico da igualdade previsto no caput do art.5º da Constituição Federal. Em verdade, 'não se pode falar em igualdade de todos perante a lei sem falar em igualdade perante os tributos. Assim, é que hoje, no atual Texto Constitucional, não há necessidade de invocar o princípio genérico do art. 5º. '(BASTOS, 1999, p.435-436, apud CASSONE, 2012, p.82).

Em matéria tributária, o princípio da igualdade é encontrado no art. 150, II, da Constituição de 1988, que dispõe:

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

Sobre esta norma, Luciano Amaro (2014, p. 159), nos explica que esta proclamação sublinha a ociosidade, ao vedar a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte.

Esclarece Sergio Pinto Martins (2013, p.67) que pela norma em comento:

É vedado ao sujeito ativo instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim sendo, o entendimento jurisprudência não é diferente, senão vejamos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.
ART. 240 DA LEI COMPLEMENTAR 165/1999 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. ISENÇÃO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS AOS MEMBROS E SERVIDORES DO PODER JUDICIÁRIO. **VIOLAÇÃO AO ART. 150, II, DA CONSTITUIÇÃO.** AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. **A Constituição consagra o tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem na mesma situação, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II, CF).**
II Assim afigura-se inconstitucional dispositivo de lei que concede aos membros e servidores do Poder Judiciário isenção no pagamento de custas e emolumentos pelos serviços judiciais e extrajudiciais. III Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 240 da Lei Complementar 165/199 do Estado do Rio Grande do Norte. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, tribunal pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 3334 RN, Requerente: Procurador Geral da República, DISTRITO FEDERAL. Requerido: Governador do Estado do Rio Grande do Norte, Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Brasília, 17/03/2011.
(grifos nossos)

O argumento chave nesta decisão da suprema corte, está na parte onde o dispositivo de lei aponta que é “vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional”. Portanto, o fato da isenção no pagamento de custas, que é uma espécie de imposto (taxa de serviços públicos), fere diretamente o dispositivo expresso no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, ou seja, fere o princípio da Isonomia tributária, e conseqüentemente da igualdade, que é nada mais que a raiz do princípio primeiramente apontado.

É mister que a diferenciação da carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada se revelaria ilegítima, uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade da capacidade contributiva (PAULSEN, 2004).

Para Vittorio Cassone (2012, p.77) a desigualdade pode ser em relação a pessoas, bens, atividade econômica, situação jurídica e, até situação de fato, mesmo que este fato, que desigualdade, seja unitário ou momentâneo.

Esse princípio implica, em primeiro lugar:

Que, diante da lei 'x', toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas 'diferentes' que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe facultava diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei. (AMARO, 2014, p. 159)

Porém, analisando em um segundo aspecto, explica o mesmo doutrinador (AMARO, 2014, p.160) que o princípio se conduz ao próprio legislador e proíbe que ele destine tratamento diferente para ocorrências que são iguais ou equivalentes. "Ou seja, todos são iguais perante o legislador (todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador)."

O princípio é dirigido ao legislador ordinário, que não poderá tratar duas situações iguais de forma diferenciada, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão na mesma condições. (MARTINS, 2013, p.67)

Leandro Paulsen (2004, [s/p]) cita exemplo de discriminação válida e de violação à isonomia dado pela Suprema Corte: O STF entendeu válida a isenção de taxa de inscrição em concurso público para desempregados, o que efetivamente se sustenta porquanto presume-se que os desempregados tem sua capacidade econômica e conseqüentemente, contributiva comprometida, com enormes dificuldades para proverem suas necessidades básicas, de modo que a dispensa do pagamento da taxa de inscrição atende a capacidade contributiva (não cobrar de quem não a tem), além do que assegura o acesso aos cargos públicos.

O doutrinador Eduardo Sabbag (2014 p.136), ensina que o princípio em comento também pode ser conhecido pelo nome de 'princípio da proibição dos privilégios odiosos', posto que visa proibir a "odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação". Neste contexto, aponta o autor:

No plano da trajetória política delineada em nosso País, o princípio da Isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, podem-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas 'liberalidades', traduziam-se em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo

que ocupavam ou o ofício que exerciam. No período que sucedeu a ditadura, foi possível notar que aquelas odiosidades no tratamento tributário cederam passo a adoção de um critério de razoabilidade, na concessão de benefícios, no intuito de evitar a ofensa a tão sublime postulado constitucional. O princípio da igualdade tributária passou, assim, a servir como um escudo garantidor, em nítida proteção, contra as injustas discriminações em razão classe ou condição social do cidadão.

O doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p.116-117), traz algumas regras que devem nortear a aplicação do princípio da isonomia tributária:

a) A igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições; b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias; c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias.

Desta forma, Eduardo Sabbag (2014, p.138), ressalta que “a discriminação, além de conter um viés finalístico (sem propósito especulativo), justificando-se por evidente nexos com o propósito da legislação estatal, deve ser razoável, repousando na existência de diferença ‘real’ (e não aquela aparente)”.

Assim, Leandro Paulsen (2014, p.72) impõe:

Que não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto a validade da norma. Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação. O isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.

Desse modo, “nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos”. (MELLO, 2011, p.30, apud AMARO, 2014, p.160)

Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais casos são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia:

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais

etc. **O poder de polícia**, a seu turno, investe legisladores e administradores, de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim (prevalência de todo sobre as partes). (grifos nossos) (COELHO, 2012, p.36)

Já para Paulsen, (2014, p.72), há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais:

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, §1º, da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresso amparo constitucional.

Assim, a lei permite em alguns casos “excepcionais” o tratamento desigual, justificando que em alguns casos os desiguais serão tributados diferentemente. Isso não fere o princípio da igualdade, mais seria aplicar o princípio de justiça, tratando os desiguais de forma desigual como, por exemplo, no caso das pessoas que possuem grande vulto econômico contribuiriam diferentemente daqueles que são assalariados.

Por óbvio a tributação desigual deve estar amparada na lei e possuir, além de uma simples arrecadação, os “motivos prevalentes” como a moral, o bem-estar coletivo, a saúde e a higiene, pertencendo ao benefício coletivo as características intrínsecas para uma desigualdade tributária legalizada.

Conforme Sacha Coelho (2012, p.234) destaca que o princípio da igualdade da tributação determina ao criador das normas: “a) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; b) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.” Assim, deve praticar isso mantendo atenção a capacidade contributiva das pessoas naturais e jurídicas.

Aliás, explica Cassone (2012, p.78) que o princípio da isonomia em nada se confunde com a capacidade contributiva, pois:

O instituto da capacidade contributiva serve para examinar e adequar a densidade da tributação. Se a tributação for razoável ou desproporcional, superando a capacidade contributiva, o excesso, conforme o caso, pode ser vedado. Poderá, ainda, a tributação, ir além, caso em que pode caracterizar confisco.

“Hão de ser tratados, pois com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”. (AMARO, 2014, p. 160)

Invariavelmente, “o princípio é salutar, evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao poder judiciário a missão de

sedimentá-lo ao longo da práxis que se seguirá ao texto constitucional”. (COELHO, 2012, p.235)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O princípio da Igualdade tributaria foi trazido pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º e foi tratado mais a fundo em art. 150, II. A questão tributária é de indispensável importância em qualquer esfera em que se trate ela, é muito grande o esforço feito para que os tributos alcancem os seus devidos fins, compete a vários órgãos reguladores fiscalizar a arrecadação e distribuição tributaria.

É um fato que a dificuldade para se controlar a arrecadação de tributos existe, no entanto alguns princípios jurídicos agem com o intuito de diminuir a desigualdade no que concerne a arrecadação tributária. Neste sentido temos o Princípio da igualdade tributária, que para tornar justa a questão, versa especificamente garantindo que aquele que tem maior potencial econômico pague um tributo referente as suas condições, em contrapartida os potencialmente menores economicamente acabam arcando com uma tributação menor, ou seja, o Princípio da igualdade tributaria considera a realidade econômica e transfere essa realidade para uma cobrança justa de tributos.

Deste modo evita-se que potencias econômicas sobressaiam-se por pagar tributação inferior ao seu potencial, causando assim como efeito a garantia de uma vida econômica saudável para os que são economicamente menores, no sentido que estes pagaram valor proporcional as suas condições. Por fim, o que se entende do princípio em questão é que devera haver igualdade entre aqueles que são desiguais, e igualdade entre aqueles considerados iguais, buscando sempre preservar o princípio da isonomia.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 3^a Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. Revista dos Tribunais. São Paulo. 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 12^a ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2013.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compendio de Direito Tributário**. 3^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6^a ed Rev, Atual, Ampl. Do Advogado; Porto Alegre. 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

STF, **ADI 3334 RN**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em. 17/03/2011, DJ 05/04/2011.