

1 - INTRODUÇÃO

É célebre a lição dada por Rui Barbosa na Oração aos Moços ao conferir que a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Foi a partir da redemocratização nacional e conseqüente promulgação da Constituição de 1988, que nos afastamos da denominada época dos “privilégios odiosos”, de modo que a relação fiscal entre Estado e cidadão foi reformulada, não mais se admitindo que o poder de tributar fosse pautado em aspectos subjetivos de aferição tributária, elegendo o fato gerador como verdadeiro critério material de deflagração da obrigação fiscal.

Nesse contexto, a aplicação da máxima latina *penucia non olet* ganha fundamental importância ao relembrar o célebre diálogo existente entre o Imperador Romano Vespasiano e o seu filho Tito no ato de discussão sobre os critérios de se estabelecer a imposição tributária de Roma sobre a utilização de banheiros públicos, constituindo o alinhamento atual do que se concebe sobre isonomia tributária conferida no art. 150, II, CF/88, pautando-se na necessidade de observância do núcleo da hipótese de incidência fiscal, tal como disposto no art. 118, Código Tributário Nacional.

Destarte, apesar do tributo ser uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrado mediante atividade administrativa vinculada, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, o contribuinte poderá deixar de recolher o tributo devido em virtude da preexistência de uma regra isentiva, tipicamente consolidada na exclusão do crédito tributário.

Contudo, a isenção tributária, ao ser instituída, não poderá estabelecer fator discriminante irrazoável ou irrelevante, sob pena de ferir os princípios constitucionais da isonomia constitucional tributária e, em sua decorrência, da capacidade contributiva, dispostos respectivamente nos artigos 150, II e 145, §1º, ambos da Constituição Federal.

O tema suscitado, diante de suas particularidades, possui extrema relevância para os cidadãos aracajuanos discriminados pela isenção tributária conferida pelo Código Tributário Municipal de Aracaju e, sobretudo, ao Estado, tendo em vista o dano ao erário que vem sendo

causado anualmente em detrimento da falta de recolhimento do IPTU e ITBI dos servidores públicos municipais de Aracaju que exercem atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju.

Sendo assim, a presente artigo tem como proposta a análise do princípio da isonomia tributária, o seu trato nos precedentes do STF e conseqüente necessidade de afastamento de comandos normativos incompatíveis com o texto constitucional, diante de flagrante inconstitucionalidade. Para tanto, objetiva-se demonstrar, através de uma pesquisa qualitativa embasada no discurso normativo, na doutrina jurídica, bem como nos comandos judiciais proferidos pelos Tribunais Superiores em casos análogos a transgressão dos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva por parte do artigo 164, "g" e o seu parágrafo único, do Código Tributário do Município de Aracaju.

2 – A ISONOMIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS ASPECTOS GERAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO

Paulo de Barros Carvalho ensina que para um tributo ser plenamente exigível se faz necessário observar a sua regra matriz de incidência tributária, ou seja, que ele possua elementos básicos destacados em uma estrutura lógica: hipótese e consequência. Na hipótese observam-se os critérios material, temporal e espacial. Já na consequência é possível constatar os critérios pessoal e quantitativo (CARVALHO, 2018, p. 112).

Nesse contexto, ganha fundamental importância a análise do critério material como elemento objetivo vinculado a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, evidenciando a hipótese de incidência fiscal (CARVALHO, 2018, p.280), isto é, o aspecto abstrato, necessário e suficiente, delimitado pelo legislador na lei, em que um fato da vida real dará ensejo ao fenômeno jurídico tributário (SABBAG, 2017, p.125).

É ambientado nesta realidade que se estrutura o princípio da isonomia tributária, pautada em aspectos objetivos de aferição fiscal, de modo que o legislador constituinte, seguindo a lição, consolidou no art. 150, II, CF/88, que é vedado aos entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, tratando da isonomia em seu sentido horizontal, pois se exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, mas deixando implicitamente a necessidade de tratamento

desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (ALEXANDRE, 2015, p. 96).

Portanto, é lícito afirmar que, havendo desigualdades relevantes e justificadora de tal discriminação, a CF/88 não apenas permite a diferenciação como também a estimula.

No caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), por exemplo, o art. 32, do CTN estabelece como critério material e, por consequência, hipótese de incidência, o fato de alguém ser proprietário de imóvel situado em zona urbana, reunindo em si a fruição da plenitude dos direitos dominiais de gozo, reivindicação, uso e disposição, tipicamente consolidado no art. 1.228, do Código Civil, como elementos de consolidação do *animus domini*, tal como conferido pelo Supremo Tribunal Federal em seus precedentes.

O que se observa, no caso, é que independentemente da condição do sujeito para o exercício de direitos e obrigações da vida civil, o mesmo será atingido pelo poder impositivo do Estado independente das circunstâncias, demonstrando que a capacidade tributária passiva é plena, tal como disposto no art. 126, do CTN, traduzindo o ideal preconizado pela máxima *pecúnia non olet* e consequentemente isonomia tributária.

Nesse contexto, Eduardo Sabbag (SABBAG, 2017, p.101), ao narrar sobre o conjunto histórico da expressão latina, assim aduz:

Insta frisar que a indigitada máxima latina foi-nos apresentada pela pena de Amílcar de Araújo Falcão, lembrado por Aliomar Baleeiro, que nos conta o contexto histórico do qual emanou a conhecida expressão. Baleeiro, referindo-se ao diálogo ocorrido entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos na Roma Antiga, foi levado a crê pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos.

Perceba que a análise dessa máxima latina *pecúnia non olet* possui total pertinência para com o sentido preconizado pela isonomia tributária como princípio básico da relação fiscal no Brasil, pois traduz a necessidade de se aferir objetivamente o poder impositivo do

Estado não importando quem seja por ele atingido e evitando discriminações de ordem subjetiva sem qualquer justificativa juridicamente plausível.

Para se ter um exemplo, a EC nº. 41/2003 trouxe profundas reformas ao sistema próprio de previdência dos servidores públicos, pautado na ideia isonomia tributária. Entre essas mudanças está a previsão constitucional e cobrança de contribuições previdenciárias dos servidores inativos e pensionistas, outrora não tributados, considerada constitucional pelo STF.

No caso, estipulou-se que os inativos e pensionistas de todas as esferas da federação, em gozo de benefícios na data da publicação da emenda, passariam a pagar contribuição previdenciária. O grande problema foi que, para os inativos pensionistas da União a incidência era sobre a remuneração que excedesse 60% do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, enquanto para os beneficiários dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a contribuição incidiria sobre a remuneração que excedesse 50% do mesmo limite.

Assim, a violação da isonomia tributária era clara, uma vez que o critério instituído para discriminação do servidor público federal em detrimento dos servidores dos demais entes da federação era desarrazoado e sem qualquer razão juridicamente plausível, fazendo com que o STF, na análise da ADI nº. 3.105, pusesse fim a tal injustiça.

Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. (STF, Tribunal Pleno, ADI 3105/DF, Rel. Min. Ellen Grace, j. 18/08/2004, DJ 18/02/2005)

No posicionamento adotado pelo STF, o tratamento fiscal discriminatório entre servidores da União e os servidores dos demais entes federados é desarrazoado, promovendo clara violação ao princípio da isonomia tributária contido no art. 150, II, CF/88.

Ademais, a título de eficácia à isonomia tributária, a imposição fiscal do Estado é conferível inclusive diante atividades ilícitas, quando estas estejam entrelaçadas à hipótese de incidência de eventual tributo, como é o caso da renda decorrente atividades ilícitas.

A intenção do legislador, foi dar tratamento isonômico aos detentores da capacidade contributiva, e, por consequência, evitar que a atividade criminosa se configurasse mais vantajosa, inclusive pela isenção tributária. Assim, se o agente auferiu renda com a venda de drogas, com a exploração de jogos de azar, com a corrupção ou qualquer outra forma ilegal, por exemplo, será tributado normalmente em imposto de renda.

Assim, no Informativo nº 637, sobre um caso relacionado ao jogo do bicho, o Supremo Tribunal Federal assim manifestou sobre o tema:

É possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN [...] seria contraditório o não-pagamento do imposto proveniente de ato ilegal, pois haveria locupletamento da própria torpeza em detrimento do interesse público da satisfação das necessidades coletivas, a qual se daria por meio da exação tributária.

O conteúdo disposto no referido informativo do STF está inteiramente alinhado a postura ensinada por Aliomar Baleeiro ao designar a necessidade de imposição tributária do Estado também sobre atividades decorrentes de ilícitos criminais (BALEIRO, 2007, p. 714):

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. Essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou anulável. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação.

Assim, se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima (TORRES, 2005, p. 375).

Posto isso, conclui-se que o princípio da *pecunia non olet* decorre diretamente do princípio da Igualdade Tributária, conferido no art. 150, II, CF/88, de modo que a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade, levando-se em consideração as características de cada grupo econômico de agentes.

A Constituição Federal consagrou a isonomia tributária, como limitação constitucional do poder de tributar, ao forjar o sistema tributário, por meio do Título VI e logo no seu capítulo I, seção II, art. 150, II, ao asseverar, *in verbis*:

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.

O princípio antes registrado foi literalmente incorporado logicamente pela Constituição do Estado de Sergipe nos precisos termos do seu artigo 137, II:

Art. 137. Além de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Com efeito, traduz-se a isonomia constitucional tributária, como registra a doutrina especializada, em "(...) um dos pilares do sistema tributário nacional. Ela implica (I) a

vedação da discriminação e (II) a graduação dos tributos, sempre que possível, com base na capacidade econômica dos contribuintes" (WEICHERT, 2000, p.254).

Nesse diapasão, hialino é que nenhum contribuinte poderá ser beneficiado pelo simples fato de ocupar um posto perante o serviço público, pois, dessa forma, seria instituído um tratamento desigual em razão do exercício de um cargo público específico, vedado pelo art. 150, II, da Constituição Federal, descriminando-se os demais contribuintes, consoante adiante será demonstrado.

Acrescenta-se que a isonomia pode ocorrer na lei ou perante a lei. A primeira refere-se que a norma jurídica não poderá realizar distinções que não sejam autorizadas pela Carta Magna. Já a segunda, versa sobre a aplicabilidade igual da lei, mesmo que sejam criadas desigualdades (MASCARENHAS, 2018).

Por outro lado, para que haja tratamento diferenciado entre os contribuintes, hipótese de tratamento, em regra, cabalmente vedada pela Constituição Federal, é imprescindível que o discrimen seja amplamente justificado, atentando-se, sempre, a valores constitucionais já tutelados, para que, então, seja estabelecido um tratamento igual àqueles contribuintes que se igualam e um tratamento desigual aos que se desiguam (MELLO, 1984, p. 12).

Ensina o mestre que para a rigorosa observância da isonomia constitucional – e a tributária segue no mesmo passo – “imprescindível a correlação lógica entre o fator de descrimen e a desequiparação procedida” (MELLO, 1984, p.47-51).

Ou, por outra, no dizer de Boaventura de Souza Santos:

(...) temos o direito a ser iguais quando a nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito a ser diferentes quando a nossa igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades. (SANTOS, 2003, p.56)

Percebe-se que no momento em que uma norma jurídica é editada e aplicada, seja ela de qualquer natureza, o legislador infraconstitucional deve se ater às igualdades e dissimilaridades que permeiam a sociedade, tendo em vista que todos os indivíduos devem receber tratamento isonômico, levando em consideração a suas particularidades.

Para uma melhor elucidação, a título de exemplo, uma possível distinção entre os contribuintes ocorrerá no caso de isenção do imposto de renda (IR) para as pessoas físicas, nas hipóteses enumeradas no art. 6º, da Lei Federal nº 7.713/88. Tais isenções justificam-se em razão da compatibilidade entre o fator de discriminação e a finalidade da norma, bem como do valor não substancial percebido.

A isenção, consoante preconiza o artigo 175, I, do CTN, é fenômeno jurídico que possui o condão de excluir o crédito tributário, desonerando, assim, o contribuinte da obrigação de recolher um tributo específico, é dizer: isenção caracteriza-se como “(...) a exceção, contida em norma geral, à regra jurídica de tributação” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.243).

Do contexto acima exposto, surge a concepção do princípio da capacidade contributiva, o qual estabelece que o tributo alvo da exação fiscal será devido em observância ao grau econômico do contribuinte, atentando-se ao mínimo vital, isto é, o mínimo necessário para a existência digna e livre de um indivíduo ou família, nesse sentido José Ricardo Meirelles se posicionou:

A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada a manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa. (MEIRELLES, 1997, p.335-336)

O sobredito conceito originou-se da inteligência do art. 145, §1º, da CF/88, *in verbis*:

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

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De igual maneira à incorporação realizada pela Constituição do Estado de Sergipe em relação a isonomia tributária estabelecida pela Constituição Federal, aquela reproduz os essenciais termos do comando constitucional em seu art.134, §1º:

Art. 134. Observados os limites estabelecidos na Constituição e na legislação complementar federal, o Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º. Os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, permitido à administração tributária, sobretudo para tornar efetivos esses propósitos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, muito embora o dispositivo supracitado seja de demasiada clareza, nota-se que a expressão “sempre que possível” é um tanto quanto ambígua, tendo em vista a sua subjetividade. Destarte, a interpretação mais coesa do dispositivo retro refere-se somente ao critério pessoal do imposto, ou seja, quanto menor a capacidade econômica do contribuinte, menos ele pagará, de igual maneira, quanto maior a capacidade econômica do contribuinte mais ele pagará (BARBOSA, 2006).

Diante de tais ponderações, cristalina é essência do princípio da capacidade contributiva, isto é, a sua derivação do princípio constitucional da isonomia tributária, porquanto nenhum contribuinte arcará com tributos não condizentes com sua realidade econômica-social.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 164, "G" E 187, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL DE ARACAJU

Já observada a abalizada regra matriz de incidência tributária do IPTU, consagrada por Paulo de Barros Carvalho, bem como os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, pode-se tecer uma análise acerca da norma alvo do presente estudo, isto é, sobre a (in)constitucionalidade do artigo 164, "g" e parágrafo único, da Lei Municipal Aracajuana n° 1.547/89 (Código Tributário Municipal de Aracaju), cujo teor merece ser reproduzido, *in verbis* (sem negrito no original):

Art. 164 - São isentos do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

g) O imóvel edificado pertencente a servidor público efetivo da Administração Pública Direta, Autárquica e Fundacional, do Poder Executivo Municipal, a empregado público permanente do Quadro de Pessoal de entidades da Administração Indireta do mesmo Poder Executivo Municipal, e a servidor público efetivo pertencente ao quadro de pessoal do Poder Legislativo Municipal, ou, no caso de óbito de algum dos referidos servidores, a viúva ou viúvo, companheiro ou companheira legalmente reconhecidos, utilizado exclusivamente para sua residência, desde que outro não possua em qualquer localidade do território brasileiro; (Redação dada pela Lei Complementar no 160 de 27 de setembro de 2017.)

Parágrafo único. A isenção prevista na alínea “g” deste artigo só alcança o único imóvel do servidor municipal que exerça suas atividades exclusivamente na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju. (Incluído pela Lei Complementar no 160 de 27 de setembro de 2017).

Nesse mesmo sentido, o Código Tributário Municipal estabelece a mesma característica da regra isentiva incidente sobre o ITBI, conforme dispositivo abaixo:

Art. 187. São isentos do imposto:

I - o imóvel pertencente a servidor do Município de Aracaju da Administração Direta e por servidores de empresas públicas, autarquias e sociedade de economia mista pertencentes à Administração Indireta da Prefeitura Municipal de Aracaju e aos servidores do Poder Legislativo Municipal, destinado a sua residência, desde que outro não possua. (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 104, de 09.12.2011, DOM Aracaju de 23.12.2011).

Da substância dos dispositivos supracitados, percebe-se que será analisado a constitucionalidade do instituto da isenção tributária no caso em que beneficia os servidores

públicos municipais de Aracaju ou, falecendo, à viúva ou viúvo ou companheiro(a) legalmente reconhecido(a), quando proprietários de imóvel situado em zona urbana, em razão do simples fato do contribuinte ser servidor público municipal de Aracaju exercendo atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju.

Por se tratar de exceção à regra de recolhimento dos tributos, para que a isenção seja considerada constitucional, apesar de sua presunção de constitucionalidade, é imperioso que esse instituto não seja aplicado discricionariamente, o que acabaria por afrontar princípios constitucionais, tais como a isonomia e a capacidade contributiva, o que, conseqüentemente, acarretaria a sua inconstitucionalidade material¹.

Isto posto, embora o Código Tributário do Município de Aracaju, no que tange à sua forma, esteja em perfeita consonância com a Constituição Federal, não está em seu aspecto material, porquanto, em que pese seja vedado pela Magna Carta e pela Constituição do Estado de Sergipe estabelecer tratamento diferenciado entre contribuintes, a norma municipal de Aracaju assim fez em seu artigo 164, "g" e parágrafo único e artigo 187, I.

Tal inconstitucionalidade material é percebida em razão da norma municipal estabelecer discriminações entre os contribuintes, com fator discriminante irrazoável e nem estritamente necessário para a sua aplicação.

Assim, percebe-se que as isenções ora discutidas não possuem pertinência lógica em sua instituição, uma vez que artigos 164, "g", e 187, I, do Código Tributário do Município de Aracaju, elege o imóvel de propriedade de servidor público municipal de Aracaju que exerça atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju, o qual necessita ser utilizado como sua única residência, desde que outro imóvel não possua, como critério para ocasionar a exclusão do crédito tributário do IPTU e ITBI, mesmo que observados todos os requisitos da sua regra matriz de incidência tributária.

Nessa toada, o fator discriminante da isenção supracitada não é suficientemente razoável para excluir o crédito tributário do IPTU e ITBI de tais servidores, vez que não há nada de especial em ocupar cargo ou função pública e, ao mesmo tempo, ser proprietário de imóvel, diga-se imóvel de qualquer valor venal, o que despreza o princípio da capacidade

¹ Os vícios materiais dizem respeito ao próprio conteúdo ou ao aspecto substantivo do ato, originando-se de um conflito com regras ou princípios estabelecidos na Constituição. (MENDES e BRANCO, 2017, p.1126).

contributiva, isto é, a exação não possui correlação com a manifestação da disponibilidade econômica do contribuinte, porquanto não há delimitação no valor do imóvel contemplado pela isenção.

Em outras palavras, pela mera discricionariedade do ato normativo municipal, um imóvel pertencente a servidor público municipal de Aracaju que exerça atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju, no valor venal de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), será alvo da isenção de recolhimento do IPTU, ao passo que um imóvel no valor venal de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) até mesmo de propriedade de um servidor público estadual ou federal que exerça atividade laboral em Aracaju necessitará recolher o IPTU. Desta feita, não será alcançado o ideal de justiça fiscal almejado pelo princípio da capacidade contributiva.

Nesse diapasão, a lei aracajuana não possui respaldo constitucional para o discrimine apresentado, muito menos um vetor axiológico a ser alcançado com tal isenção, tendo em vista que o servidor privilegiado pela isenção aqui discutida, de forma genérica, não se encontra em situação econômica ou social inferior aos demais servidores públicos do estado de Sergipe, ou, ainda, quando se tratar de um cidadão com capacidade contributiva bem inferior.

Não podendo ser de modo divergente, os Tribunais de Justiça dos estados de Alagoas e do Rio Grande do Sul, por meio de julgamento de ação direta de inconstitucionalidade estadual, respectivamente, ADI n° 08036690720178020000 AL e ADI: 591088935 RS, julgaram norma análoga ao art. 164, "g", do Código Tributário do Município de Aracaju, isto é, isenção do IPTU conferida a servidor público municipal pelo simples fato do mesmo ser proprietário de único imóvel e usá-lo como residência, como inconstitucional, por afrontar diretamente normas de reprodução obrigatória da Constituição Federal, ou seja, os princípios da isonomia tributária e capacidade contributiva, *in litteris*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL QUE ESTABELECE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DE IPTU E ITBI A SERVIDORES PÚBLICOS MUNICIPAIS, EXCLUSIVAMENTE EM RAZÃO DA OCUPAÇÃO PROFISSIONAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. ARTIGO 166 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO

DE ALAGOAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58, § 5º, DA LEI ORGÂNICA MUNICIPAL DE RIO LARGO E DOS ARTS. 18, IV, V, XV E XVII, 29, VI, DA LEI MUNICIPAL DE RIO LARGO N. 1.225/98. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PROCEDENTE. (ALAGOAS, 2018)

IPTU. ISENCAO AOS SERVIDORES MUNICIPAIS. A TODA EVIDENCIA, A LEI MUNICIPAL AO ESTABELECEER ISENCAO DE IMPOSTO A UMA DETERMINADA CLASSE DE PESSOAS, FERIU O PRINCIPIO DA ISONOMIA, ESTATUIDO NA CONSTITUIÇÃO. (RESUMO) (RIO GRANDE DO SUL, 1992)

Corroborando com o entendimento supracitado, de forma incontestável, o Supremo Tribunal Federal, porquanto, em julgamento de recurso extraordinário de nº 236881 RS, decidiu que a simples condição de agente público não pode servir como critério para se conceder isenção tributária, conforme ementa abaixo colacionada:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REMUNERAÇÃO DE MAGISTRADOS. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A VERBA DE REPRESENTAÇÃO. ISENÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO. 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Conseqüência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido. (BRASIL, 2002)

Nessa mesma situação, o STF entendeu haver tratamento discriminatório sem fundamento em desigualdade que justificasse a diferenciação foi quando entendeu insubsistente pretensão de contribuinte que, fundamentado em Lei do Município de Niterói/RJ, pretendia ver reconhecida isenção de IPTU exclusivamente como decorrência de sua qualidade de servidor público (AI 157.871 – AgR).

Isenção de IPTU, em razão da qualidade de servidor estadual do Agravante, postulada em desrespeito da proibição contida no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988. (STF - AI-AgR: 157871 RJ, Relator: OCTAVIO GALLOTTI, Data de Julgamento: 15/09/1995, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09-02-1996 PP-02081 EMENT VOL-01815-03 PP-00597)

No precedente, o que se percebeu foi que não existia uma diferença intrínseca de capacidade contributiva ou de qualquer outro parâmetro relevante que justificasse um tratamento tributário diferenciado tomando por base o cargo público. Ao contrário, o próprio enunciado do art. 150, II, CF/88 já observava que a ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte não pode ser tomada como parâmetro para diferenciação.

A proibição tenta acabar com a situação anterior a CF/88, quando algumas classes de pessoas conseguiam aprovar leis que, mudando a denominação jurídica da remuneração (normalmente denominando boa parte dos rendimentos de “ajuda de custo”), conseguiam diminuir consideravelmente a carga tributária a que se estariam sujeitas em condições normais, constituindo, assim, a denominada época dos privilégios odiosos (ALEXANDRE, 2015, p. 98).

Portanto, considerando o abordado, indubitável é a inconstitucionalidade do artigo 164, "g" e parágrafo único, e artigo 187, I, ambos do Código Tributário do Município de Aracaju em relação aos artigos 150, II, da Constituição Federal e artigo 137, II, da Constituição do Estado de Sergipe, no que tange à isonomia tributária, bem como aos artigos 145, §1º, da Constituição Federal e artigo 134, §1º, da Constituição do Estado de Sergipe, no que concerne à capacidade contributiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após os devidos apontamentos, constata-se a inconstitucionalidade material dos artigos 164, "g", parágrafo único e 187, I, do Código Tributário do Município de Aracaju, na medida em que, em completa afronta à Constituição Federal Brasileira, estabelece tratamento díspar entre contribuintes em situação equivalente, fazendo com que os servidores públicos municipais de Aracaju que exerçam atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju sejam isentos do recolhimento do IPTU e ITBI independentemente do valor venal do imóvel, é dizer, de sua base de cálculo.

Destarte, urge salientar que a norma municipal de Aracaju sobredita transgrede princípios assegurados pela Constituição Federal Brasileira, isto é, o princípio da isonomia constitucional tributária e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia tributária é abalado ao se conceder benesse injustificada aos servidores públicos municipais de Aracaju que exerçam atividades na Prefeitura Municipal de Aracaju ou na Câmara Municipal de Aracaju.

No que tange ao princípio da capacidade contributiva que norteia a exação fiscal, a violação constitucional ocorre no momento em que a cobrança do tributo devido está diretamente substanciada na disponibilidade econômica do contribuinte. Assim, indistintamente, um contribuinte com maior capacidade econômica deixará de recolher um tributo, em regra plenamente exigível, enquanto o mesmo tributo é recolhido por um contribuinte com grau econômico inferior àquele.

Em face do fenômeno jurídico supracitado, perante os Tribunais de Justiça dos estados de Alagoas e Rio Grande do Sul, a irrazoável isenção tributária, em casos análogos, já foi declarada inconstitucional.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já consolidou entendimento no sentido de impossibilitar a concessão de isenção tributária pelo simples fato do beneficiário dessa exclusão do crédito tributário ser agente público.

Portanto, imperativo é que artigo 164, "g", parágrafo único e artigo 187, I, ambos do Código Tributário do Município de Aracaju, em eventual demanda judicial de controle de constitucionalidade proposta, seja declarada inconstitucional por afronta aos princípios

constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, constituindo, assim, uma clara realidade ainda inconveniente.

REFERÊNCIAS

_____. ALAGOAS. Tribunal de Justiça de Alagoas. Ação Direta de Inconstitucionalidade 08036690720178020000. Maceió, AL. 05 jun. de 2018. Disponível em: <https://tjal.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/496557137/direta-de-inconstitucionalidade-adi8036690720178020000-al-0803669-0720178020000/inteiro-teor-496557153?ref=amp>.

_____. ARACAJU. Lei Federal 1.547/1989. Disponível em: http://fazenda.aracaju.se.gov.br/contribuente/archives/legislacao/leis_ordinarias/lo_1547_1989.pdf

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 714.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. 2006. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997

_____. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

_____. Lei 7.713/88. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7713.htm.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 30525. Brasília, DF. 14 maio de 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22365341/mandado-de-seguranca-ms-30525-df-stf/inteiro-teor-110673644?ref=juris-tabs>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 236881. Porto alegre, RS. 05 fev. 2002. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14749350/recurso-extraordinario-re-236881-rs?ref=serp>.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. [S. l.]: Saraivajur, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. – 10. ed. revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Atlas, 2018.

MASCARENHAS, Carlos Renê Magalhães. *A inconstitucionalidade do art. 49, I, do novo Código Tributário do Município de Teresina*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 02 maio de 2018.

MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Revista de Informação Legislativa a. 34 n. 136 out./dez. 1997, Brasília/DF.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional* – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017. – (Série IDP).

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. – 33. ed. rev. e atual. até a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016 – São Paulo: Atlas, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Ação Direta de Inconstitucionalidade 591088935. RS. 07 de dez. de 1992. Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5483804/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-591088935-rs-tjrs>.

SABBAG, Eduardo Moraes. *Direito Tributário Essencial*, 5. ed. [Minha Biblioteca]. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530975739/>.

SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo, 2012, p.141.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Reconhecer para libertar: os caminhos do cosmopolitanismo multicultural*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

SERGIPE. *Constituição do Estado*. Disponível em: https://al.se.leg.br/wp-content/uploads/2016/03/constituicao_do_estado_de_sergipe_2007.pdf.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, 2005, p. 372.

WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio da isonomia*.
Revista de Informação Legislativa a. 37 n. 145 jan./mar. 2000, Brasília/DF.