

menor capacidade contributiva), não se sustentava, pois não apenas deixou de promover a tributação igualitária conforme a capacidade contributiva como a contrariou, onerando mais quem podia menos.⁷²

Mas, quando se analisa a isonomia, importa, tanto quanto identificar se houve ou não a violação do princípio, verificar qual a tutela possível para corrigir a situação. Isso porque, sempre que uma lei ofende o princípio da isonomia, surge um delicado problema: está o Judiciário limitado a varrê-la do mundo jurídico, pode estender os seus efeitos para aquelas pessoas que foram indevidamente discriminadas ou deve preservá-la temporariamente para que o Legislativo corrija o vício através de nova lei que ampare da mesma forma os que dela estavam excluídos?⁷³

O argumento de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo⁷⁴ muitas vezes fundamentou a improcedência de ações

⁷² Neste caso, contudo, o STF, no RE 336.134, entendeu válida a inovação, sob o argumento de que, estando em situações diferentes as empresas lucrativas e as não-lucrativas, o tratamento diferenciado se justificava.

⁷³ O Min. CELSO de MELLO, aliás, bem expôs as possíveis soluções, dentre outros, em voto que proferiu quando do julgamento do RMS 22.307-7/DF, do qual segue excerto: "(...) em tema de inconstitucionalidade por omissão parcial da lei, emerge a grave questão da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia. A reflexão doutrinária em torno dessa questão tem ensejado diversas abordagens teóricas do tema, com o objetivo de propiciar, a partir do desprezo estatal dispensado pelo Poder Legislativo ao postulado da isonomia, a formulação de soluções que dispensem à matéria um adequado tratamento jurídico (J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 736/737 e 831, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra; JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo II/407, 2ª ed., 1988, Coimbra Editora, Limitada; GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle de Constitucionalidade: Aspectos jurídicos e políticos*, Saraiva, p. 69/70, 1990). A discussão das possíveis soluções jurídicas estimuladas pela questão da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia, permite vislumbrar três mecanismos destinados a viabilizá-las: (a) extensão dos benefícios ou vantagens às categorias ou grupos inicialmente excluídos; (b) supressão dos benefícios ou vantagens que foram indevidamente concedidos a terceiros; (c) reconhecimento da existência de uma situação ainda constitucional (situação constitucional imperfeita), ensejando-se ao Poder Público, em tempo razoável, a edição de lei restabelecedora do dever de integral obediência ao princípio da igualdade, sob pena de progressiva inconstitucionalização do ato estatal que, embora existente, revela-se insuficiente e incompleto (RTJ 136/439-440, rel. Min. Celso de Mello)."

⁷⁴ "(...) A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isenacionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais

(arts. 150, § 1º, 153, § 1º, 177, § 4º, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda. Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a alcançar o fim colimado.

Ademais, "deve haver uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica", pois, "mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados (...) é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva".⁶⁹

Veamos um exemplo de discriminação válida e um exemplo de violação à isonomia.

O STF entendeu válida a isenção de taxa de inscrição em curso público para desempregados, o que efetivamente se sustenta, porquanto presume-se que os desempregados têm sua capacidade econômica e, conseqüentemente, contributiva comprometida, com enormes dificuldades para proverem suas necessidades básicas, de modo que a dispensa do pagamento da taxa de inscrição atende à capacidade contributiva (não cobrar de quem não a tem), além do que assegura o acesso aos cargos públicos.⁷⁰ Entendeu válida, também, isenção de taxa florestal às empresas que estivessem promovendo reflorestamento proporcional ao seu consumo de carvão vegetal.⁷¹

Inválida deveria ter sido reconhecida, contudo, a majoração de alíquota da COFINS (contribuição sobre a receita), de 2% para 3%, associada à possibilidade de compensação de tal aumento com a CSLL (contribuição sobre o lucro) devida, pois acabou implicando aumento de tributo apenas para as empresas com prejuízo, que nada tiveram a compensar, já que, ausente o lucro, não havia o que pagar a tal título. Note-se que tal aumento de tributo, com finalidade meramente fiscal, apenas para empresas não lucrativas (portanto, com

⁶⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Atlas, 2007, p. 136.

⁷⁰ STF, ADI 2672.

⁷¹ STF, RE 200.000-0/07.