

DIREITO FUNDAMENTAL À ISONOMIA E EXTENSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

ISONOMY FUNDAMENTAL RIGHT AND EXTENSION OF TAX BENEFITS

AFRÂNIO MENEZES DE OLIVEIRA JÚNIOR

Mestre em Direito Público pela UFAL. Graduado em Direito pela UFAL e em Ciências Contábeis pela UFS.
Especialista em Direito Tributário pela UNIDERP e em Auditoria Contábil e Fiscal pela FAMA.
Professor de Direito Tributário, Financeiro e Empresarial da UNINASSAU e da SEUNE.
Auditor Fiscal da Receita do Estado de Alagoas.
afraniomj@hotmail.com

Resumo: Este artigo tem como objeto de estudo o direito fundamental do contribuinte à isonomia tributária, os critérios legais utilizados para discriminação e a tese do legislador negativo. O problema central da pesquisa consiste em averiguar se, no controle de constitucionalidade das leis tributárias, o ordenamento jurídico brasileiro permite que o Poder Judiciário estenda benefícios fiscais a contribuintes não contemplados expressamente pelo legislador. Para tal desiderato, será analisada a doutrina, a legislação e, sobretudo, a jurisprudência dos tribunais superiores.

Abstract: This article has as object of study the fundamental right of the taxpayer to the tax isonomy, the legal criteria used for discrimination and the thesis of the negative legislator. The central research problem of investigating whether, in control of constitutionality of tax laws, the law allows the judiciary to extend tax benefits to taxpayers not expressly contemplated by the legislature. To this aim, we will analyze the doctrine, laws, and especially the jurisprudence of the Superior Courts.

Palavras-chaves: direito fundamental; isonomia; extensão de benefícios fiscais.

Keywords: fundamental law; equality; extension of tax benefits.

Sumário: 1. Introdução - 2. Direito fundamental à isonomia tributária - 3. Critérios de discriminação - 4. A tese do legislador negativo: exame da jurisprudência dos tribunais superiores - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Um dos assuntos mais intrigantes no Direito Tributário diz respeito à possibilidade de extensão de benefícios fiscais pelo Poder Judiciário a contribuintes que não foram incluídos expressamente nos textos legais. A importância desta discussão tem crescido na atualidade em razão de que vários contribuintes vêm postulando no Judiciário sua inclusão em benefícios fiscais. O que se observa é que algumas demandas judiciais sobre este tema têm sido julgadas procedentes, mesmo existindo no âmbito dos tribunais superiores a adoção da tese do legislador negativo. Os reclamantes têm suscitado, principalmente, como causa de pedir, a inconstitucionalidade parcial da lei que concede o benefício fiscal, ao fundamento de que as discriminações criadas pelo Poder Legislativo ou as regulamentações legais realizadas pelo Poder Executivo têm violado com frequência a isonomia tributária.

Sendo assim, diante da complexidade do tema, este estudo, inicialmente, apresentará as premissas conceituais básicas necessárias à compreensão da matéria, para, a partir daí, aplicá-las aos casos concretos catalogados na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Superior Tribunal Federal (STF). O objetivo principal é, como isso, averiguar se estes tribunais utilizam critérios lógicos e coerentes no controle de constitucionalidade das discriminações legais, se ainda adotam indistintamente a tese do legislador negativo, e, por fim, se a extensão de benefícios fiscais pelo Judiciário pode ser considerada inovação legislativa, violando, por consequência, o princípio da separação dos poderes.

2. DIREITO FUNDAMENTAL À ISONOMIA TRIBUTÁRIA

A relevância do estudo da igualdade e de sua aplicabilidade sobre todo o sistema normativo é indiscutível. Por esse motivo, J. J. Gomes Canotilho ensina que a igualdade é um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais.¹

A Constituição Federal de 1988, por seu turno, tratou da igualdade diante do poder de tributar no Art. 150, II, prescrevendo ser vedado aos entes federativos “(...) 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”.

Segundo Manoel Cavalcante de Lima Neto, no rol dos direitos fundamentais dos contribuintes consta a isonomia tributária como especificação, no Direito Tributário, da igualdade genérica.² A isonomia tributária nada mais é, assim, que a igualdade constante no *caput* do Art. 5º da CF, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”.

Importa salientar, contudo, que, enquanto na igualdade geral (*caput* do Art. 5º da CF) se busca afirmar positivamente uma realidade, dispondo-se que “todos são iguais perante a lei”, na igualdade tributária (Art. 150, II, CF), ao revés, busca-se, por meio do comando “é vedado instituir tratamento desigual”, inibir certa conduta.

Ressalte-se, ainda, que o disposto no *caput* do Art. 5º da CF, conforme ensina Humberto Ávila, protege duas formas de igualdade: a igualdade *perante* a lei, também conhecida como igualdade formal; e a igualdade *na* lei, ou igualdade material. A primeira é aplicada de forma uniforme aos cidadãos, independente de seu conteúdo. A segunda, por outro lado, não exige apenas que a lei seja aplicada a todos, determina também que seja igual para todos, que ela própria não contenha distinção arbitrária.³

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 426.

² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 192.

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 74-75.

Celso Antônio Bandeira de Mello acrescenta ainda que “o preceito magno da igualdade [...] é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador”.⁴ Nesse mesmo sentido também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a igualdade obriga todos os Poderes.⁵

Essa vinculação de todos os órgãos públicos, inclusive dos órgãos privados, aos direitos fundamentais, conforme Ingo Wolfgang Sarlet, extrai-se implicitamente do Art. 5º, § 1º, da Constituição Federal, que assim dispõe: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.⁶ Assim, sendo a igualdade um direito fundamental do contribuinte, devem observá-la tanto o aplicador, diante da lei, quanto o legislador, ao criar a lei.

O dever de igualdade na criação do direito, consoante Robert Alexy, exige que todos sejam tratados de forma igual pelo legislador. Contudo, não se pode exigir que todos sejam tratados exatamente da mesma forma, ou que todos devam ser iguais em todos os aspectos. Para ter conteúdo, o enunciado geral de igualdade não pode permitir toda e qualquer diferenciação e toda e qualquer distinção. Então, o meio-termo seria a fórmula clássica: “O igual deve ser tratado igualmente, o desigual, desigualmente”.⁷

Aliás, como bem ensina Manoel Cavalcante de Lima Melo, pode-se dizer que são dimensões relevantes dos direitos fundamentais dos contribuintes, inclusive da isonomia tributária, a sua fundamentalidade material, a pretensão jurídica individual e a função defensiva dos cidadãos contribuintes.⁸

É importante esclarecer ainda que as razões destas advertências doutrinárias decorrem, mormente, do fato de ser a igualdade compreendida como um signo dotado de diferentes significados. Segundo Humberto Ávila, a depender das circunstâncias, “a igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório, como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido, ou como postulado, estruturando a aplicação do Direito (...)”.⁹

Aldo de Paula Junior adverte, no entanto, que a doutrina é pacífica quando entende ser a igualdade um conceito relacional, que envolve a comparação de dois ou mais sujeitos a partir de um determinado critério escolhido pelo legislador, no intuito de promover uma finalidade posta pelo Poder Legislativo.¹⁰

⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 9.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 159.

⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003, p. 343.

⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 396-397.

⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 126-147.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13. ed. rev. e amp., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 171.

¹⁰ PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in) constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coord. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

Nesta mesma perspectiva, Ávila conceitua a igualdade como sendo “(...) a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.¹¹

Porém, as indagações e divergências relacionadas à igualdade aparecem com mais frequência no momento de sua implementação.¹² Isso ocorre, sobretudo, em virtude da existência de interesses contrapostos entre a Administração e os contribuintes. Muitas vezes, estes entendem merecer tratamento distinto em razão de determinadas particularidades suas; noutras, ao contrário, invoca-se a generalidade da lei como critério de justiça.

A isonomia, destarte, é de difícil aplicabilidade, especialmente em virtude de que, como salienta Antônio Roberto Sampaio Dória, “(...) a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário”.¹³ No entanto, isso não quer dizer que tal faculdade não possa ser controlada pelo Judiciário, nos casos em que há afronta às regras e aos princípios constitucionais.

O controle judicial, assim, no que se refere à observância da igualdade tributária, seja quando da criação das leis exonerativas pelo Legislativo, seja quando da sua regulamentação ou execução pelo Executivo, é de extrema importância, mormente em face dos múltiplos interesses convergentes existentes entre o Estado tributante, que têm ampla liberdade para discriminar, os contribuintes excluídos dos benefícios fiscais, que se sentem prejudicados pelas arbitrariedades legais, e os contribuintes beneficiados pelas exonerações tributárias, que não querem perder os benefícios fiscais concedidos.

Daí se dizer ser um “desafio” para o exegeta se posicionar sobre o intrincado tema da interpretação e da aplicação da isonomia tributária diante dos casos concretos, haja vista que, para tal finalidade, deve-se indagar sobre a legitimidade, a coerência e a adequação constitucional dos critérios discriminatórios criados pelo legislador.

Dessa forma, apresentadas as premissas conceituais básicas acima, cumpre, agora, voltar a atenção para os critérios distintivos adotados na atividade de discriminação legal.

3. CRITÉRIOS DE DISCRIMINAÇÃO

É tormentosa a questão da análise da legitimidade dos critérios de diferenciação adotados pelo legislador. Como adverte Luciano Amaro, “há de examinar-se se o

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹² PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in) constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coord. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

¹³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 128.

legislador discriminou onde isso lhe era *vedado*, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era *obrigatório* fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva”.¹⁴ (grifo do autor)

Segundo Ricardo Lobo Torres, “*qualquer discrimen desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos*, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no Art. 5º da CF”.¹⁵ (grifo do autor)

Apesar da ampla liberdade de conformação atribuída ao legislador, segundo José Cassalta Nobais, a igualdade nos benefícios fiscais requer, além da vedação ao arbítrio, o direito ao tratamento isonômico aos contribuintes que pretendam ser contemplados com a suavização da prestação tributária em caso de omissão do textual legal.¹⁶

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, destaca que, para não ocorrer a quebra da isonomia, três questões são fundamentais: a) primeiro, tem-se que investigar aquilo que é adotado como critério discriminatório (fator de discrimen); b) segundo, deve-se verificar se há justificativa racional, ou seja, correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação consequente; c) por fim, impende perquirir se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente está concretamente afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.¹⁷

Humberto Ávila, sob a perspectiva analítico-funcional,¹⁸ que consideramos ser a mais apropriada para o propósito deste trabalho, assevera que “(...) a igualdade prescritiva só se completa quando estão presentes os seguintes elementos estruturais: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade”.¹⁹

Nesse modelo, a relação de igualdade pressupõe, inicialmente, a comparação entre sujeitos, ou seja, entre os cidadãos e, no caso do Direito Tributário, entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Contudo, a compreensão acerca dos sujeitos deve ser a mais ampla possível, incluindo-se as pessoas físicas, as pessoas jurídicas, as atividades relacionadas ao sujeito etc.²⁰

A medida de comparação, por outro lado, é a característica que torna dois sujeitos iguais ou diferentes. Assim, os sujeitos podem ser comparados pela idade, sexo, capacidade econômica etc. Somente uma distinção fundada em uma diferenciação

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 136.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 415.

¹⁶ NOBAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 669.

¹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 21-22.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 31. A perspectiva é analítica, segundo o autor, porque procura discernir, explicar e unir os elementos que formam a estrutura da igualdade, mediante o uso (tanto quanto possível) claro da linguagem; é funcional, por sua vez, porque examina a estrutura conceitual da igualdade com a finalidade de fornecer critérios intersubjetivamente controláveis para seu melhor funcionamento.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 20-21.

²⁰ *Ibidem*, pp. 42-43.

factual existente entre contribuintes pode ser considerada válida. Além disso, ela deve ser relevante para contribuir substancialmente com a promoção da finalidade que justifica sua utilização.²¹

O elemento indicativo da medida de comparação também é uma variável necessária à análise da igualdade. Por exemplo, o porte da empresa (medida de comparação) pode ter como elemento indicativo: o faturamento, a quantidade de empregados, o capital etc. Exige-se, contudo, que entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo haja: a) relação fundada - um vínculo de correspondência estatisticamente fundado entre o elemento indicativo e a medida de comparação, por exemplo, quanto maior o faturamento, maior o porte da empresa; b) relação conjugada - o elemento indicativo escolhido deve ser o mais significativo dentre os elementos existentes e vinculados à medida de comparação, por exemplo, a produtividade, o faturamento, o lucro podem ser elementos indicativos do porte da empresa, contudo, o melhor elemento indicativo será aquele que contribui mais para a existência da medida de comparação.²²

Por fim, a finalidade da diferenciação é aquela prevista na Constituição, que pode ser de natureza fiscal, quando visam essencialmente arrecadar receitas, repartindo os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes, como a sua capacidade econômica, e de natureza extrafiscal, que objetivam atingir outro fim público, como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional, distribuindo as obrigações mediante o emprego de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, como o potencial poluidor ou o subdesenvolvimento regional.²³

Nesse ponto, necessário se faz apresentar as ressalvas de Manoel Cavalcante de Lima Neto, segundo o qual acolher a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, “(...) enquanto parâmetros para discriminação no tratamento tributário, inobstante a abertura projetada por tais conceitos, não quer significar que a atuação do legislador esteja acobertada por amplo juízo de discricionariedade imune à sindicalização”.²⁴

A mesma preocupação tem Ávila, quando ressalta que a falta de controle da finalidade torna a efetividade da igualdade vulnerável, já que é sua indicação precisa que possibilita conferir a validade da medida de comparação escolhida pelo legislador, legitimando a diferenciação entre os contribuintes.²⁵

Após serem considerados alguns critérios de discriminação legal citados pela doutrina, passa-se a avaliar, a partir de agora, decisões dos Tribunais Superiores e a tese do legislador negativo, com o fito de investigar a possibilidade de extensão de benefícios com fundamento na isonomia tributária.

²¹ *Ibidem*, pp. 43-47.

²² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 47-53.

²³ *Ibidem*, pp. 63-64.

²⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 198.

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73.

4. A TESE DO LEGISLADOR NEGATIVO: EXAME DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A utilização da tese do legislador negativo como argumento impeditivo a extensão de benefício fiscal pode ser identificada em diversas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Da análise da jurisprudência destes Tribunais, observa-se ainda que a tese do legislador negativo refere-se tanto ao dever de afastar as normas inconstitucionais (aspecto negativo), quanto à proibição imposta ao Poder Judiciário de criar e inovar o sistema jurídico (aspecto positivo).

Pois bem, o primeiro caso a ser examinado é o RMS Nº 36.914/RJ,²⁶ no qual a empresa recorrente postulou, em caráter genérico e abstrato, usufruir de benefícios fiscais (redução de base de cálculo do ICMS e ou a concessão de créditos presumidos) instituídos pela Lei fluminense Nº 4.174/2003 em favor das empresas situadas na Área de Influência do Porto de Sepetiba, mesmo não estando instalada dentro dos limites da região incentivada.

Em seu voto,²⁷ o Rel. Ministro Benedito Gonçalves salientou que a própria impetrante admitiu o não preenchimento do requisito territorial exigido pela legislação fluminense. E, para negar a extensão do benefício, o Ministro utilizou os seguintes argumentos: não cabe mandado de segurança contra lei em tese; em controle de constitucionalidade, o Judiciário atua como legislador negativo, e não como legislador positivo, não podendo, assim, a pretexto de declarar a inconstitucionalidade parcial de uma norma, inovar no plano do direito positivo, permitindo que surja, com a parte remanescente da norma inconstitucional, um novo comando normativo, não previsto e nem desejado pelo legislador; a declaração de inconstitucionalidade da norma faria com que ela cessasse apenas seus efeitos, alcançando apenas aqueles que já usufruem do benefício, no caso, as empresas sediadas no território incentivado.

²⁶ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. LEI FLUMINENSE 4.173/03. BENESSE DESTINADA ÀS EMPRESAS QUE APLICAREM INVESTIMENTOS PARA O INCREMENTO DE SUAS ATIVIDADES EM DETERMINADO LOCAL (ÁREA DE INFLUÊNCIA DO PORTO DE SEPETIBA). MANDAMUS QUE OBJETIVA A EXTENSÃO DO BENEFÍCIO PARA EMPRESA FORA DA REGIÃO INCENTIVADA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DOS ARTS. 150, II, E 152 DA CF. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INVIABILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 266/STF. PEDIDO QUE PRESSUPÕE A ATUAÇÃO DO MAGISTRADO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Recurso ordinário em mandado de segurança pelo qual a empresa impetrante postula, em caráter genérico e abstrato, usufruir de benefícios fiscais instituídos pela Lei fluminense 4.174/2003 em favor das empresas situadas na Área de Influência do Porto de Sepetiba, ainda que ela não esteja instalada dentro dos limites desse território. Como causa de pedir, a impetrante suscitou a inconstitucionalidade *incidente tantum* da aludida lei, ao fundamento de que ela teria violado os Arts. 150, II, e 152 da Carta Política. 2. Não há prova pré-constituída de ato concreto ou de conduta rotineira do fisco que, com base na mencionada legislação, efetivamente, tivesse infirmado o direito invocado, seja por meio de lavratura de auto de infração ou de indeferimento de pedido administrativo. 3. Incide, na espécie, a Súmula 266/STF: "Não cabe mandado de segurança contra lei em tese." 4. Ademais, a pretendida declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do benefício fiscal não aproveita à impetrante. Isso porque "em controle de constitucionalidade, o Judiciário atua como legislador negativo, e não como legislador positivo. Não pode, assim, a pretexto de declarar a inconstitucionalidade parcial de uma norma, inovar no plano do direito positivo, permitindo que surja, com a parte remanescente da norma inconstitucional, um novo comando normativo, não previsto e nem desejado pelo legislador". [...]. 5. Recurso ordinário não provido.

²⁷ Acórdão disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=20265338&num_registro=201200034169&data=20120302&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 15 de janeiro de 2019.

Noutros casos, os Tribunais Superiores alegam, para negar a extensão do benefício, a impossibilidade de que a legislação tributária seja interpretada de forma extensiva, como prescreve expressamente o Art. 111 do CTN: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II. outorga de isenção; (...)”.

Consoante destaca Misabel Abreu Machado Derzi, “já não se pode mais falar também de um significado ‘literal’ inteiramente derivado da legislação, na medida em que a indeterminação semântica da linguagem jurídica é uma característica impossível de ser completamente eliminada, qualquer que seja o sistema jurídico a que façamos referência”.²⁸

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, ensina que:

O jurista, que nada mais é que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para construir a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as consequências que lhe são peculiares.²⁹

Misabel Derzi ressalta ainda que o Art. 111 do CTN proíbe unicamente a integração criativa do direito, que vá além do texto da norma.³⁰ Nesse mesmo sentido é o entendimento de Ricardo Lobo Torres, segundo o qual, “a interpretação extensiva da isenção não contraria o princípio da legalidade, que apenas repele a analogia”.³¹

Luciano Amaro lembra também que, apesar do CTN preceituar a interpretação literal em matéria de isenção, “(...) não se pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais (...)”.³²

Determinar a interpretação literal, segundo Souto Maior Borges, “(...) é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito da lei. Para obedecer-se ao comando de interpretação literal, há de desobedecer-se muitas vezes a *mens legis*”.³³

Importante enfatizar ainda que o legislador, no âmbito de sua competência, tem ampla liberdade de regular a conduta humana; contudo, diante de um regime de

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1075.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 107.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013., p. 1076.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 102.

³² AMARO, Luciano. *Direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 136.

³³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 131.

repartição de poderes, não lhe é permitido definir para o Poder Judiciário, ou mesmo para o Poder Executivo, o modo de interpretação dos preceitos que ele emite.³⁴

Com efeito, o Poder Legislativo estabelece padrões legais, não se atendo a particularidades dos contribuintes, sendo, desse modo, função do intérprete, para concretizar o padrão legal, fazer ajustes semânticos pela conexão da hipótese com sua finalidade subjacente.³⁵

Essas considerações deixam claro, embora a doutrina admita uma interpretação extensiva em matéria de benefício fiscal, que nossos Tribunais Superiores ainda vêm aplicando indistintamente a tese do legislador negativo, não acatando pleitos que buscam a extensão de determinadas isenções a casos semelhantes, ou ainda inteiramente iguais. No entanto, felizmente, este dogma vem sendo relativizado, pelo menos é o que demonstra algumas decisões do STJ.

Esta mudança de perspectiva, por exemplo, pode ser notada no REsp 523.971/MG,³⁶ no qual o STJ autorizou a extensão de isenção de IPI para aquisição de veículo por portador de atrofia muscular progressiva que, em razão de sua incapacidade física, utilizava-se de terceira pessoa para conduzir o automóvel, mesmo o texto original do Art. 1º, IV, da Lei Nº 8.989/95 estabelecendo expressamente que seriam isentas apenas as pessoas que, em razão de sua deficiência física (medida de comparação) “não pudessem dirigir automóveis comuns” (elemento indicativo da medida de comparação).

Percebe-se, assim, que o STJ, não obstante a força da tese do legislador negativo, reconheceu a discriminação arbitrária (do elemento indicativo da medida de comparação: deficientes que não podiam dirigir automóveis comuns), sob o argumento de que o fato de o veículo ser conduzido por terceiros não constitui impedimento ao gozo do benefício fiscal, já que a aprovação do mencionado ato normativo visou à inclusão social dos portadores de necessidades especiais, facilitando-lhes a aquisição de veículo para sua locomoção.

³⁴ *Ibidem*, p. 132.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 182.

³⁶ RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - MANDADO DE SEGURANÇA - IPI - AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA - ISENÇÃO - EXEGESE DO ARTIGO 1º, IV, DA LEI N. 8.989/95. A redação original do Artigo 1º, IV, da Lei Nº 8.989/95 estabelecia que estariam isentos do pagamento do IPI na aquisição de carros de passeio as "pessoas, que, em razão de serem portadoras de deficiência, não podem dirigir automóveis comuns". Com base nesse dispositivo, ao argumento de que deve ser feita a interpretação literal da lei tributária, conforme prevê o Artigo 111 do CTN, não se conforma a Fazenda Nacional com a concessão do benefício ao recorrido, portador de atrofia muscular progressiva com diminuição acentuada de força nos membros inferiores e superiores, o que lhe torna incapacitado para a condução de veículo comum ou adaptado. A peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física, não constitui óbice razoável ao gozo da isenção preconizada pela Lei Nº 8.989/95, e, logicamente, não foi o intuito da lei. É de elementar inferência que a aprovação do mencionado ato normativo visa à inclusão social dos portadores de necessidades especiais, ou seja, facilitar-lhes a aquisição de veículo para sua locomoção. A fim de sanar qualquer dúvida quanto à feição humanitária do favor fiscal, foi editada a Lei Nº 10.690, de 10 de junho de 2003, que deu nova redação ao Artigo 1º, IV, da Lei Nº 8.989/95: "ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional" (...) "adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal". Recurso especial improvido. (REsp 523.971/MG, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 26.10.2004, DJ 28.03.2005 p. 239).

Ficou patente, no caso em apreço, que o STJ, ao autorizar a extensão da isenção, levou em consideração a finalidade na norma tributária isentante. Posicionamento, aliás, condizente com os ensinamentos de Riccardo Guastini, segundo o qual, com fulcro na teoria analítica, preceitua que, na interpretação extensiva, deve ser identificada a finalidade da norma.³⁷ Da mesma forma entende Ávila, ao afirmar que “[...] uma medida de comparação relevante é aquela cuja verificação contribui substancialmente para a promoção da finalidade que justifica sua utilização”.³⁸

No STF, ao revés, a tese do legislador negativo é utilizada com mais rigor ainda. Esta resistência a não determinar a extensão de benefícios fiscais para contribuintes não expressamente listados no rol dos textos legais pode ser verificada na ADIn N° 1.643-1/DF.³⁹ Nesta ação, a Confederação Nacional das Profissões Liberais solicitou a declaração de inconstitucionalidade, via controle abstrato, do inciso XIII, do Art. 9, da Lei N° 9.317/96, que vedava a adesão de algumas categorias profissionais ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples).

O STF, ao analisar os critérios legais de discriminação do Simples, entendeu que não havia ofensa ao princípio da isonomia tributária quando a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do incentivo aquelas empresas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ademais, a Corte entendeu que não poderia alterar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo da lei, já que ele só poderia atuar como legislador negativo, não porém, como legislador positivo.

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que o STF não percebeu que a medida de comparação utilizada pelo legislador (na regra geral) foi o porte da empresa, e o elemento indicativo da medida de comparação, a receita bruta anual. Ou seja, na regra geral houve relação fundada entre a medida de comparação (porte da empresa) e o elemento indicativo da medida de comparação (receita bruta anual), visto que o aumento ou a diminuição da receita bruta anual reflete diretamente no porte da

³⁷ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo. Estudos de teoría y metateoría del derecho*. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

³⁹ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO RÉGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do Artigo 9º da Lei 9.317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, Artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, Artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADIn N° 1.643-1/DF, Rel. Min. Mauricio Correa, Pleno, julgado em 05.12.2002, DJ 14.03.2003).

empresa. Contudo, quando o legislador excluiu categorias profissionais do benefício (na regra específica), utilizando como medida de comparação o porte da empresa, e como elemento indicativo a profissão/atividade (advogado, contador, representante comercial etc.), não existiu uma correlação estatisticamente fundada entre a medida de comparação (porte da empresa) e seu elemento indicativo (profissão). Além disso, não há relação conjugada, ou seja, o elemento “profissão” não é o mais significativo para a existência da medida de comparação.

Em segundo lugar, nota-se claramente que a finalidade constitucional do benefício fiscal foi estimular o desenvolvimento do pequeno empresário; não existindo, dessa forma, justificativa plausível que autorizasse a exclusão de determinadas profissões, sob o argumento de que os sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Vê-se que a “explicação” do STF não tem pertinência fática, pois muitos profissionais liberais auferem receita bruta anual bem inferior a de outras categorias que foram contempladas pelo benefício, bem como grandes escritórios (de advocacia, de contabilidade etc.) dominam parcela considerável do mercado, concorrendo desigualmente com os pequenos escritórios/profissionais liberais.

Não há dúvidas de que tais categorias profissionais foram excluídas arbitrariamente, e, por consequência, a discriminação legal feriu frontalmente o princípio da igualdade tributária, na medida em que tratou contribuintes diferentemente, ainda que estivessem em igual situação fática (no mesmo nível de receita bruta anual). O argumento de que a decisão do STF foi incoerente pode ser reforçado também pelo fato de que a Lei Complementar Nº 147, de 7 de agosto de 2014,⁴⁰ alterou a Lei Complementar Nº 123/2006, para incluir os serviços advocatícios no rol das atividades beneficiadas pelo Simples Nacional.⁴¹

Não é por acaso que Misabel Derzi rechaça a adoção irrestrita da tese do legislador negativo pelo STF, já que, não declarar a inconstitucionalidade por omissão da norma tributária de incentivo e, além disso, vedar a extensão do benefício fiscal legítimo a contribuintes que estão em idêntica situação fática, a Corte acaba permitindo que leis isentivas firam o direito à igualdade de tratamento.⁴²

O Ministro Gilmar Mendes, por outro lado, vem enfrentando veementemente a tese do legislador negativo. Para este autor, a exclusão de benefícios fiscal incompatível com o princípio da igualdade é caso de omissão parcial de lei.⁴³ Nesse sentido, Mendes alega que “Não há como negar que o cumprimento imperfeito ou insatisfatório de

⁴⁰ BRASIL. Lei Complementar Nº 147, de 2014. Altera a Lei Complementar Nº 123/2006 (inclui serviços advocatícios no Simples Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 1 de janeiro de 2019.

⁴¹ A Lei Complementar Nº 123/2006 criou o Simples Nacional e revogou a Lei Nº 9.317/96 (Simples).

⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 551.

⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. A declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no direito brasileiro. Salvador, *Instituto Brasileiro de Direito Público*, Nº 13, janeiro/março 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>>. Acesso em 01 de dezembro de 2018, p. 16.

uma exigência constitucional configura ofensa ao dever que o constituinte impôs ao legislador”.⁴⁴

E, se a omissão parcial da lei fere a igualdade de tratamento, a cassação da norma inconstitucional (declaração de nulidade), em muitos casos, não se mostra apta para resolver os problemas decorrentes da omissão parcial. Assim, o mais adequado seria que o Judiciário determinasse a extensão da vantagem aos segmentos discriminados.⁴⁵ Nestas situações, o Ministro defende ainda a modulação dos efeitos da decisão, para congelar a situação jurídica existente até o pronunciamento do legislador sobre a superação da situação inconstitucional, de maneira que, assim, não se agrave o quadro de desigualdade verificado.⁴⁶

O STF, por outro lado, quando há ofensa ao princípio da isonomia em matéria de imunidade tributária, tem admitido a interpretação extensiva. Essa diferença de posicionamento pode ser percebida claramente na ADI 3.105/DF,⁴⁷ que apreciou a constitucionalidade da exigência da Contribuição Previdenciária dos Servidores Inativos criada pela EC Nº 41/2003.

Nesta ação, a Corte entendeu que a contribuição previdenciária dos inativos era constitucional; contudo, julgou inconstitucional, por ofensa à isonomia tributária: i) o

⁴⁴ *Ibidem*, p. 8.

⁴⁵ *Ibidem*, p.16.

⁴⁶ *Ibidem*, p.26.

⁴⁷ EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional Nº 41/2003 (Art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos Arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, da CF, e Art. 4º, *caput*, da EC Nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Outras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao Art. 4º, *caput*, da EC Nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos Arts. 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, e 201, *caput*, da CF. Não é inconstitucional o Art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional Nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC Nº 41/2003, Art. 4º, § único I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do Art. 4º, § único, I e II, da EC Nº 41/2003. Aplicação dos Arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. Art. 5º, § 1º, e 6º, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do Art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do Art. 4º da Emenda Constitucional Nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do Art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (ADIn 3.105/DF, Rel. Ministro Cezar Peluso, Pleno, julgado em 18.08.2004, DJ 18.02.2005).

Art. 4º, Parágrafo único, I e II, da EC Nº 41/2003,⁴⁸ que discriminava arbitrariamente os servidores dos diferentes entes federativos, já que todos os servidores pertenciam ao regime público, não havendo justificativa lógica discriminá-los; ii) a tributação dos proventos até o limite do regime geral de previdência social (RGPS) em função da imunidade prevista para aposentadorias e pensões desse regime (Art. 195, II, da CF).⁴⁹

Na prática, o STF acabou, diferentemente do que tem adotado em matéria de benefícios fiscais, estendendo a imunidade das aposentadorias e pensões do regime geral (RGPS) para o regime público. Segundo Ministro Cezar Peluso, relator do acórdão, a justificativa para este tratamento consiste no fato de que a imunidade prevista no Art. 195, II, da CF, embora faça menção somente às aposentadorias e às pensões concedidas pelo regime geral de previdência, “(...) deve ser interpretado de forma teleológica e expansiva, para alcançar, no que sejam compatíveis também aquelas concedidas pelo regime dos servidores públicos, em atenção ao caráter do fim público de ambos os regimes e ao princípio da isonomia (...)”

Ora, ao que parece, o posicionamento do STF para este caso deveria ser o mesmo para os casos de declaração de inconstitucionalidade de leis de isenção que afrontam o princípio da isonomia, já que a finalidade da norma de isenção e da norma de imunidade é proteger um valor constitucional tão ou mais importante que a arrecadação de tributos.

Interessante, ainda, é destacar que a competência do Poder Judiciário não compreende apenas fazer juízos negativos de exclusão (declarar a inconstitucionalidade de lei e retirá-la *in totum* do sistema jurídico). O Judiciário pode também fazer juízo positivo quando analisa os efeitos prospectivos da lei ou considera as alternativas que deveriam ser cogitadas pelo Poder Legislativo.⁵⁰

Ressalte-se que, quando a decisão judicial exclui discriminação arbitrária, não condizente com o Princípio da Igualdade, e provoca, em razão disso, efeitos positivos em relação a terceiros não incluídos inicialmente na lei, não significa afirmar o Poder Judiciário está criando lei, usurpando competência do Poder Legislativo. Como salienta Manoel Cavalcante de Lima Neto, “Nas discriminações positivas, portanto, não há

⁴⁸ Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu Art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o Art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere: I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o Art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o Art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.

⁴⁹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 20, de 1998) [...].

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 180-181.

ausência de lei para que se invoque uma atuação do legislador positivo pelo judiciário e sim uma ampliação do alcance da lei para atingir outros contribuintes (...)"⁵¹

O próprio STF, no RMS Nº 22.307/DF,⁵² ao analisar lei que instituiu uma nova revisão dos vencimentos dos militares e excluiu arbitrariamente os servidores civis, entendeu que o Poder Judiciário pode corrigir a inconstitucionalidade de uma lei, quando esta privilegia uma pessoa ou um grupo em relação a outros que se encontram na mesma situação. Em seu voto,⁵³ o relator, Ministro Marco Aurélio, deixou claro a necessidade de extensão dos efeitos da decisão para os servidores civis em razão da afronta ao princípio da isonomia, vejamos:

Senhor Presidente, sob pena de caminhar-se para verdadeiro paradoxo, fulminando-se princípio tão caro às sociedades que se dizem democráticas, como é o da isonomia, não vejo como adotar óptica diversa em relação ao pessoal civil do Executivo Federal, já que o militar foi contemplado. As premissas assentadas por esta Corte quando da deliberação administrativa continuam de pé e mostram-se adequadas no caso vertente. Houve revisão geral de vencimentos, deixando-se de fora os servidores civis.

Em verdade, esse entendimento do STF, que tratou de controle de constitucionalidade de leis vencimentais, deveria ser aplicado para as leis que se referem a benefícios fiscais. Todas as ponderações até feitas aqui levam à conclusão de que não é aceitável retirar esse tipo de controle do Poder Judiciário, na medida em que, com isso, estar-se-ia permitindo, em total afronta à ordem jurídica constitucional, que fosse abolida a igualdade no seu aspecto substancial.

O mais adequado, então, ao se declarar a nulidade de medida de comparação de lei que ferem a isonomia tributária, é estender os efeitos da decisão judicial a outros contribuintes que não foram contemplados arbitrariamente pelo legislador, mas que se encontram na mesma situação fática. Só agindo assim o Judiciário estaria restabelecendo a igualdade material, em plena consonância com comandos constitucionais fundamentais.

⁵¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 197.

⁵² RECURSO ORDINÁRIO - PRAZO - MANDADO DE SEGURANÇA - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O silêncio da legislação sobre o prazo referente ao recurso ordinário contra decisões denegatórias de segurança, ou a estas equivalentes, como é o caso da que tenha implicado a extinção do processo sem julgamento do mérito - Mandado de Segurança Nº 21.112-1/PR (AGRG), relatado pelo Ministro Celso de Mello, perante o Plenário, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 29 de junho de 1990, à página 6.220 - é conducente à aplicação analógica do Artigo 33 da Lei Nº 8.038/90. A oportunidade do citado recurso submete-se à dilação de quinze dias. REVISÃO DE VENCIMENTOS - ISONOMIA. "a revisão geral de remuneração dos servidores públicos, sem distinção de índices entre servidores públicos civis e militares, far-se-á sempre na mesma data" - inciso X - sendo irreduzíveis sob o ângulo não simplesmente da forma (valor nominal), mas real (poder aquisitivo) os vencimentos dos servidores públicos civis e militares - inciso XV, ambos do Artigo 37 da Constituição Federal. (RMS 22.307/DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Marco Aurélio, j. 19.2.1997, DJU 13.6.1997)

⁵³ Acórdão disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115796>>. Acesso em: 10/01/2019.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa desenvolvida neste trabalho leva-nos à conclusão de que a igualdade é um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais. Este comando constitucional deve ser compreendido como direito fundamental do contribuinte, que se aplica de forma imediata, e deve ser observado por todos os poderes, em razão de sua fundamentalidade material e da sua função defensiva.

É compreensível que a isonomia tributária seja de difícil aplicabilidade, já que a faculdade de discriminar é da essência do poder de tributar, e, além disso, sempre existirão divergências de interesses entre o fisco e os contribuintes, ou até mesmo entre estes.

Assim, a aplicação da isonomia tributária depende de um critério diferenciador e de um fim a ser almejado, sendo necessário, por consequência, conhecer os critérios discriminatórios, principalmente seus elementos estruturais, de modo a que se investigue, com mais segurança, se ocorreu sua inobservância.

A concessão de benefícios fiscais pelo Legislador, portanto, não é ato totalmente discricionário, imune ao controle judicial, na medida em que a finalidade eleita pelo Legislativo deve manter relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida, assim como as medidas de comparação devem ser compatíveis com a Constituição, mormente com os direitos fundamentais dos contribuintes.

Cabe ao Judiciário concretizar padrões legais, já que os textos têm múltiplos significados. O que não se admite é a interpretação literal das leis que concedem benefícios fiscais; veda-se apenas a analogia, não a extensão de benefícios decorrente de um efeito positivo, gerado após a exclusão de uma discriminação inconstitucional.

Da análise de algumas decisões dos Tribunais Superiores, observou-se que o STJ tem relativizado a interpretação para estender benefícios fiscais, aplicando o Art. 150, II, e o *caput* do Art. 5º da CF. Por outro lado, o STF tem adotado um posicionamento mais intransigente, pois aplica o dogma do legislador negativo indistintamente aos pedidos de extensão de benefícios fiscais, diferentemente do que tem entendido em matéria de extensão de imunidade tributária e de revisão de vencimentos a servidores públicos não expressamente contemplados na lei.

Enfim, importa ter em conta que a ordem constitucional vigente, que impõe a igualdade de tratamento aos contribuintes na mesma situação fática, permite a correção da inconstitucionalidade de leis arbitrárias, de maneira que se estenda um benefício fiscal, desde que este esteja em consonância com as prescrições da Carta Magna. Não reconhecer a inconstitucionalidade, ou reconhecê-la e não estender os efeitos da decisão, piora a situação de desigualdade e deixa, sobretudo, de promover um valor prestigiado pela Constituição.

6 . REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

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

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. *Lei Complementar N° 147, de 2014*. Altera a Lei Complementar N° 123/2006 (inclui serviços advocatícios no Simples Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 1 de janeiro de 2019.

_____. *Superior Tribunal de Justiça. REsp. 523.971/MG*, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, Julgado em 26.10.2004, DJ 28.03.2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%28523971%29+E+%28%22FRANCIULLI+NETTO%22%29.min.&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

_____. *Superior Tribunal de Justiça. RMS 36.914/RJ*, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJ 28.02.2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2019.

_____. *Supremo Tribunal Federal. ADI 1643-1/DF*, Rel. Min. Mauricio Correa, Pleno, Julgado em 05.12.2002, DJ 14.03.2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 de outubro de 2018.

_____. *Supremo Tribunal Federal. ADI 3.105/DF*, Rel. Ministro Cezar Peluso, Pleno, Julgado em 18.08.2004, DJ 18.02.2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>

_____. *Supremo Tribunal Federal. RMS 22.307/DF*, STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Marco Aurélio, Julgado em 19.2.1997, DJU 13.6.1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 10 de janeiro de 2019.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo. Estudos de teoría y metateoría del derecho*. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. A declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no direito brasileiro. Salvador, *Instituto Brasileiro de Direito Público*, n.º 13, janeiro/março 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>>. Acesso em 1º de dezembro 2018.

NOBAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais*. Coord. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
