



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**A INCONSTITUCIONALIDADE DE DETERMINADAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

**FORTALEZA
2017**

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**A INCONSTITUCIONALIDADE DE DETERMINADAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito à obtenção do Título
de Bacharel em Direito. Área de concentração:
Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Souza
Cintra

**FORTALEZA
2017**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- Q48i Queiroz, Tiago Vasconcelos.
A inconstitucionalidade de determinadas isenções tributárias do município de Fortaleza / Tiago Vasconcelos Queiroz. – 2017.
50 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2017.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra.
1. Isenções tributárias. 2. Impostos municipais. 3. Inconstitucionalidade. I. Título.

CDD 340

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**A INCONSTITUCIONALIDADE DE DETERMINADAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito à obtenção do Título
de Bacharel em Direito. Área de concentração:
Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Souza
Cintra

Aprovado em: ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^ª. Msc. Fernanda Cláudia Araújo da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

André Viana Garrido
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Josias e Lourdes, por todo o apoio, principalmente nas horas mais difíceis. Ao meu irmão, Timóteo, pela grande amizade. À minha prima, Jacqueline, por toda a ajuda. E a todos os meus familiares.

Ao professor Cintra, pelas enormes oportunidades e pela confiança. À professora Gretha pela dedicação e por ser um exemplo de vocação. Ao professor Raul pelo exemplo. Ao professor William pela atenção e disposição constantes.

À professora Fernanda Cláudia e ao mestrando André Garrido por terem aceito o meu convite para fazer parte desta banca.

Aos meus amigos do 99%. A toda a turma de 2018.2. E aos amigos da DPU.

À faculdade de Direito como um todo, representada por todos os professores, servidores e alunos.

E por último, mas talvez mais importante, a toda a sociedade brasileira que financiou os meus estudos já que sem ela nada disso seria possível.

O cidadão não pode recusar-se a pagar os impostos que lhe são exigidos; e uma censura impertinente de tais obrigações, se por ele devem ser cumpridas, pode mesmo punir-se como um escândalo (que poderia causar uma insubordinação geral). Mas, apesar disso, não age contra o dever de um cidadão se, como erudito, ele expuser as suas ideias contra a inconveniência ou também a injustiça de tais prescrições.

Immanuel Kant, O que é o iluminismo?

RESUMO

As isenções tributárias são um instrumento importante para o exercício de políticas públicas. Através da extrafiscalidade elas podem e devem ser utilizadas para incentivar determinados comportamentos e promover os valores constitucionais, que favorecem a sociedade em geral. Contudo, como muitas vezes elas não são submetidas ao mesmo escrutínio que as normas instituidoras de tributos, elas podem acabar servindo para beneficiar minorias já favorecidas no regressivo sistema tributário brasileiro. É nesse contexto que se encontra este estudo. O trabalho analisa três isenções concedidas pelo Município de Fortaleza: a de IPTU e ITBI para os servidores municipais e a de ISS para artistas que residem no Município há mais de dois anos. O objetivo da análise foi verificar se essas normas isentivas estão de acordo com a Constituição Federal. Para tanto, utilizou-se o critério desenvolvido por Celso Antônio Bandeira de Mello, que estabeleceu cinco testes para que a norma seja considerada isonômica, quais sejam: I – a norma não deve singularizar um indivíduo; II – os critérios discriminadores não devem residir nos fatos; III – a norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja tratar; IV – a norma deve atender aos valores constitucionais; e V – a norma não deve ser interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos. Ao comparar as normas com os critérios, observa-se que as três utilizam elementos discriminadores que residem nos fatos, que não guardam relação de pertinência lógica com a desigualdade que desejam tratar e que não obedecem aos valores constitucionais. Elas são, portanto, normas desiguais.

Palavras-chave: Isenção tributária. Inconstitucionalidade. IPTU. ITBI. ISS.

ABSTRACT

Tax exemptions are an important tool for the implementation of public policies. Non-fiscal purpose measures should and must be used to incentivize certain behaviours and to promote constitutional values, which favor society in general. Nevertheless, since in many cases they are not taken under the same scrutiny as the norms which implement taxes, they may end up being used for the benefit of special interest groups in the already regressive Brazilian tax system. This is the background of this study. This paper analyzes three tax exemptions instituted by the city of Fortaleza: property tax and real state transfer tax for city employees and service tax for artists who reside in the city for more than two years. The goal of this analysis was to verify if the norms which instituted the exemptions are in accordance with the Constitution. To that end, it was utilized the criteria developed by Celso Antônio Bandeira de Mello, who established five tests so that a legal norm can be considered isonomic, they are: I – the norm must not singularize an individual; II – distinguishing criterion must not reside in the facts themselves; III – there must be a logical connection between the norm and the inequality it intends to reduce ; IV – the norm must be a representation of constitutional values; and V – the norm must not be interpreted in a way to include meanings not literally expressed. After the test, it was concluded that the three of them utilize distinguishing criterion which are part of the facts themselves; that there is no logical relation between the norm and the inequality it intends to reduce in the three cases and lastly these norms do not represent the constitutional values they should be instead promoting. Therefore, they can be deemed unequal.

Keywords: Tax exemption. Unconstitutionality. Property tax. Real State Transfer Tax. Service Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. IGUALDADE	10
1.1 Duas Concepções filosóficas sobre a igualdade.....	10
1.2 A igualdade no direito brasileiro.....	14
1.3 A igualdade tributária.....	15
2 A ISENÇÃO DE ISS PARA ARTISTAS LOCAIS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA	17
2.1 A norma não deve singularizar um indivíduo.....	19
2.2 Os critérios discriminadores não devem residir nos fatos.....	19
2.3 A norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja combater.....	21
2.4 Norma deve observar os valores constitucionais.....	24
2.5 Norma interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos.....	27
2.6 Conclusões sobre a constitucionalidade sobre a isenção de ISS para artistas locais do Município de Fortaleza.....	28
3 AS ISENÇÕES DE IPTU E ITBI PARA OS FUNCIONÁRIOS DA PREFEITURA DE FORTALEZA	30
3.1 A norma não deve singularizar um indivíduo.....	33
3.2 Os critérios discriminadores não devem residir nos fatos.....	33
3.3 A norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja combater.....	37
3.4 Norma deve observar os valores constitucionais.....	38
3.5 Norma interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos.....	40
3.6 Conclusões sobre a constitucionalidade da isenção de IPTU e ITBI para os servidores do Município de Fortaleza.....	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS	46

INTRODUÇÃO

Este trabalho nasce da inquietação do autor ao se deparar com algumas isenções quando estudando o Código Tributário da cidade de Fortaleza. Seriam essas isenções justas? Quer dizer, estariam elas de acordo com a igualdade constitucional? Há motivos para a diferenciação por elas estabelecida?

Para responder a esses questionamentos deu-se uma investigação que parte das noções mais antigas sobre o significado da igualdade, passando pela mudança de entendimento que se deu no iluminismo, até o significado atual de igualdade como o aspecto central do Estado social e origem de todos os direitos de sua geração¹.

A igualdade no direito tributário é ainda mais importante, pois o poder de tributar é provavelmente o mais invasivo dentre todas aquelas atribuídos ao Estado. É por isso que ele deve ser exercido sob forte limitação constitucional, sendo a principal dessas limitações a igualdade. Devemos, portanto, tentar estabelecer parâmetros para testar a constitucionalidade não só dos tributos cobrados, mas também das isenções concedidas.

As isenções são, segundo Hugo de Brito Machado, exceções feitas pela lei à regra jurídica da tributação. Sendo assim, o mesmo rigor de igualdade exigido quando da tributação, deve ser exigido da isenção. As isenções por parte da União e do Estado, pela abrangência, maior fiscalização. Contudo, no caso das normas municipais, a situação não se repete. Inclusive, do ponto de vista de medidas jurídicas cabíveis de aplicação, o controle concentrado de constitucionalidade dessas normas está restrito à Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Sendo assim, muitas vezes, essas normas passam despercebidas da imprensa e conseqüentemente da sociedade em geral, o que beneficia uma minoria de representantes dos interesses especiais em detrimento da sociedade como um todo.

Objetiva-se, portanto, com este trabalho, trazer luz a diversas isenções que ofendem a isonomia, no já regressivo sistema tributário brasileiro.

A primeira isenção em análise é a que trata do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano - para os servidores da Prefeitura Municipal de Fortaleza e suas autarquias. A redação do artigo é a seguinte:

Art. 281. É isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:
II - o imóvel edificado de propriedade de servidor público ativo ou inativo da administração direta, das autarquias e das fundações e de empregado público ativo ou inativo das sociedades de economia mista e das empresas públicas do Município

¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 384.

de Fortaleza, utilizado exclusivamente para sua residência;

A segunda segue a mesma linha da primeira, pois tem como sujeito passivo os mesmos funcionários públicos só que dessa vez isentos de pagar o ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

Art. 300. São isentos do pagamento do Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI):

I - a transmissão de imóvel residencial, quando adquirido por servidor público ativo ou inativo da administração direta do Município de Fortaleza, das suas autarquias e fundações, desde que não possua outro imóvel residencial no Município de Fortaleza e o faça para sua moradia;

Cabe aqui uma observação, a lei utiliza a expressão servidor público, que é interpretada em sentido amplo, para abranger tanto os estatutários, quanto os celetistas – empregados públicos. Durante o trabalho são utilizadas as expressões ‘servidores’ e ‘funcionários’, ambas como o mesmo significado, o de servidor *lato sensu*.

Já a terceira isenção analisada é em relação ao ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, na qual o município isenta os artistas que realizem espetáculos, mas desde que sejam domiciliados em Fortaleza há mais de 02 (dois) anos.

Art. 227. São isentos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:

IV - os artistas locais, pessoas físicas, que realizem pessoalmente espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos ou de dança no Município de Fortaleza;

§ 2º Para fins do inciso IV deste artigo, é considerado artista local o profissional que cria, interpreta ou executa espetáculo teatral, musical, circense, humorístico ou de dança preponderantemente no território do Município de Fortaleza e que seja domiciliado no Município há mais de 02 (dois) anos.

O trabalho está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo discutimos sobre o significado da igualdade, apresentamos duas correntes filosóficas (que acreditamos serem as principais) sobre o tema, descrevemos a positividade da igualdade nas constituições brasileiras e o significado da igualdade tributária na Constituição atual. No segundo capítulo é feita a análise da constitucionalidade da isenção de IPTU e ITBI e no terceiro a análise da isenção de ISS.

No trabalho que segue procuramos trazer argumentos sólidos, baseados em dados e exemplos. Esperamos que o leitor encontre aqui elementos suficientes para formar sua opinião, mesmo que ela divirja da do autor.

1 IGUALDADE

A igualdade, em sentido amplo, foi definida por Humberto Ávila como “uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”². Essa definição é bastante objetiva e atende aos requisitos necessários para este estudo.

Há uma discussão interessante no Direito sobre a diferenciação das normas entre regras, princípios, políticas e até mesmo postulados. Essa diferenciação se fez ainda mais presente quando da ascensão do pós-positivismo.

Em termos gerais, para Alexy, os princípios são mandamentos de otimização³, ou seja, representam direito *prima facie*, devendo ser ponderados. Por outro lado, as regras, como definidas por Dworkin, possuem aplicação tudo-ou-nada, não permitindo nenhuma forma de sopesamento⁴, já que elas possuem somente a dimensão da validade, enquanto que os princípios possuem a dimensão de peso.

Apesar de essa ser uma questão interessante para os limites da aplicação do direito, no nosso estudo, ela não é relevante. Aqui é suficiente a definição em sentido amplo como a apresentada por Humberto Ávila no primeiro parágrafo. E as expressões princípio, regra e postulado são utilizadas todas no mesmo sentido.

1.1 Duas concepções filosóficas sobre a igualdade

Na antiguidade, os filósofos gregos se dedicaram bastante ao estudo da igualdade. Dentre eles, Aristóteles assume posição de relevo. Para ele, o ser humano deveria buscar o bem - o fim de toda a ciência e arte, o motivo de qualquer atividade ser realizada. A realização dos diversos bens teria o propósito de levar à felicidade – o sumo bem. Sendo assim, o filósofo reconhece que o meio mais eficaz para buscar esse sumo bem é a política, pois enquanto determinadas atividades trazem bens individuais, a política é a ciência que tem por objeto o interesse coletivo. A política, por sua vez, tem como bem a justiça, considerada por muitos filósofos gregos, inclusive Aristóteles, como uma espécie de igualdade⁵. Daí

² ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008. p.43.

³ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

⁴ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014. pp. 39-44.

⁵ ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. 1. ed. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 43.

advém a preocupação do filósofo com o tema. Pois, da igualdade se chega à justiça, que é, por sua vez, a chave para a felicidade.

A primeira noção que vem à mente ao pensar em isonomia, é tratar a todos da mesma forma. Porém, Aristóteles, sabendo que não somos todos iguais, logo concluiu que tratar a todos de maneira igual levaria a um processo de desigualdade.

Ora, em que consistem a igualdade e a desigualdade? É o que devemos saber. A questão não é nem alheia à política, nem destituída de dificuldade. A igualdade parece ser a base do direito, e o é efetivamente, mas unicamente para os iguais e não para todos. A desigualdade também o é, mas apenas para os desiguais. (ARISTÓTELES, 2003, p.99)

É exatamente dessa citação que muitos sintetizam a máxima de que igualdade seria tratar os iguais igualmente e os desiguais de forma desigual.

Contudo, cabe aqui lembrar que os gregos acreditavam na perfeição e finitude do cosmos, onde cada elemento tinha sua função definida, sua razão de existir. Pois, Zeus, após vencer a guerra dos Deuses, quando matou Cronos, seu pai, casou-se com Métis, a deusa sapiência e da astúcia. Após uma profecia que revelou que Métis daria luz a um Deus mais poderoso do que ele, Zeus decide ingeri-la. Sendo assim, Zeus adquire a sabedoria, qualidade essa que ele utilizará para organizar todo o universo, colocando tudo nos seus devidos lugares⁶.

Portanto, dentro dessa visão cósmica, na qual se insere Aristóteles, os escravos nasceram para serem escravos; os aristocratas para a aristocracia; e os filósofos, dotados pela natureza com a capacidade de pensar, receberam do universo sua função de raciocinar. Todos deveriam assim agir de acordo com os planos desenhados por Zeus.

A sociedade de Aristóteles era baseada em uma desigualdade natural, o que em tese tornaria mais fácil discriminar. Ainda assim, não havia consenso sobre a porção de igualdade que caberia a cada um, como o pensador grego sabiamente escreveu: “de maneira bastante ordinária os homens são maus juízes a seu próprio respeito”⁷. Sendo assim, não seria confiável um método de justiça onde as definições de igualdade ficassem a cargo de só um pequeno grupo de indivíduos, pois isso desembocaria, inevitavelmente, em mais desigualdades:

⁶ HESÍODO. Teogonia, a origem dos Deuses. 3. ed. São Paulo: Iluminuras, 1995. p.51.

⁷ ARISTÓTELES. A política – a igualdade e seus limites. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2003. p.99.

A igualdade da qual resulta a justiça ocorre, como igualmente o demonstra a nossa Ética, nas pessoas e nas coisas. Concorde-se facilmente sobre a igualdade das coisas. Sobre a das pessoas erguem-se protestos, porque mais uma vez os homens se tornam cegos sobre si mesmos e tendo, de uma e de outra parte, razão até certo ponto, querem dar a seu direito uma extensão ilimitada. (ARISTÓTELES, 2003, p.99)

Uma das críticas fundamentais que se faz a essa definição de Aristóteles que ela não responde nosso questionamento por completo. Pois, apesar de ser fundamental o tratamento desigual na busca da igualdade, ela não nos diz quem são os iguais e quem são os desiguais. Sem isso, nada pode ser feito.

O segundo ponto na história que merece destaque é o período que sucede o medievo, uma época que foi influenciada por um movimento filosófico conhecido como iluminismo.

Essa corrente de pensamento representou, dando continuidade ao antropocentrismo do renascimento, a elevação da condição da pessoa humana como sujeito de direitos fundamentais, dentre eles a igualdade. Immanuel Kant definiu Iluminismo como “a saída do homem da sua menoridade de que ele próprio é culpado. A menoridade é a incapacidade de se servir do entendimento sem a orientação de outrem”⁸.

Lembremos que a Europa, durante o período da Idade Média, apesar de viver sob a influência do cristianismo, representava uma sociedade de classes, de raríssima mobilidade, formada basicamente por camponeses, clérigos e nobres⁹. No entanto, com o advento do crescente comércio, vinha surgindo uma classe de comerciantes, chamados de burgueses. E esses novos pensamentos encontraram lugar fértil nessa sociedade em transformação, que já não aceitava viver sobre o *Old Regimen*.

Uma das obras que marcam essa transição no pensamento sobre o que é o ser humano e qual o sentido de igualdade é o “Discurso sobre a origem da desigualdade entre os homens” de Jean-Jacques Rousseau. Ela surge instigada por um concurso promovido pela academia de Dijon, quando em 1753 propõe a pergunta “qual a origem da desigualdade entre os homens e se ela é autorizada pela lei natural”.

A resposta de Rousseau tornou-se uma das obras fundamentais para entender a história do pensamento humano. Ele começa sua tese com uma abordagem antropológica, que

⁸ KANT, Immanuel. Resposta à pergunta: o que é o iluminismo, in A paz perpétua e outros opúsculos. Lisboa: Edições 70, 1990. p.1.

⁹ HOBBS, Eric. The age of revolution, 1789 - 1898. 1.ed. New York: Vintage Books, 1996. p. 8-9.

procura entender o homem no seu estado natural. Na natureza, nada é igual. E, apesar de que, quando o homem vivia no estado de natureza, não havia a desigualdade social, mas também não havia a igualdade natural¹⁰. Ou seja, a regra da natureza é a desigualdade. Para Rousseau, essa manifestação era clara e se dava através das diferenças na “força, na idade, na saúde e nas generalidades do espírito e da alma”¹¹.

O filósofo francês vai inclusive levantar a tese de que no surgimento da linguagem havia uma palavra para cada objeto. Por exemplo, duas árvores que hoje denominamos com o mesmo nome, por entendermos serem da espécie (ou seja, iguais), no nascimento da fala possuíam expressões diferentes para designá-las. Até porque, nenhuma árvore, por mais que sejam da mesma espécie e em muito se pareçam, são realmente iguais. E ainda, a capacidade de identificar pontos em comum e classificar objetos em categorias surge, para Rousseau, em um momento posterior ao da linguagem mais básica.

A igualdade é, portanto, uma invenção humana.

Sendo assim, tanto pela antropologia, como pela linguagem, fica demonstrada a beleza da igualdade. Ou seja, os seres humanos são capazes de superar as desigualdades naturais para tentar estabelecer uma certa igualdade entre si, contrariando e modificando sua natureza.

É daí que vem o conceito de ser humano para os iluministas. São humanos todos aqueles que são capazes de negar sua própria natureza. Nas palavras de Rousseau: “uma diferença incontestável entre o homem e o animal, é que o homem pode se aperfeiçoar, o animal morre como nasceu. A natureza manda em todos os animais, mas o homem resiste”¹².

Assim, estão lançadas as bases para a superação do modelo grego de igualdade, que defendia a isonomia somente entre aqueles que possuíam características iguais. Agora, a igualdade é, em tese, devida a todos os seres humanos, unidos pela sua resistência à natureza.

Após a apresentação sucinta dessas duas correntes filosóficas, passamos para como a igualdade entrou no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁰ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. São Paulo: Edipro, 2015. p.40-41.

¹¹ op. cit.

¹² op. cit. p.44-46.

1.2 A igualdade no direito brasileiro

Por entenderem, de maneira unânime, ser a igualdade basilar, todas as constituições brasileiras trouxeram esse princípio expresso. Sendo portanto a primeira a fazê-lo, a Carta Magna monárquica de 1824. Ela teve a sua versão do princípio que foi mitigada em outros artigos, já que também reconhecia expressamente a superioridade do Imperador e dos nobres. Podemos até dizer, que por ser um documento elaborado no período de transição entre as duas vertentes de pensamento do tópico anterior, ela começava a reconhecer a igualdade de uma forma geral, ainda com alguns resquícios do pensamento estabelecido na antiguidade e que continuou durante o medievo. Era assim seu texto:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

XIII. *A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, o recompensará em proporção dos merecimentos de cada um.* (nosso grifo)

No texto fica claro, inclusive, que a igualdade a que se refere a Constituição é a formal, ou ainda, a igualdade como direito fundamental de primeira geração na classificação de Paulo Bonavides. O professor cearense lembra que na primeira geração a igualdade é aquela jurídica do liberalismo, que visava colocar a todos os cidadãos em um mesmo nível perante o Estado, com os mesmos direitos e deveres. A igualdade no seu sentido material só surgirá com a nova forma de Estado, o social, que no Brasil ficará representado pela Constituição de 1989¹³.

Conforme ressalta Bonavides, o princípio da igualdade material é o centro medular do Estado moderno – o social – e de todos os direitos da ordem jurídica. A importância do princípio está também relacionada com o fato de que ele transcende gerações, tendo surgido sob a roupagem de igualdade formal no Estado liberal juntamente com a liberdade. Depois, a igualdade assume sua nova forma, a material, e passa a ser figura central na segunda geração de direitos fundamentais¹⁴.

Prosseguindo, as constituições de 1891, 1937 e 1946 se limitaram a trazer somente o texto: “todos são iguais perante a lei”. No entanto, as constituições de 1934 e de 1967 complementaram a frase, acrescentando critérios perante os quais não seriam admitidas

¹³ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 384-385.

¹⁴ op. cit.

distinções. Na Constituição de 1934 o texto trazia: “não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas”.

E a de 1967 tinha escrito: “sem distinção, de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas”. Essa Constituição, vale lembrar, escrita durante a ditadura militar brasileira, foi chamada por Paulo Bonavides e Paes de Andrade de “farsa constituinte”¹⁵. Inclusive, Afonso Arinos chegou a escrever: “o Governo ordenava, assim, ao Congresso que agisse de acordo com suas instruções, e ele se submeteu, para evitar mal maior”¹⁶. Todavia, dada a tamanha importância da igualdade, ela entrou para o texto constitucional, mesmo que somente como elemento figurativo. Até a frase “não haverá distinções por motivo de idéias políticas” veio expressa.

A Constituição vigente trouxe o princípio da igualdade logo no seu artigo 5º, que dá seguimento a uma série de direitos e garantias constitucionais. O texto, além de declarar a igualdade, proíbe qualquer tipo de discriminação. Ficou assim a redação final: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

1.3 A igualdade tributária

Quando passamos a analisar a igualdade no Direito Tributário, o tema ganha ainda mais importância. Isso acontece porque esse ramo do Direito trata da relação mais antiga do Estado com seus subordinados. Pois, já no seu nascimento, o Estado precisa de fundos para se financiar. E esses fundos serão obtidos com base no patrimônio dos cidadãos. Existe, portanto, uma transferência de riquezas unilateral.

Por se tratar de um tema tão importante e com tantas implicações na vida das pessoas, é fundamental que os princípios do Direito Tributário sejam sólidos, coerentes, e, mais importante, que sejam respeitados. Pelo menos essa é a regra nos regimes tidos como democráticos, quer dizer, aqueles que fazem parte do Estado Democrático de Direito.

¹⁵ BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. História constitucional do Brasil, cit, p.415-417 *apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.197

¹⁶ FRANCO, Afonso Arinos de Melo. Direito constitucional, cit, p.177-178 *apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 198

Até porque, o Direito Tributário se coloca como uma barreira no intuito de limitar o poder de império do Estado. E a igualdade é valor essencial para essa análise.

Contudo, como já vimos, a igualdade de que tratamos aqui não é somente a formal, e sim a material. Essa última se utiliza da capacidade de desigualar para igualar. O professor Hugo de Brito Machado fala muito bem sobre o assunto, ele escreve que “a lei sempre discrimina, já que ela existe justamente para disciplinar as desigualdades materiais”. No cerne do problema está, portanto, “saber quais os critérios admissíveis e quais os que implicam lesão ao princípio da isonomia”.¹⁷

Esse princípio está expresso no artigo 150 da Constituição:

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;

Sendo assim, é muito importante que estabeleçamos critérios para essa análise, de forma que consigamos identificar se a norma que desigualar é necessária ou é injusta.

Diante das diversas possibilidades de escolhas para a análise do valor equitativo da norma, a desenvolvida pelo professor Celso Antônio Bandeira de Mello parece ser a mais adequada. Apesar de não ter sido pensada para testar a igualdade de normas tributárias, ela visa analisar as normas diferenciadoras que não estabelecem restrições diretas a uma coletividade, mas sim inauguram vantagens para um grupo específico.

Em outras palavras, quando nos debruçamos sobre o estudo de normas isentivas, nos encontramos em uma situação que não se encaixa nas classificações tradicionais, como a de Jellinek, que diferencia a relação do indivíduo com o Estado nos status positivo (*civitatis*) e negativo (*libertatis*)¹⁸. No caso das isenções tributárias a concessão se encontra em uma zona intermediária, pois o estado abre mão do poder de tributar e que coloca seus sujeitos em condição de desigualdade nessa relação prestacional. Por tudo isso, o método do professor Bandeira de Mello foi escolhido por melhor se encaixar nessa peculiaridade.

Passamos então aos próximos capítulos onde analisaremos a constitucionalidade das isenções.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 38.

¹⁸ JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. rev. e aum. por Walter Jellinek. Berlim, 1922. p. 354.

2 A ISENÇÃO DE ISS PARA ARTISTAS LOCAIS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Das três isenções apresentadas neste trabalho, a do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza para artistas locais residentes em Fortaleza há pelo menos dois anos, é a mais recente. Ela foi introduzida no sistema normativo pela Lei municipal 9.867 de 26 de dezembro de 2012¹⁹, de iniciativa da prefeita da época Luizianne de Oliveira Lins.

A lei, que tratava exclusivamente dessa isenção, trazia já no seu primeiro artigo a expressão ‘artistas locais’. A definição viria somente no parágrafo 1º, ao estabelecer que são locais aqueles que “tenham no município de Fortaleza o centro de suas atividades habituais, bem como seu domicílio”. Houve também a ampliação do significado legal do termo ‘artista’ para abranger os técnicos de espetáculos de diversão e até os DJs, desde que sejam

¹⁹ Lei 9.867 de 26/12/2012. Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) os artistas locais, profissionais ou amadores, que prestem, no município de Fortaleza, como pessoa física, os serviços descritos no item 37 da lista de serviços anexa ao Regulamento do ISSQN (Decreto nº 11.591/2004), desde que satisfaçam as seguintes condições:

I - o artista local deve estar e permanecer adimplente com suas obrigações tributárias junto ao Fisco Municipal, bem como deve manter, devidamente atualizado, o seu Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS) junto à Secretaria de Finanças do Município;

II - o artista local deverá informar ao seu público o benefício da isenção de ISSQN que lhe foi concedido pela Prefeitura Municipal de Fortaleza a cada apresentação e/ou espetáculo que realizar.

§ 1º Consideram-se artistas locais, profissionais ou amadores, aqueles que tenham no município de Fortaleza o centro de suas atividades habituais, bem como seu domicílio, há pelo menos 2 (dois) anos, e que estejam inscritos no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS) deste município.

§ 2º Equipara-se ao artista local, para os fins da isenção concedida por esta Lei, os técnicos de espetáculos de diversão, assim definidos pela Lei nº 6.533/1978, regulamentada pelo Decreto Federal nº 82.385/1978, desde que cumpram os requisitos apontados nos incisos I e II, e § 1º, deste artigo.

§ 3º A isenção tratada nesta Lei estende-se também aos DJs locais, pessoas físicas, desde que atendam ao disposto nos incisos I e II, e § 1º, deste artigo.

§ 4º O artista local que desenvolver outras atividades diversas da tratada neste dispositivo deverá recolher normalmente os impostos que venham a incidir sobre essas atividades.

Art. 2º A isenção de que trata esta Lei fica garantida, desde que observados os incisos I e II do art. 1º deste normativo:

I - às instituições sem fins lucrativos, quando congreguem artistas locais e figurem como parte contratada (pessoa jurídica) nos contratos de prestação dos serviços descritos nesta Lei;

II - ao empreendedor individual, nos termos definidos pela legislação federal e local específicas;

III - às organizações não governamentais (O.N.G.) que congreguem artistas locais e prestem, como pessoa jurídica, os serviços definidos como isentos por esta Lei.

Art. 3º Ficam igualmente isentos do pagamento do ISSQN os espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos, de dança e folclore, definidos no item 12 da lista de serviços anexa ao Regulamento do ISSQN (Decreto nº 11.591/2004), desde que sejam apresentados exclusivamente por artistas locais.

Parágrafo único. Os espetáculos mencionados no caput deste artigo, quando envolverem apresentações apenas de artistas não locais, ou um misto de artistas locais e não locais, não terão direito à isenção de ISSQN, devendo a tributação incidir normalmente e o imposto ser recolhido de forma integral, nos moldes do que preconiza o art. 39 do Regulamento do ISSQN (Decreto nº 11.591/2004).

Art. 4º Ficam remetidas, a partir do início da vigência da presente Lei, as dívidas tributárias relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), anteriores à sua edição, para os artistas locais que satisfaçam as condições indicadas no art. 1º desta Lei.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

‘locais’. Além disso, estão isentos também os “espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos, de dança e folclore” desde que compostos somente por ‘locais’. O parágrafo único do artigo 3º é bem claro ao descrever que espetáculos de artistas ‘não locais’ ou ‘mistos’ não terão direito à isenção.

A referida lei foi revogada, contudo praticamente a mesma redação foi mantida na Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013, na última versão compilada do Código Tributário do município de Fortaleza:

Art. 227. São isentos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:
 IV - os artistas locais, pessoas físicas, que realizem pessoalmente espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos ou de dança no Município de Fortaleza;
 V - os espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos ou de dança realizados diretamente por artistas locais ou promovidos por entidades beneficentes de assistência social e executados exclusivamente por artistas locais;
 § 2º Para fins do inciso IV deste artigo, é considerado artista local o profissional que cria, interpreta ou executa espetáculo teatral, musical, circense, humorístico ou de dança preponderantemente no território do Município de Fortaleza e que seja domiciliado no Município há mais de 02 (dois) anos.

Logo à primeira vista, saltam aos olhos as expressões ‘locais’, ‘não locais’ e ‘mistos’. Elas são discriminações claras estabelecidas pela lei e que já de início parecem entrar em contradição com o comando constitucional do art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua *procedência ou destino*” (grifos do autor).

Porém, para se fazer uma análise mais detalhada, como se propõe o trabalho, é preciso adentrar na razão do critério discriminador, pois, a mesma Constituição, permite a diferenciação entre contribuintes de acordo com a origem ou destino, desde que ela atenda a princípios considerados mais caros pelos constituintes, como por exemplo o desenvolvimento regional e a redução da desigualdade social. Seria esse o caso?

Passamos, portanto, ao estudo dos cinco critérios estabelecidos pelo professor Bandeira de Mello²⁰. Para ele, a norma isonômica deve atender a cinco demandas, quais sejam: I – a norma não deve singularizar um indivíduo; II – os critérios discriminadores não devem residir nos fatos; III – a norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja tratar; IV – a norma deve atender aos valores constitucionais; e V – a norma não deve ser interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos.

²⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, cit., p.47-48.

2.1 A norma não deve singularizar um indivíduo

Norberto Bobbio, quando descrevendo as classificações das normas jurídicas sob um ponto de vista formal, diferenciou-as entre singulares e gerais, abstratas e concretas. Para o jurista italiano, as normas gerais são aquelas que descendem das proposições lógicas universais, ou seja, aquelas destinadas a uma coletividade, enquanto que as individuais singularizam um único destinatário²¹. Já as normas concretas são aquelas que se exaurem em uma situação, enquanto que as abstratas permanecem válidas mesmo após sua aplicação.

Há normas jurídicas individuais e concretas, por exemplo, a sentença jurisdicional. Contudo, a regra é que a norma jurídica seja geral e abstrata, inclusive, essa é, como já mencionado no trabalho, a tão falada igualdade formal, a segunda das garantias constitucionais dos direitos fundamentais de primeira geração, precedida pela liberdade²².

No caso em questão a norma não parece singularizar o indivíduo, a escolha dos termos deixa claro que ela é, em tese, geral e abstrata. Inclusive, nos parágrafos que definem melhor os termos do artigo isentivo, o texto amplia o significado de determinadas palavras, como por exemplo, artista, para incluir tanto os profissionais como os amadores, desde que sejam locais.

Portanto, desse vício a norma não parece a sofrer.

2.2 Os critérios discriminadores não devem residir nos fatos

O segundo preceito que a norma igual deve ter é não adotar critérios discriminadores que não residam nos fatos, ou seja, a norma deve utilizar um fator alheio a si para diferenciar. Um exemplo interessante é que uma norma que estabelece isenções tributárias a médicos ou advogados de determinada cidade só porque nela residem é, de acordo com o preceito, desigual. Contudo, seria possível estabelecer, e de fato existe, uma diferenciação de gratificações para policiais federais estacionados nas fronteiras. No entanto, essa diferenciação se deve às condições de trabalho na fronteira (fator alheio) e não simplesmente pelo fato de ser fronteira (fato em si). É, portanto, possível, que exista uma região de fronteira onde o trabalho não é tão penoso ou perigoso. Para estes a norma desigual não deve atuar, sob pena de ferir a igualdade. É o que esclarece Celso Antônio Bandeira de Mello:

²¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. rev., 1. ed. imp. São Paulo: Edipro, 2014, p. 177-183.

²² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 385.

“Poderão, isto sim – o que é uma coisa bastante diversa – existir nestes vários locais, situações e circunstâncias, as quais sejam, elas mesmas, distintas entre si, quando, então, por condições próprias suas, elementos diferenciais pertinentes. Em tal caso, não será necessária a demarcação espacial, mas o que nelas exista, a razão eventualmente substancial para justificar discriminação entre os que se assujeitam – por sua presença contínua ali – àquelas condições e demais pessoas que não enfrentam idênticas circunstâncias” (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p.62).

Para Mello, existem fatores que são neutros, como por exemplo, a localidade e o tempo. Esses fatores neutros são inidôneos para discriminar, pois em si nada significam. Eles necessitam contudo de outros fatores, que analisados conjuntamente permitem a desigualdade. Pois, não há como se desequiparar pessoas quando nelas não se encontram fatores desiguais.

Na situação em estudo, para que a norma seja considerada igual, seria necessário que residir no município de Fortaleza tornasse de alguma forma o trabalho artístico mais dificultoso, ou seja, merecedor de subsídios. Seria necessário que os residentes da capital do Ceará estivessem em condições de uma desigualdade inferior em relação aos mesmos artistas das cidades vizinhas, na região metropolitana, e do interior. Não parece ser esse o caso.

Em termos econômicos, a renda per capita anual de Fortaleza em 2014, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE era de R\$ 22 mil²³, enquanto que no mesmo período, a renda per capita do Estado do Ceará foi de pouco mais de R\$ 14 mil. Além disso, Fortaleza concentra, de acordo com estimativas já de 2017, 2,6 milhões de pessoas, quase 30% da população total do Estado, composta por 9 milhões de indivíduos²⁴. A combinação de uma maior população e uma economia mais forte traz, na realidade, vantagens àqueles artistas que residem em Fortaleza quando comparados com os residentes das outras cidades do Estado.

Os defensores da norma poderiam ainda argumentar que não podemos nos esquecer que Fortaleza, quando comparada com outras cidades do país encontra-se em uma situação inferior em termos econômicos e de incentivos à cultura. Essa diferença seria, portanto, fundamental para a discriminação.

Porém, em um país de dimensões continentais como o Brasil, a distinção se estabelecerá, na prática, entre os indivíduos que residem nas cidades mais próximas, ou aquelas que dependem economicamente de centros mais avançados, como é a relação da capital Fortaleza com as cidades do interior. E é nesses parâmetros que devem ser estabelecidas as comparações de critérios escolhidos para discriminar.

²³ Produto interno bruto brasileiro por cidades - IBGE. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/xtras/temas.php?codmun=230440&idtema=16>>. Acesso em 13/11/2017.

²⁴ População brasileira por cidades - IBGE. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-detelhe-de-midia.html?view=mediaibge&catid=2103&id=1328>>. Acesso em 13/11/2017

2.3 A norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja combater

Aqui entramos no terceiro ponto necessário para a equidade normativa, a norma precisa guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que se deseja tratar. Um problema importante dessa análise é a identificação da desigualdade que se deseja combater. Pois, se um pesquisador, ao ler a lei, faz sua interpretação da desigualdade e depois a crítica, perde a objetividade necessária para um estudo independente. Contudo, muitas vezes a norma não traz expressamente sua razão de ser, e o processo legislativo que a deu origem não é também claro nesse sentido.

Felizmente para o nosso estudo, a lei que estabeleceu essa isenção é específica e recente, sendo assim, podemos ler a mensagem enviada pela Prefeita de Fortaleza à época – Luizianne Lins ao Presidente da Câmara de Vereadores de Fortaleza, solicitando a aprovação da norma²⁵. A Prefeita, no terceiro parágrafo da mensagem 14 de 24 de março de 2011, escreve o seguinte:

A intenção da proposta tem por objetivo promover e apoiar o desenvolvimento da cultura no Município, assim como fomentar a propagação da educação fiscal com a consequente conscientização dos cidadãos sobre a importância dos tributos para a manutenção e desenvolvimento do Município. (grifo do autor)

Do texto extraímos duas justificativas principais para a proposição da norma: desenvolver a cultura no Município e fomentar a educação fiscal dos cidadãos.

A primeira e provavelmente a mais importante das duas razões para a isenção é declarada pela Prefeita como a necessidade de “promover e apoiar o desenvolvimento da cultura no Município”.

²⁵ Mensagem da Prefeita na íntegra: Excelentíssimo Senhor Vereador Presidente, Tenho a honra de submeter à consideração desta Augusta Casa Legislativa o Projeto de Lei que estabelece a isenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para artistas locais, profissionais ou amadores, assim como os espetáculos teatrais, musicais, circenses, humorísticos, de dança e folclore, realizados pelos mesmos, no Município de Fortaleza, desde que satisfeitas as condições estabelecidas nesta iniciativa.

Integra a proposição legislativa a exigência de regularidade do artista local no que pertine ao cumprimento das obrigações tributárias para com o Fisco Municipal, assim como necessidade de manter, devidamente atualizado, o seu Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS) junto à Secretaria de Finanças. Exige-se, igualmente, que seja informado ao público, pelo artista quando da realização dos espetáculos, sobre o benefício concedido pela Prefeitura de Fortaleza.

A intenção da proposta tem por objetivo promover e apoiar o desenvolvimento da cultura no Município, assim como fomentar a propagação da educação fiscal com a consequente conscientização dos cidadãos sobre a importância dos tributos para a manutenção e desenvolvimento do Município.

Diante do exposto, face ao interesse público devidamente justificado, solicito a Vossa Excelência e a seus dignos pares apreciar a matéria de que ora se cuida, bem como, aproveitando o ensejo, renovar protestos de elevada estima e consideração.

Ainda no plano formal, sem avaliar os efeitos práticos da isenção, cabe o questionamento, essa norma guarda relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja combater? Apesar de não ter declarado expressamente, o que se infere da norma é que há uma desigualdade entre artistas ‘locais’ e ‘não locais’, estão os ‘locais’ em condição de inferioridade. Para tanto, é preciso isentar os locais.

Porém, o caso é justamente o contrário. Como observamos no tópico anterior, essa desigualdade, quando comparada com relação à renda e população (mercado consumidor), traz na verdade uma vantagem para os residentes na cidade de Fortaleza em relação aos demais moradores de outras cidades cearenses.

Mesmo assim, pode-se inferir também que a Prefeita pressupõe que há uma desigualdade cultural no Município de Fortaleza, ou seja, há uma menor produção cultural em comparação com outras cidades e isso justificaria a concessão. Logo, precisamos responder: a isenção de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os artistas locais promove e apoia o desenvolvimento da cultura no Município?

Sob um ponto de vista estritamente econômico a resposta é claramente sim. Com a isenção, o preço dos espetáculos culturais tende a diminuir e, em obediência às leis de oferta e de demanda do mercado, mais pessoas deverão ter acesso à esse tipo de cultura o que provavelmente contribuirá para ao incremento cultural.

Contudo, se a intenção é realmente promover a cultura no Município, por que somente os artistas locais são isentos? Não são capazes de promover a cultura local os artistas que residem em outros municípios? Não seria inclusive a promoção de culturas de origens diferentes algo capaz de contribuir ainda mais para a cultura do Município de Fortaleza?

Com esses simples questionamentos, conseguimos demonstrar que apesar de a isenção promover em um primeiro momento a cultura, barateando os preços dos espetáculos de artistas ‘locais’, não fica estabelecido um nexo lógico entre a finalidade de promoção da cultura e a isenção desses artistas. Pois, caso fosse essa realmente a intenção, seria mais coerente com o objetivo, isentar todos os artistas que promovem cultura em Fortaleza.

Ora, a medida adotada seria o equivalente ao Estado, no intuito de promover o comércio de automóveis, decidir isentar todos os automóveis de cor preta do Imposto sobre Veículos Automotores – IPVA. A medida certamente faria aumentar a venda de carros de cor preta, mas jamais justificaria a relação dela com seu propósito que é a aumentar o comércio de automóveis.

O que se argumenta é que a inclusão de um fator arbitrário, no exemplo – a cor preta, e no caso estudado – ser ‘local,’ torna incongruente a norma e seu objetivo

Ainda, podem alguns argumentar que em vez de escrever “no Município”, em sua mensagem, a Prefeita tentou escrever “do Município”. Portanto, a intenção da norma nesse caso seria a de promover uma cultura tipicamente fortalezense, que divulgasse as raízes culturais próprias da cidade.

Deixando de lado um debate importante sobre se há realmente uma cultura especificamente municipal e se seria necessário ou até mesmo ético subsidiá-la, até porque não é esse o objetivo do trabalho, remanesce a pergunta: só os artistas que residem em Fortaleza podem promover a cultura fortalezense? A regra de isenção não deveria portanto ser alterada para incluir todos aqueles que fomentam a cultura local?

De qualquer um dos dois modos possíveis de interpretação da mensagem da Prefeita, observa-se, portanto, uma série de contradições invencíveis que nos compõem a afirmar que não existe relação lógica entre a desigualdade estabelecida e a intenção da norma isentiva.

Em um segundo momento, observamos que a Prefeita justifica a isenção tributária como forma de conscientizar os cidadãos da importância de pagar impostos. Há uma contradição importante aqui.

Essa justificativa da Prefeita tem sua origem provável no inciso III, do artigo 1º da referida lei: “o artista local deverá informar ao seu público o benefício da isenção de ISSQN que lhe foi concedido pela Prefeitura Municipal de Fortaleza a cada apresentação e/ou espetáculo que realizar”.

Contudo, a mera informação de uma isenção não gera, de nenhuma forma, a educação tributária tão necessária à nossa sociedade. Mais parece uma tentativa de promoção do grupo político apoiador da medida do que a real intenção de comunicar a importância dos tributos. Até porque, a melhor maneira de conscientizar cidadãos do seu dever de contribuir para a manutenção e o desenvolvimento do Município é, sem sombra de dúvidas, cobrar e arrecadar o tributo, estabelecendo orçamentos com transparência e implementando a participação popular direta na decisão sobre o seu gasto. A população precisa perceber que seu esforço para a manutenção da máquina pública trará retorno à sociedade e não será destinado aos cofres particulares dos corruptos.

Essa campanha, portanto, não se faz através de uma simples comunicação de uma isenção para os espectadores do evento. É preciso que os cidadãos entendam a tributação e suas isenções como justas, essa é a verdadeira consciência fiscal.

É isso que o professor Hugo de Brito Machado explica quando trata do tema da educação fiscal e da conscientização da importância do tributo para o custeio das atividades essenciais do Estado:

Só um trabalho lento de conscientização das pessoas, capaz de fazê-las acreditar que obedecer às leis é o melhor caminho para a harmonia social, poderá fazer com que o ordenamento jurídico seja mais eficaz. (...) A consciência fiscal, que aos poucos vai se formando entre nós leva as pessoas a não aceitarem a tributação acima de certos limites. Afinal, um sistema tributário que impõe uma carga excessiva aos indivíduos não é justo, e ainda quando venham a ser aprovadas leis que imponham tributos mais elevados a tendência é que ocorra evasão; ou, em outras palavras, a tendência será no sentido de que essas leis não sejam obedecidas. (...) E não devemos esquecer que na avaliação do que seja um sistema tributário justo um dos critérios geralmente utilizados pela população consiste na qualidade dos serviços públicos. É que, a rigor, o tributo é o preço pago pelo contribuinte para ter os serviços essenciais do Estado. (MACHADO, 2015, p.46-47)

Sendo assim, concluímos que a isenção proposta não é a medida mais eficaz para a promoção da cultura no Município, assim como também não contribui para a educação fiscal daqueles residentes na cidade de Fortaleza.

2.4 Norma deve observar os valores constitucionais

O quarto ponto de análise repousa sobre a adequação da norma aos valores constitucionais. A Constituição Federal de 1988, de caráter material, traz de forma expressa e implícita diversos valores. A promoção da cultura, ponto importante na norma que estabelece a isenção, é um de seus valores principais.

O professor Paulo Bonavides lembra que a cultura é um dos direitos fundamentais de segunda geração, o que para o nosso trabalho é bastante relevante, pois esses direitos “nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula”²⁶.

Ou seja, é justamente a igualdade material que, na opinião de Bonavides, justifica o direito à cultura. Ora, se a igualdade material exige tratamento diferenciado para os desiguais e um tratamento igual para os que estão em condição de igualdade, o respeito à regra da igualdade importa em estabelecer uma diferenciação.

²⁶ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.578.

Inclusive, esse é um dos postulados propostos por Robert Alexy, quando do estudo da igualdade, que diz assim: “se não houver razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento desigual, então, o tratamento igual é obrigatório”²⁷. Ele enfatiza ainda que não havendo a possibilidade de um tratamento desigual, “o enunciado geral de igualdade estabelece um ônus argumentativo para o tratamento desigual”²⁸.

Portanto, apesar de em um primeiro momento a isenção não ofender, e sim promover o valor cultural, quando a promoção desse valor é analisada sob o ponto de vista da igualdade, percebemos que não há motivos para desigualar.

Ainda, a cultura não é o único valor constitucional relacionado à norma. Inclusive, um princípio constitucional muito importante é o da não discriminação entre bens e serviços pela origem ou destino. Ou seja, uma proibição expressa à desigualdade desarrazoada. Aliás, essa proibição tem origem na remota Constituição de 1967, que assim dizia logo no seu início: “Art 9º - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios”.

Inclusive, o professor Aliomar Baleeiro escreveu com base naquela Constituição:

“As isenções, reduções de tributos e outros benefícios tributários não podem discriminar, utilizando-se de critérios arbitrários, não razoáveis ou não justificáveis. Um dos critérios, que deve levar em si a presunção de irrazoável, é o da diferenciação geográfica, por Estado, afrontoso do princípio vinculado à unidade econômica. Não importa que o ato seja originário do Poder Legislativo. Desde que o critério utilizado para diferenciar, na concessão de benefícios, isenções ou incentivos, seja arbitrário, evidencia-se a inconstitucionalidade.” (BALEIRO, 2003, p.937)

Há, obviamente, ponderações a esse princípio no próprio documento legal. Até porque o princípio, como definido por Ronald Dworkin, funciona de forma diferente das regras na sua estrutura lógica. Enquanto que as regras são aplicadas como tudo-ou-nada, os princípios são padrões que devem ser observados por uma exigência de justiça e equidade²⁹. Ou em outras palavras, como escreveu Alexy, os princípios são direitos fundamentais *prima facie* que representam mandamentos de otimização e que, portanto, devem ser sopesados quando da análise conjunta com outros princípios³⁰.

É por isso, que a Constituição já determina que, se for para reduzir uma desigualdade social ou regional, a discriminação é aceitável. Pois, a redução dessas desigualdades é um objetivo da Constituição expresso no art. 3º, inciso III.

²⁷ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p.408.

²⁸ op. cit. p.409.

²⁹ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p.36-38.

³⁰ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p.136-139.

Contudo, a discriminação aqui pesa sobre aqueles artistas de cidades vizinhas, que, como mencionado, são mais pobres do que a capital. Sendo assim, a medida acaba por aumentar a desigualdade. Ela contraria ao mesmo tempo a não discriminação de bens e serviços de acordo com a origem e o destino assim como a redução das desigualdades regionais e sociais.

Outro importante valor que se relaciona com a norma é o da liberdade econômica e da livre iniciativa. Eles estão expressos logo no art. 1º, inciso IV, quando a Constituição descreve seus fundamentos.

Dessa forma, a Constituição de 1988, apesar do seu caráter social e de sua tentativa de estabilização através da interferência do Estado em setores econômicos com vistas a promover esses direitos sociais, o mesmo documento estabelece limitações a esse poder interventivo.

Por isso, que a Constituição de 1988, mesmo tendo uma natureza mista intervencionista, comanda que o Estado quando faça interferências não afete a liberdade de concorrência entre os indivíduos, como é dito:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

É fundamental que se tenha em mente, portanto, que as interferências nas relações econômicas entre privados, como é o caso desta isenção, devem ser embasadas na promoção dos direitos sociais.

Conforme argumentamos acima, esse não parece ser o caso, e a consequência direta dessa interferência é que aqueles ‘não locais’ terão que competir com os ‘locais’ subsidiados e para tanto ou diminuirão suas rendas ou serão preteridos pelos contratantes de eventos culturais.

Fica assim prejudicada a livre concorrência, outro valor garantido pela ordem econômica constitucional³¹, como bem lembra Eros Grau. Pois, quando o empreendedor do espetáculo artístico calcular os valores necessários para o evento, tenderá a preferir aqueles que residem em Fortaleza, pois sobre esses incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

³¹ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

E por último e talvez mais importante, precisamos analisar a norma em face do princípio da capacidade contributiva. A capacidade contributiva vem expressa na Constituição no parágrafo 1º, artigo 145:

“§ 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.

A capacidade contributiva determina que aqueles que possuem mais recursos devem ter maior participação na divisão dos custos do Estado. Contudo, a norma não parece observar essa distinção, isentando todos os artistas residentes de Fortaleza sem nenhuma diferenciação em relação ao patrimônio.

Como bem lembra Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva recebe sua importância da necessidade que Estado tem de tributar para se financiar. Ainda mais no caso brasileiro, pois o acordo social desenhado na Constituição de 1988 faz da tributação algo fundamental para que o Estado consiga arcar com a promoção dos direitos sociais. Logo, diante da necessidade e em conluio com a solidariedade, que é pedra angular da Constituição, passa a ser uma questão de equidade que aqueles que mais podem contribuam de acordo³².

2.5 Norma interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos

Há ainda uma quinta questão a ser analisada, e ela diz respeito à interpretação que inclui significados não literalmente expressos na norma.

A preocupação com a igualdade neste ponto vem do fato de que a norma poderia ser igual e passar em todos os testes anteriores, ainda assim, se for interpretada com a inclusão de significados que divergem do seu sentido original, seria possivelmente desigual.

Inclusive, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello lembra que a proibição da interpretação extensiva da lei que estabelece a diferença existe para preservar o princípio da igualdade³³, ele escreveu assim:

Não se podem interpretar como desigualdades legalmente certas situações, quando a lei não haja “assumido” o fator tido como desequiparador. Isto é, circunstâncias ocasionais que proponham fortuitas, acidentais, cerebrinas ou sutis distinções entre categorias de pessoas não são de considerar. Então, se a lei se propôs distinguir pessoas, situações, grupos, e se tais diferenciações se compatibilizam com os princípios expostos, não há como negar os discrimens. Contudo, se a distinção não

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.339-345.

³³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, cit., p.47-48.

procede diretamente da lei que instituiu o benefício ou exonerou de encargo, não tem sentido prestigiar interpretação que favoreça a contradição de um dos mais solenes princípios constitucionais. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p.45)

Ou seja, qualquer método interpretativo escolhido não deve ser utilizado para contradizer um dos princípios constitucionais mais importantes. É por isso que, na esfera tributária, o Código Tributário Nacional traz no seu artigo 111, inciso II, a regra: “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção”.

Naturalmente, como bem lembra o professor Hugo de Brito Machado Segundo, a lei não veda o uso de outros tipos de interpretação na concessão de isenções, até porque a isenção deve-se ajustar a uma realidade. Contudo, estão vedados o uso da analogia e da interpretação extensiva para alcançar nos tribunais hipóteses não originalmente previstas na norma original³⁴.

De qualquer forma, na análise feita sobre a norma que isenta ISS para artistas locais não foram encontrados julgamentos que demandassem a interpretação do Poder Judiciário. E por isso, somente podemos concluir que, até o presente momento, não há essa interpretação extensiva descabida.

Além disso, a norma traz definições precisas nos seus conceitos e nas suas discriminações entre ‘locais’, ‘não locais’ e ‘mistos’, o que por si só já dificultaria qualquer forma de estender o significado da mesma. Por esse critério somente a norma não pode ter sua equidade questionada.

2.6 Conclusões sobre a constitucionalidade sobre a isenção de ISS para artistas locais do Município de Fortaleza

Em resumo: a norma isentiva do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza para artistas que residam há pelo menos dois anos no Município de Fortaleza é inconstitucional.

É verdade que ela é geral e abstrata, como deveria, e que não tem sua aplicação, quando interpretada, desviada do seu sentido original, até porque ainda não houve oportunidade de manifestação do judiciário na questão. Contudo, há outros fatores que determinam sua inconstitucionalidade.

³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código tributário nacional. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

Primeiramente, a lei adota critério discriminador que reside exclusivamente nos fatos, ou seja, elege somente o local como forma de estabelecer diferença, e como vimos anteriormente, o local é um fator neutro e por isso não deve ser utilizado exclusivamente para diferenciar cidadãos.

Em segundo lugar, a lei, apesar de possuir alguma relação lógica entre a desigualdade que deve ser combatida e a discriminação, até porque os serviços culturais prestados por 'locais' ficarão menos custosos para os consumidores, essa relação acaba sendo injustificada diante do objetivo declarado pela norma. Quer dizer, se a intenção declarada da Prefeita foi a de promover a cultura no Município, o caminho lógico a ser percorrido é através da isenção do Imposto sobre Serviços para todos aqueles que promovem a cultura no território de sua competência e não para um grupo especial, sem qualquer justificativa.

Como ressaltamos, essa medida é tão ilógica como a de um Governador, que, na tentativa de promover o comércio de carros, decide isentar os automóveis de cor preta do pagamento do Imposto sobre Veículos Automotores. Como defendemos, é até possível, no caso, que o número de carros comercializado aumente, mas não há congruência lógica entre a escolha da cor do carro e o alvo da medida.

Ainda no segundo ponto, a Prefeita declara que a norma visa à educação, e a promoção da consciência fiscal, menos sentido lógico há aqui do que na primeira intenção. Apesar de a lei obrigar o artista beneficiado a declarar a sua isenção a seu público, isso não significa de forma nenhuma educar, mas simplesmente promover determinada administração. Educação fiscal, como vimos, faz-se através de orçamentos transparentes, combate à corrupção e, principalmente, com a cobrança e a arrecadação de impostos, e não com sua isenção.

Por último, apesar de a norma trazer *prima facie* a valorização da cultura, um valor constitucional, ela acaba por desrespeitar outros valores constitucionais fundamentais como o não estabelecimento de diferenças de origem/destino de pessoas e bens além de desconsiderar a capacidade contributiva, algo fundamental para a própria estrutura do Direito Tributário.

3 AS ISENÇÕES DE IPTU E ITBI PARA OS FUNCIONÁRIOS DA PREFEITURA DE FORTALEZA

O Município de Fortaleza premia seus funcionários com isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e sobre a Transmissão de Bens Imóveis Intervivos - ITBI.

Apesar de os dois impostos serem analisados em um mesmo tópico neste trabalho, já que possuem características similares quanto aos seus sujeitos passivos isentos – os servidores públicos municipais – e terem bens imóveis como integrantes de seus fatos geradores, essas duas isenções têm origens distintas.

O IPTU é descendente de um tributo brasileiro muito antigo, conhecido como Décima dos Rendimentos dos Prédios Urbanos, instituído pelo Rei Dom João VI, após sua chegada ao Brasil, através do alvará de 27 de junho de 1808³⁵. Como é de se esperar, esse tributo sofreu muitas alterações ao longo da sua história, assim como foi objeto de diversas isenções, algumas inclusive muito parecidas com a do presente tópico.

Contudo, precisamos fazer um corte histórico para delimitar nosso estudo. Partimos então de meados da década de 60, quando já conseguimos identificar os traços da origem da isenção que explicam como ela chegou ao seu formato atual.

Antes da publicação do Código Tributário Nacional, em 25 de outubro de 1966, havia um Código Tributário Municipal que previa a isenção de IPTU para os funcionários públicos da União, do Estado e do Município. Contudo, ele limitava a isenção aos imóveis cujo valor não ultrapassasse 200 vezes o salário mínimo mensal vigente no Município³⁶.

Entretanto, com a publicação do novo código nacional, houve um esforço para a aprovação de um novo documento normativo municipal que estivesse adequado às novas exigências da lei federal. Para tanto, foi editada a Lei nº 3.636 de 14 de novembro de 1968. Essa lei trouxe a mesma isenção do documento anterior, mas retirou o limite de duzentos salários mínimos municipais para a concessão da isenção. O artigo 35 do documento dizia assim:

Art. 35. São isentos do imposto predial: I – o prédio pertencente a funcionário público ou autárquico da União, do Estado e do Município, ativo ou inativo, a seus

³⁵ Leis do Brasil, 1808.

³⁶ Esse é o conteúdo da mensagem 828 de 14 de novembro de 1968 enviada à Câmara Municipal de Fortaleza pelo Prefeito José Walter Barbosa Cavalcante. Na mensagem, ele se utiliza desse argumento para justificar o veto que daria ao artigo da isenção no Código Tributário Municipal de 1968, quando os vereadores mantiveram a isenção, mas retiraram o limite de duzentos salários mínimos por imóvel.

filhos menores e incapazes herdeiros do imóvel, bem como a sua viúva, enquanto não contrair núpcias e desde que não possua outro prédio no Município.

Por causa da retirada do limite, o Prefeito José Walter Barbosa Cavalcante vetou o artigo. No veto ele cita como primeira razão o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. A mensagem 828 de 14 de novembro de 1968 traz o seguinte texto:

A iniciativa do Executivo, em vetando aquele dispositivo, prende-se ao fato de que a isenção concedida àqueles funcionários, sem qualquer restrição, acarretará, como adiante se verá, sensível redução na arrecadação do referido tributo, além de ampliar o favor, em relação ao que vem sendo concedido nos últimos anos. Como sabe V. Exs., o Código Tributário em vigor concede isenção aos funcionários da União e do Estado, mas limita o favor a imóveis cujo valor não ultrapasse 200 vezes o salário mínimo mensal vigente no Município, beneficiando apenas os funcionários de menor capacidade contributiva e possuidores de casa própria mais modesta.

O segundo motivo levantado pelo Prefeito é o da perda de arrecadação, que representava uma parte significativa do orçamento municipal, e, portanto, fundamental para o pagamento dos salários dos próprios servidores. A mensagem diz assim:

Para conhecimento de V. Exa. e dos demais ilustres membros desta Augusta Casa, darei a seguir alguns dados positivos sobre o comportamento da arrecadação do Imposto Predial, nos exercícios de 1967 e 1968, quando a isenção era concedida com a limitação a que me referi.

Em 1967, o Imposto Predial rendeu aproximadamente Cr \$700.000,00 (setecentos mil cruzeiros). No corrente exercício, a receita oriunda desse imposto não ultrapassará a casa dos Cr \$800.000,00 (oitocentos mil cruzeiros), quantia esta inferior à que a Prefeitura dispense mensalmente com o seu funcionalismo. No orçamento para 1969, a receita proveniente desse imposto é prevista em NCr. 1.500,00 (hum mil e quinhentos cruzeiros novos), já levando em conta que os funcionários da União e do Estado, conforme o projeto original passariam a contribuir com o seu tributo integralmente, isto é, não mais gozariam da isenção do Imposto Predial.

Mencionada quantia não será, de modo nenhum, atingida, se permanecer a ampliação do benefício da isenção, nos moldes do dispositivo vetado. ***Cerca de 50% (cinquenta por cento) dos imóveis cadastrados em Fortaleza, de um total de 110.000 unidades, pertencem ao funcionalismo público e autárquico das três esferas administrativas, o que dá uma ideia da queda de receita que se operará no próximo exercício, como resultado da ampliação do favor fiscal.***

Sendo o imposto, por sua própria definição, uma distribuição dos encargos entre os que possuem capacidade contributiva, ***este Executivo ao invés de aumentar os valores dos imóveis ou a alíquota e, assim, o imposto devido, preferiu retirar as isenções a funcionários, a fim de que a carga tributária não recaia numa pequena parcela de contribuintes.*** Com essa orientação entendemos a filosofia do próprio Sistema Tributário Nacional, que recomenda maior amplitude do princípio da generalidade dos tributos com o fim de se obter o aumento da arrecadação sem a majoração das alíquotas respectivas. (grifo nosso)

Sendo assim, devido ao veto, por dois anos não houve isenção de IPTU em Fortaleza para os servidores de nenhum dos entes, nem mesmo para os municipais. Porém, em 1972 é publicada a Lei nº 4.144 de 29 de dezembro que revoga completamente o diploma de 1968 e traz novamente a isenção, dessa vez sem abranger os servidores do Estado e da União e também sem estabelecer um valor máximo para o imóvel isento. Entretanto, ela trouxe a

limitação de que o imóvel precisava ser destinado à residência do servidor. A alínea a, inciso I, do artigo 131 da lei traz a seguinte redação:

Art. 131. São isentos do imposto predial e territorial urbano: I – o imóvel construído: a) pertencente a funcionário municipal sob o regime estatutário, ativo ou inativo, a seus filhos menores ou incapazes, bem como à sua viúva enquanto não contrair núpcias, quando nele residam.

A norma isentiva de 1972 é praticamente a mesma da vigente atualmente, que é a contida na Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013, também conhecida como o Código Tributário do Município de Fortaleza:

Art. 281. É isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: II - o imóvel edificado de propriedade de servidor público ativo ou inativo da administração direta, das autarquias e das fundações e de empregado público ativo ou inativo das sociedades de economia mista e das empresas públicas do Município de Fortaleza, utilizado exclusivamente para sua residência;

Quanto ao ITBI, a primeira lei a trazer sua isenção foi a Lei nº 6470/89. Essa lei teve uma particularidade interessante, pois foi uma tentativa do Prefeito Ciro Ferreira Gomes de unificar todas as isenções municipais espalhadas no ordenamento jurídico. Mas, após ser enviada à Câmara Municipal, a lei foi acrescida de um festival de emendas isentivas, as quais, em sua grande maioria, foram posteriormente derrubadas pelos vetos do Prefeito. Aliás, nos vetos, o Prefeito cita com maestria os princípios constitucionais tributários para negar o direito a tratamento diferenciado a diversas classes que conseguiram incluir suas emendas na lei. Entretanto, não utilizou esses mesmos princípios para vetar as normas que isentam o funcionalismo público municipal.

Logo, a lei manteve a isenção aos servidores municipais com relação ao IPTU e ampliou o mesmo benefício ao ITBI. É importante lembrar que o ITBI e o ITCMD compunham somente um tributo de competência dos Estados. E foi justamente a Constituição de 1989 que, ao tratar o Município como ente autônomo, deu a ele um novo tributo de sua competência. Sendo assim, o Município de Fortaleza, imediatamente após receber sua competência e tendo a possibilidade de aumentar sua arrecadação para melhorar os serviços públicos, decidiu no sentido contrário, e acabou por isentar seus servidores.

De posse do contexto histórico dessas isenções, passemos à análise das suas constitucionalidades, de acordo com o modelo do professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Relembrando, há ofensa ao princípio constitucional da igualdade quando: I – a norma singulariza um indivíduo; II – a norma adota critérios discriminadores que não residem nos fatos; III – a norma não guarda relação de pertinência lógica com a desigualdade que se deseja

tratar; IV – a norma no tratamento desigual contraria os valores constitucionais; e V – a norma é interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos.

3.1 A norma não deve singularizar um indivíduo

Como primeiro teste proposto pelo trabalho, a norma deve ser geral e abstrata. Pois, por mais que seja possível para uma norma se restringir a um indivíduo e se esgotar em uma situação fática, e ainda assim não ser desigual, isso representaria uma rara exceção.

No capítulo anterior descrevemos os conceitos teóricos relativos às definições das normas individuais, coletivas, gerais e abstratas, que são também aplicáveis a este capítulo.

Aqui também cabe a mesma conclusão com relação ao ISS, a saber: a norma isentiva de IPTU e ITBI tem caráter geral e, apesar de beneficiar uma classe de indivíduos – servidores municipais –, não os singulariza. Pelo contrário, ela abrange a todos os níveis da categoria, inclusive aqueles com as mais variadas remunerações.

3.2 Os critérios discriminadores não devem residir nos fatos

Neste tópico deve-se analisar se o critério discriminador reside nos fatos ou fora dele. Para tanto, o primeiro passo é isolar tal critério. No nosso caso, o fator é ser funcionário público.

Como vimos, para que a isenção seja considerada justa, é necessário que haja um outro fator que a justifique. Pois, a simples condição de funcionário público não é suficiente para merecer de tal benesse. Ou seja, para que seja justa a isenção, os funcionários públicos devem estar submetidos a uma carga de trabalho superior, ou a uma remuneração média inferior, ou a condições de aposentadoria piores, ou ainda qualquer outra situação que os coloque em condição de inferioridade em relação às outras categorias profissionais.

Seria esse o caso? Servidores públicos do Município estão submetidos a condições de trabalho mais rígidas que os trabalhadores da iniciativa privada? Os vencimentos no setor público são inferiores, em média, aos pagos aos funcionários de empresas particulares? Suas aposentadorias requerem maior tempo de contribuição ou possuem remuneração inferior? Há situações fáticas de inferioridade em relação aos servidores municipais quando comparados a todos os outros grupos?

Para responder a essas perguntas consultamos trabalhos importantes, principalmente na área econômica, que possam fornecer uma visão geral sobre o funcionalismo público no Brasil, no Estado do Ceará e no Município.

Cabe aqui um alerta de que, em um trabalho como este, não se pretende demonstrar com a rigidez metodológica e precisão estatística necessárias tal comparação. Contudo, baseado em alguns indícios, acreditamos poder transmitir uma ideia de como se dá essa comparação na realidade brasileira.

Um primeiro dado interessante a ser analisado foi o publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, quando da realização da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio – PNAD de 2017. Essa pesquisa constatou que em 2016, no Brasil, o funcionalismo público ganhava em média 63,8% a mais do que a média daqueles com carteira assinada, essa inclusive foi a maior diferença da série histórica da pesquisa, que se justifica pelo movimento de redução de 1,3% no valor dos salários na iniciativa privada em relação a 2015, enquanto que os servidores públicos tiveram seus vencimentos aumentados em 1,5% também em relação ao mesmo ano³⁷.

Os professores da UNICAMP, Vaz e Hoffman, publicaram ainda em 2007 uma análise da pesquisa PNAD sob o título: remuneração nos serviços no Brasil: o contraste entre funcionários públicos e privados. De um modo sucinto, a conclusão do estudo foi que a diferença se deve basicamente a dois fatores, o primeiro está relacionado ao nível educacional maior dos funcionários públicos e o segundo à estabilidade que o Estado garante àqueles que contrata enquanto que os trabalhadores celetistas estão vulneráveis às variações no desempenho da Economia, que no nosso país são frequentes³⁸.

Contudo, há também outros fatores que são analisados pelo trabalho e cabem serem mencionados aqui, mesmo que seja de uma forma superficial. Os pesquisadores escreveram suas conclusões assim:

A decomposição do hiato salarial entre os dois grupos no componente que se deve a diferenças de atributos – escolaridade, idade, distribuição geográfica – e no componente residual, que expressa a segmentação entre os dois mercados de trabalho, revelou que tanto o efeito de médias quanto o de parâmetros cresceram de 1992 para 2005. Entretanto, como este último cresceu mais intensamente, aumentou sua participação na explicação da diferença total das médias dos logaritmos dos rendimentos das duas categorias de trabalhadores, diminuindo, portanto, a parcela

³⁷ A pesquisa pode ser encontrada no site do IBGE – PNAD, sob o nome de Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua. Disponível em: https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=149. Acesso em 13/11/2017.

³⁸ VAZ, Daniela Verzola; HOFFMANN, Rodolfo. Remuneração nos serviços no Brasil: o contraste entre funcionários públicos e privados. In Economia e Sociedade, Campinas, v. 16, n. 2 (30), p. 199-232, ago. 2007. p. 230

do hiato de rendimentos que pode ser explicada pelas diferentes características das duas categorias de pessoas ocupadas. (...)

A elevação do nível educacional dos trabalhadores em serviços do setor privado formal não impediu, entretanto, que seu rendimento médio sofresse queda contínua entre 1998 e 2003. Isto indica que estes trabalhadores não conseguiram converter a melhoria alcançada em seus atributos produtivos em ganhos salariais, seja porque não conseguiram repor as perdas salariais causadas pela inflação, seja porque as remunerações pagas nas novas vagas criadas neste setor são inferiores às verificadas nas antigas ocupações. Assim, mesmo dispondo de maior capacidade de negociação salarial que os trabalhadores informais, estes trabalhadores não conseguiram evitar um achatamento de seus salários.

É surpreendente que, no mesmo período em que os empregados formais do setor terciário privado tiveram crescimento de 4% em sua renda, a renda média dos funcionários públicos tenha crescido 35%. Elencamos duas hipóteses para este fenômeno.

Por um lado, a estabilidade do emprego público tornou os trabalhadores deste segmento menos vulneráveis às vicissitudes pelas quais passou a economia brasileira nos anos 1990, ao passo que, no setor privado, os trabalhadores enfrentaram ondas de demissão e posterior recontração a menores salários.

Por outro lado, podemos encontrar uma explicação para o aumento da renda média dos funcionários públicos no critério utilizado pelos governantes para, ao longo do período estudado, realizar o saneamento deste setor. Optou-se pela diminuição de cargos de suporte e a manutenção de profissionais considerados de áreas finalísticas, isto é, responsáveis pela formulação, fomento e execução das tarefas dos órgãos a que pertencem. Como consequência, a reforma empreendida eliminou principalmente cargos de menor qualificação e menores salários, contribuindo para o aumento da escolaridade média e do rendimento médio do setor. (VAZ, HOFFMAN, 2007, pp.230-231) (nossos grifos)

Em um estudo mais recente, publicado em 2013, intitulado: diferencial salarial público-privado e desigualdade de renda per capita no Brasil, dois analistas do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada – IPEA, Souza e Medeiros chegaram a conclusões parecidas:

Existe uma segmentação do mercado de trabalho brasileiro entre os setores público e privado no que diz respeito à determinação dos salários. Tal como ocorre em outros países, no Brasil os empregados do setor público tendem a receber rendimentos superiores aos dos empregados do setor privado. Essa diferença está relacionada a dois fatores. O primeiro é um efeito de composição, que ocorre porque a força de trabalho do setor público é composta por trabalhadores que, por terem maior nível educacional, tendem a receber salários maiores que os trabalhadores de menor qualificação, seja qual for o setor a que pertençam. O segundo é um efeito segmentação, cuja implicação para a determinação dos preços do trabalho se manifesta na existência de um diferencial salarial, na média favorável aos trabalhadores públicos, mesmo quando comparados a trabalhadores privados com características similares às suas. No Brasil o efeito composição tem muito mais peso sobre a desigualdade que o efeito segmentação. (SOUZA, MEDEIROS, 2013, p. 20)

O estudo, publicado na Revista de Estudos Econômicos da Universidade de São Paulo, vai além do anterior e chega a conclusões interessantes para o nosso trabalho sobre a desigualdade social resultante da desigualdade salarial entre essas duas categorias:

O diferencial salarial associado à segmentação público-privado é evidência da atuação de componentes institucionais importantes na determinação das desigualdades salariais no mercado de trabalho. Como essas desigualdades salariais contribuem para a desigualdade de rendimentos domiciliares, o Estado, ao determinar a política salarial com a qual tratará seus funcionários, afeta a desigualdade total no país. O impacto sobre a desigualdade do diferencial salarial

público-privado, no entanto, é pequeno. A vantagem salarial dos funcionários públicos não é desprezível, mas tem um efeito reduzido na determinação da desigualdade total no Brasil. Se fosse considerada apenas a distribuição dos rendimentos do trabalho, esse impacto seria superior ao obtido para a desigualdade total. A concentração dos rendimentos dos trabalhadores do setor público está fortemente associada a uma composição particular da força de trabalho nesse setor. Mesmo que não tivessem vantagens salariais e fossem remunerados de modo similar aos trabalhadores formais comparáveis do setor privado, esses trabalhadores tenderiam a ocupar os estratos mais altos da sociedade. Essa concentração é agravada pelo fato do diferencial salarial entre trabalhadores públicos e privados ser regressivo e altamente concentrado. Em uma estimativa mais conservadora o coeficiente de concentração na distribuição de rendimentos domiciliares per capita dos diferenciais positivos - isto é, dos prêmios salariais - alcança o nível de 0,863, quando o coeficiente de Gini³⁹ observado, já alto, é 0,540. (SOUZA, MEDEIROS, 2013, pp. 21 e 22)

Vale ressaltar, que os próprios autores reconhecem a limitação do estudo que se dispuseram a fazer. E que, devido ao escopo escolhido, eles não podem obter conclusões concretas com relação a quais políticas poderiam realmente reduzir as desigualdades sociais. Além disso, dado que se utilizaram de amostras em nível nacional, há também a dificuldade de se concluir objetivamente com respeito a comparação em estados e municípios específicos. Essa parte é especificamente enfatizada:

Outra limitação do estudo é que nada assegura que as conclusões obtidas para o Brasil como um todo se manteriam em uma análise de unidades geográficas menores. Embora estudos anteriores tenham indicado que as vantagens salariais dos trabalhadores do setor público sejam maiores entre os servidores públicos federais, os quais se concentram em algumas unidades da federação, é possível que estados e municípios com elevadas proporções de funcionários públicos os impactos sobre a desigualdade da supressão dos diferenciais salariais sejam superiores aos estimados para o Brasil. Apenas uma análise específica para essas unidades permitiria dizer se esse é realmente o caso.

Um outro fator importante de comparação são as condições e remunerações da aposentadoria. Como a aposentadoria dos trabalhadores da iniciativa privada é controlada pelo INSS, uma autarquia federal, que não dispõe de estatísticas públicas específicas para o Município de Fortaleza, a comparação em termos locais não foi possível.

Ainda assim, a nível nacional, a empresa de investimento Opus fez um estudo encabeçado pelo economista André Gammerman que concluiu que em média, um funcionário público aposentado tem remuneração de R\$ 9.000,00, enquanto que no setor privado, essa média é de apenas R\$ 1.000,00.

Entretanto, os mesmos pesquisadores do estudo anterior, Souza e Medeiros, do IPEA, divulgaram em uma entrevista ao jornal Valor Econômico, em março de 2017, uma

³⁹ O Coeficiente de Gini, uma ferramenta estatística usada para mensurar a distribuição das riquezas, ou seja, a desigualdade social, de um determinado lugar. Ele foi desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Ele é utilizado pelas Nações Unidas e é representado por um número que vai de 0 a 1, sendo 0 um país totalmente igualitário, com todas as pessoas recebendo a mesma renda, e 1 um país completamente desigual, em que apenas um indivíduo concentra toda a renda existente.

prévia dos dados de sua futura publicação, dessa vez sobre a comparação entre os aposentados dos dois setores, e eles concluíram que essa informação somente não é suficiente para apontar que os funcionários públicos são melhor remunerados quando aposentados. Isso acontece porque uma pequena parcela do funcionalismo estatal recebe a maior parte dos benefícios, eles concluíram no seu estudo que “o regime especial dos funcionários públicos civis e militares tem a renda quase duas vezes mais concentrada que o regime dos trabalhadores do setor privado”⁴⁰. Eles calcularam também o Gini para os aposentados e perceberam que enquanto “o coeficiente da Previdência para os trabalhadores CLT (RGPS) é 0,474, o do regime de previdência especial dos servidores públicos (RPPS), para funcionários da União, é de 0,822”⁴¹.

Portanto, para concluir o tópico, ao analisar superficialmente as condições de remuneração e aposentadoria entre os funcionários públicos e os privados, apesar de não podermos concluir, com segurança, devido às limitações da análise, que os funcionários públicos estão em vantagem em relação aos seus colegas da iniciativa privada, podemos reconhecer que pelo menos em condições de desigualdade eles não se encontram. E isso é o bastante para demonstrar que as isenções de IPTU e de ITBI são injustas.

Além disso, se existisse tal condição de desigualdade, não há nenhum indício em nenhum dos estudos de que ela estaria restrita aos servidores do Município. Portanto, para que fosse realizada a isonomia, ela deveria ser, no mínimo, ampliada a todos os outros funcionários públicos.

3.3 A norma deve guardar relação de pertinência lógica com a desigualdade que deseja combater

O terceiro critério pede que examinemos a relação entre a desigualdade a ser combatida e a norma. Aqui nossa análise é dificultada, pois não há registro, em nenhum documento, da intenção do proponente da lei. No caso do ISS tínhamos a mensagem enviada pela Prefeita à Câmara Municipal, explicitando suas razões. Aqui temos somente o aparecimento de uma isenção sem justificativa aparente.

⁴⁰ Artigo do jornal Valor Econômico em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4914686/servico-publico-puxa-desigualdade-na-previdencia>> Acesso em 13/11/2017

⁴¹ idem

Na introdução deste capítulo, quando relatamos a história do imposto, mostramos que os vetos que negaram a concessão da isenção aos servidores públicos estaduais e federais foram baseados no princípio da capacidade contributiva e na necessidade financeira da prefeitura, já que em 1968, de acordo com o Prefeito José Walter, 50% dos imóveis cadastrados pertenciam a funcionários públicos (de todos os entes). Entretanto, esses mesmos princípios poderiam ter sido avocados para negar também a isenção ao funcionalismo municipal, porém não só isso não ocorreu, como nem sequer qualquer motivo que justificasse a isenção foi declarado.

Sendo assim, ao não declarar o seu objetivo, a norma tornou-se injusta e também inconstitucional. Repetimos aqui o que concluiu Robert Alexy no livro *Teoria dos Direitos Fundamentais*, quando estabeleceu postulados para a igualdade em termos gerais: “uma diferenciação é arbitrária, e por isso, proibida, se não for possível encontrar um fundamento qualificado para ela”⁴². Como já também escrevemos no capítulo anterior, o doutrinador alemão entende que o ônus da prova é daquele que desigual, pois a igualdade é a regra.

Por isso, acreditamos que não é desonesto afirmar que a norma não possui motivo declarado, até porque, mesmo que tenha havido um motivo para essa isenção fosse instituída há sessenta anos, é obrigação do poder público realizar a revisão e a divulgação de tais motivos. Porque é dele o ônus.

O mesmo se aplica à situação da isenção do ITBI que foi instituída sem qualquer justificativa, como uma extensão da isenção de IPTU, que por sua vez já não apresentava nenhuma razão declarada.

3.4 Norma deve observar os valores constitucionais

Quando pensamos em analisar alguma isenção em face da Constituição da República, é interessante que lembremos que a própria Carta traz diversos casos de não incidência de tributos, que no caso, por estarem presentes no documento máximo do ordenamento jurídico brasileiro, convencionou-se chamar de imunidade.

Essas concessões devem servir de exemplo, como um guia, para todos os legisladores do país, de forma que os valores contidos nessas imunidades sejam replicados e não ofendidos. Aliomar Baleeiro lembra que as imunidades garantem direitos fundamentais

⁴² ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p.407-408.

como a liberdade religiosa – imunidade dos templos, de expressão – imunidade dos livros e audiovisual, direito à educação – imunidade às instituições de educação sem fins lucrativos, democracia – imunidade dos partidos políticos, etc⁴³.

Sendo assim, precisamos nos questionar, a isenção de IPTU e ITBI aos servidores municipais está em linha com esses valores?

As mensagens enviadas à Câmara Municipal pelos prefeitos José Walter Barbosa Cavalcante e Ciro Ferreira Gomes são de grande valia para nossa análise aqui.

Começando pelo Prefeito José Walter ele declara que vetou o artigo que concedia isenções sem limites para os servidores públicos dos três entes porque, caso não o fizesse, ele seria forçado a aumentar a alíquota dos outros contribuintes, que naquela época representavam somente 50% dos proprietários dos imóveis cadastrados na prefeitura. Nas palavras do Prefeito: “(...) este Executivo, ao invés de aumentar os valores dos imóveis ou a alíquota e, assim, o imposto devido, preferiu retirar as isenções a funcionários, a fim de que a carga tributaria não recaia numa pequena parcela de contribuintes”⁴⁴. O Prefeito continua lembrando que é “a filosofia do próprio Sistema Tributário Nacional que recomenda maior amplitude do princípio da generalidade dos tributos com o fim de se obter o aumento da arrecadação sem a majoração das alíquotas respectivas”⁴⁵.

A outra declaração foi a realizada pelo Prefeito de Fortaleza em 1989, Ciro Ferreira Gomes. Conforme também já mencionado, o contexto dela se dá em um documento que contém uma série de vetos, assinados quando o Prefeito propôs uma lei que unificou todas as isenções municipais com o intuito de adequá-las à recém-nascida Constituição.

Quando do veto a uma lei que isentava de ISS a toda e qualquer gravação áudio e vídeo, ele escreveu o seguinte:

Ademais, a isenção concedida de maneira abrangente e irresponsável, inviabiliza a missão do Município de satisfazer às necessidades públicas, que se tornam cada vez mais amplas, quando ao Estado se atribui a incumbência de promover o bem estar social. Tudo isso custa dinheiro. E é a aquisição de dinheiro que constitui a atividade financeira do Poder Público.

Assim, se as isenções são concedidas sem um critério justo, se inviabiliza a prestação de serviços cometidos⁴⁶. (nossos grifos)

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. 13. tr. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 113-114.

⁴⁴ Mensagem 828 de 14 de novembro de 1968 enviada à Câmara Municipal de Fortaleza pelo Prefeito José Walter Barbosa Cavalcante.

⁴⁵ idem

⁴⁶ Mensagem de veto do Prefeito Ciro Gomes às alterações legislativas realizadas pela Câmara Municipal de Fortaleza ao Projeto de Lei 087/89 que unificou as isenções tributárias do Município de Fortaleza.

Em outro momento, ao vetar uma norma que diferenciava entre servidores aposentados e os da ativa, ele escreveu:

Portanto, tratar diferentemente essas duas categorias de servidores, que hoje, com justiça, a Constituição equipara, seria ferir frontalmente o **princípio constitucional da isonomia**, consagrado no “caput” do art. 5º da Lex Magna⁴⁷. (nossos grifos)

E ainda, quando vetou a isenção de IPTU aos imóveis adquiridos por usucapião, como queria a Câmara Municipal, o Prefeito declarou:

A manutenção dessa hipótese de isenção se configura numa das maiores injustiças que se pode praticar através de uma lei, pois poder-se-ia encontrar casos em que pessoa bastante rica adquirisse uma quadra de terreno da Aldeota, por usucapião; construía um grande edifício, mas não pagava o IPTU, em razão da forma de aquisição do imóvel, enquanto um classe média que passou a vida toda se sacrificando, se privando de lazer, para comprar sua casa própria, se sujeita a pagar o referido tributo.⁴⁸

Como já escrito anteriormente, não é fácil entender o porquê de o Prefeito ter se posicionado dessa maneira com relação aos servidores estaduais e federais e de outra forma em relação aos municipais.

Contudo, fazemos das nossas as palavras dos prefeitos Ciro Gomes e José Walter para concluir que a isenção de IPTU e ITBI para os servidores municipais ofende a Constituição da República Federativa do Brasil.

Além disso, com relação ao IPTU, a Constituição já trouxe na sua redação original – art. 156, § 1º – a progressividade extrafiscal, de forma que a Propriedade cumprisse sua função social. Mais tarde, a norma ainda foi acrescida pela Emenda Constitucional 29 para incluir a figura a progressividade fiscal.

Ou seja, há uma preocupação importante de que o IPTU seja cobrado de acordo com a capacidade contributiva e isso não poderia estar mais explícito. Mesmo assim, os vereadores de Fortaleza contanto com a omissão dos prefeitos mantém vigente a isenção.

3.5 Norma interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos

O último ponto levantado pelo professor Celso Antônio Bandeira de Mello pede que analisemos se a interpretação, realizada pelo judiciário, inclui significados não literalmente expressos na norma.

⁴⁷ idem

⁴⁸ idem

Reforçamos que essa preocupação está relacionada com o fato de não permitir que juízes passem a estender a vantagem concedida a pessoas que não estão inclusas no exame de igualdade material, que em tese já foi realizado pelo Executivo. É até por isso que o CTN, no seu artigo 111, é expresso em sua declaração ao exigir que a lei que isenta seja interpretada de forma restritiva.

Portanto, assim como acontece com a isenção aqui analisada do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não há julgados que questionem a norma, e que pudessem assim possibilitar uma avaliação sobre se tal aplicação do Direito fere ou não o princípio da isonomia. Inclusive, a norma já é bastante inclusiva, não discriminando dentre as diversas categorias de servidores públicos.

3.6 Conclusões sobre a constitucionalidade da isenção de IPTU e ITBI para os servidores do Município de Fortaleza

Concluimos o capítulo reforçando o que já foi mencionado nos tópicos anteriores. Ou seja, as normas isentivas de IPTU e ITBI para os servidores públicos contidas na Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013 – Código Tributário do Município de Fortaleza – são inconstitucionais.

No primeiro tópico a norma sobrevive à análise desenhada por Bandeira de Mello, pois possui sim as características da generalidade e da abstração. Ainda, no último ponto, a norma não apresenta casos em que é interpretada além do significado que se propôs e também não parece, pela sua redação, ser capaz de ensejar tal hermenêutica. Aqui também ela não pode ter sua constitucionalidade questionada.

Contudo, ao analisar o critério utilizado para discriminar, concluimos que o único fator escolhido foi o de ser servidor público. Dessa forma, como ela não traz nenhuma outra razão além do fato de ter como empregador o Município, a norma deixa claro a sua inequidade injustificada.

Além disso, são fortes as evidências de que os funcionários públicos possuem mais riqueza e benefícios do que a média dos cidadãos, sendo assim, a desigualdade utilizada aqui visa desigualar ainda mais. Inclusive, estudos trazidos ao trabalho, como o realizado pelos pesquisadores do IPEA, apresentam indícios que as vantagens obtidas por tais

servidores acabam sim por contribuir para a desigualdade social no Brasil, contrariando um dos objetivos fundamentais da República, que é exatamente a redução da desigualdade social.

E por último, como mencionado pelos próprios ex-prefeitos, a norma fere um princípio base de todo o Sistema Tributário Nacional, que é o da capacidade contributiva, e acaba por fazer com que as alíquotas do outros contribuintes sejam majoradas para compensar a isenção injustificada de uma classe de servidores que é privilegiada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito a uma tributação justa é um dos mais antigos direitos fundamentais. Em 1215, a Magna Charta Libertatum já reconhecia a necessidade de um certo consentimento da sociedade para a instituição de tributos e até a necessidade de uma anterioridade de 40 dias para que as pessoas não fossem surpreendidas pela instituição de tributos:

(...) *Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino* (commue concilium regni), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres, (...)

(...) E, quando o conselho geral do reino tiver de reunir para se ocupar do lançamento dos impostos, exceto nos três casos indicados, e do lançamento de taxas, convocaremos por carta, individualmente, os arcebispos, abades, condes e os principais barões do reino; além disso, convocaremos para dia e lugar determinados, com *a antecedência, pelo menos, de quarenta dias*, por meio dos nossos xerifes e bailios, todas as outras pessoas que nos têm por suserano; e em todas as cartas de convocatória exporemos a causa da convocação; e proceder-se-á à deliberação do dia designado em conformidade com o conselho dos que não tenham comparecido todos os convocados. (...) (grifo nosso)

Contudo, é fundamental reconhecer também, que os tributos, e principalmente os impostos são condição da própria existência do Estado, como escreveu o professor Hugo de Brito Machado:

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

Portanto, fica claro que apesar de sempre cabível a discussão quanto ao tamanho do Estado, afinal estamos em uma democracia cujo alicerce fundamental é a liberdade de expressão, a extensão da esfera pública, pelo menos por enquanto, está posta e claramente determinada. A Constituição ordena que o Estado assegure aos cidadãos direitos sociais.

Logo, todos os entes públicos tem a obrigação de arrecadar todos os tributos constitucionalmente instituídos para que cumpram com seus deveres e tenham seus orçamentos equilibrados. Foi nesse espírito, inclusive, que foi escrita a Lei Complementar nº 101 de 2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Logo no seu primeiro artigo, ela traz o seguinte texto:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, *mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita*, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifo nosso)

O diploma legal acima referido preocupou-se em caracterizar como irresponsável a atitude política de descumprir a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita. Ora, sendo o Estado obrigado a prestar diversos serviços, é necessário que os agentes políticos atuem com a maior das precauções ao renunciar qualquer tipo de receita. Essa renúncia necessita, até mesmo para atender ao princípio republicano, que seja feita com o questionamento se esse é realmente o interesse da Sociedade.

É por isso, que Lei de Responsabilidade Fiscal segue na sua cruzada por um Estado financeiramente equilibrado e traz no seu artigo 11 como requisito da administração responsável arrecadar efetivamente todos os tributos de sua competência. Observe:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e *efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos. (grifo nosso)

O texto legal traz até como punição para o ente que renuncia receitas irresponsavelmente que não possa receber transferências voluntárias.

Essa situação se torna ainda mais relevante no momento atual de crise econômica em que os entes públicos passam por muitas dificuldades para cumprir seus orçamentos e até mesmo pagar os salários dos seus servidores.

Quanto às condições dos serviços e dos direitos sociais, muito se sabe que nem o Brasil, nem o Estado do Ceará, e nem o Município de Fortaleza cumprem a contento a ordem constitucional.

Além disso, devido à regressividade do sistema tributário brasileiro, a classe média acaba por arcar com uma parcela desproporcional dos gastos do Estado, e com razão, clama por um sistema tributário mais progressivo, como aliás, é a intenção do documento maior do ordenamento jurídico brasileiro.

É nesse contexto que devemos discutir as isenções de IPTU e ITBI para os servidores públicos municipais e de ISS para os artistas locais. Como apresentado no trabalho, essas normas são injustas pois desigualam aqueles que estão ou em situação de igualdade ou até mesmo se encontram em condições economicamente superiores. Além disso, elas são

também injustificadas, pois se utilizam de critérios que não são idôneos o suficiente para distinguir.

Mais do que isso, elas representam também um caso de irresponsabilidade fiscal, que acaba por prejudicar a prestação dos serviços públicos e transfere o custo desses serviços para uma base menor de contribuintes, contribuindo para a regressividade.

É preciso, portanto, que esses privilégios sejam extintos em nome da preservação dos valores constitucionais e da legitimidade do Poder de Tributar, que é hoje bastante questionada. Essa ausência de respeito que o Estado aparenta ter com relação aos seus contribuintes é uma das principais causas fundamentais da evasão fiscal e um dos motivos justos para que muitos brasileiros apontem o Sistema Tributário Nacional como injusto.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 1. ed. São Paulo: Martin Claret, 2004
- _____. **A política – a igualdade e seus limites**. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2003
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. ed. mimeografada. São Paulo: 1984.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. 13. tr. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. **Direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BASTOS, Celso; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. v.2. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. rev., 1. ed. imp. São Paulo: Edipro, 2014.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- _____. **Ciência política**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2007
- BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOREK, Charles A. **Social Science Explanations for Disparate Outcomes in Tax Court Abuse of Discretion Cases: A Tax Justice Perspective**. *Capital University Law Review*,

n.33, maio, 2005. Disponível em: <<http://law.capital.edu/WorkArea/DownloadAsset.aspx?id=20813>>. Acesso em: 21 set. 2017.

BORGES, José Souto Maior Borges. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUASTINI, Riccardo. **Dalle fonti alle norme**. Turim, 1990.

HESÍODO. **Teogonia, a origem dos Deuses**. 3. ed. São Paulo: Iluminuras, 1995.

HOBBSAWN, Eric. **The age of revolution, 1789 - 1898**. 1.ed. New York: Vintage Books, 1996.

JELLINEK, Georg. **Allgemeine Staatslehre**. 3. ed. rev. e aum. por Walter Jellinek. Berlin, 1922

KANT, Immanuel. **Resposta à pergunta: o que é o iluminismo, in A paz perpétua e outros opúsculos**. Lisboa: Edições 70, 1990

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. **Fundamentos do direito**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

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

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Edipro, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA, Pedro H. G. F.; MEDEIROS, Marcelo. **Diferencial salarial público-privado e desigualdade de renda per capita no Brasil**. In Estudos Econômicos. vol. 43 nº1 São Paulo jan./mar. 2013

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VAZ, Daniela Verzola; HOFFMANN, Rodolfo. **Remuneração nos serviços no Brasil: o contraste entre funcionários públicos e privados**. In *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 16, n. 2 (30), p. 199-232, ago. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANA, Túlio. **Transparência pública, opacidade privada: o direito como instrumento de limitação do poder na sociedade de controle**. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

ZELINSKY, Edward A. **Are tax “benefits” constitutionally equivalent to direct expenditures?** *Harvard Law Review*. Revista 379, n.112, dec. 1998.